



<b>RESOLUCIÓN</b>	
<b>CV</b>	<b>0012/2011</b>

**Cordoba, 24 de Octubre de 2011.-**

**VISTO:** El Trámite de referencia por medio de la cual, con fecha 23-06-2011 se presenta la “**AAAA**” en su carácter de presidente y representación de “**BBBB**” - CUIT N° --; efectuando Consulta Vinculante en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo del Libro Primero de la Ley N° 6006 y modificatorias;

**Y CONSIDERANDO:**

**I) QUE** surge del relato efectuado por la Consultante, que se constituyó una Sociedad Anónima denominada “**BBBB**”, el 28-12-2006, con Inscripción en el RPC el día 09-06-2011 con el objeto de construir viviendas sobre inmueble propio, para su posterior venta. Aclara que desde la constitución hasta el día que presenta la Consulta no ha comenzado a desarrollar su actividad, por la demora de la Inscripción en el RPC generada por problemas catastrales sobre un inmueble aportado a la Sociedad.

**II) QUE** la consulta versa sobre *¿cuándo se debe inscribir en Ingresos Brutos? ¿Desde el 12/2006 o cuándo comienza la actividad?*. La Consultante expresa su opinión manifestando que la actividad se inicia para este impuesto *“Cuando nace el primer ingreso gravado, sino perjudicaríamos a la empresa ingresando el importe mínimo, siendo que no obtuvo ingresos, efectuó ninguna actividad”*.

**III) QUE** adjunta a la Consulta Resolución de la Dirección de Inspección de Personas Jurídicas N° ----- – B – de fecha 09-06-2011, por la que se declara constituida **BBBB** y que se encuentra Inscrita en el RPC bajo la Matrícula ----- . El Acta Constitutiva de la Sociedad Anónima labrada bajo Escritura Pública N° ---- del 28-12-2006, con un capital de \$ 1.012.661,10 integrado por el aporte de cinco bienes inmuebles (identificados en el Acta Constitutiva como A, B, C, D, E) propiedad de los socios que conforman la sociedad y por bienes de uso (maquinarias y herramientas).

**IV) QUE** de acuerdo al Artículo 3° del Estatuto Social, el objeto está definido como A) Explotación de actividades Agrícolas.....B) Compra, venta, permuta, alquiler, arrendamiento de propiedades inmuebles....urbanización, loteos.....C) Intervenir como fiduciante o fiduciaria.....D) Ejercitar todo tipo de mandatos y representaciones.

**V) QUE** con fecha 01-08-2008, por Escritura N° --- Protocolo “A”, se rectifica el Acta Constitutiva, modificando el capital a \$ 1.016.000,00, incrementando en efectivo la suma de Pesos Tres Mil Trescientos Treinta y Ocho con Noventa Centavos (\$3.338,90) como aporte en efectivo en proporción a la tenencia accionaria.



**VI) QUE** consultando su constancia de Inscripción en AFIP surge que la Sociedad se encuentra Inscripta en Ganancias Sociedades, IVA, Ganancia Mínima Presunta BP – Acciones o Participaciones y Regímenes de Información desde el mes de Julio de 2007.

**VII) QUE** en virtud de lo manifestado por el Contribuyente y las Inscripciones citadas en el Considerando anterior y con el fin de analizar si el Contribuyente dio inicio a la actividad, se solicita Copia de las DDJJ del Impuesto a las Ganancias periodo Fiscal 2009 y 2010; Balances certificados Periodos Económicos 2009 y 2010; DDJJ IVA de los últimos 12 meses; Constancia de AFIP de declaración de Actividades Económicas; Inscripción y Habilitación Municipal del domicilio fiscal; DDJJ Municipal de los últimos 12 meses y Explicación de no haber desarrollado ninguna de las actividades detalladas dentro del objeto social y la no inclusión dentro del mismo de la actividad de construcción, actividad que manifiesta el consultante como la que daría inicio a la actividad comercial de la sociedad.

**VIII) QUE** con fecha, 17-08-2011 esta Área recibe lo requerido al Contribuyente excepto, los balances por los ejercicios 2009 y 2010 y la inscripción municipal manifestando que le corresponde confeccionar el primer balance por el ejercicio 2010 en virtud que la Inscripción en el RPC es de fecha 06/2011 y que no se encuentra inscripto en la Municipalidad atento no haberse generado a la fecha el hecho imponible. En su escrito manifiesta que la no inclusión dentro del objeto social de la actividad de construcción se debe a que en un principio sólo se dedicaría a lotear y vender terrenos, que surge la posibilidad de agregarle valor y se toma la decisión de construir a través de un tercero y además considera que bajo un criterio amplio la construcción se encuentra del término “Urbanización” prevista en el Contrato.

**IX) QUE** surge del resto de los elementos aportados, que en el Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 2009 y 2010, no hay resultado de la actividad reflejado, ni en los ingresos ni en los egresos de ambos ejercicios. Del Balance Contable surge un Activo de \$ 1.016.000 igual al Patrimonio Neto, que es coincidente con el aporte de capital, de acuerdo a lo expuesto en el considerando V). Por las Declaraciones Juradas en el Impuesto al Valor Agregado desde el periodo 06/2010 hasta 06/2011, se verifica la existencia de un crédito fiscal de \$ 3.710.85, que surge de facturación de Honorarios de Escribano de un periodo fiscal anterior y un crédito de \$ 43.46 en el periodo 06/2011.

**X) QUE** frente al saldo a favor que surge en sus DDJJ de IVA, se solicita nuevamente al Contribuyente que aporte los comprobantes que originaron dicho crédito fiscal, surgiendo de los mismos que se tratan de gastos por Honorarios a un Escribano por Escritura de Compra de un inmueble a nombre de la Sra. AAAA (06-08-2008), Honorarios Contador (12/2008 al 07/2009), Honorarios Escribano por Hipoteca sobre uno de los inmuebles que figuran como aporte de capital ( 29-06-2009) y por la compra de un talonario de facturas (06/2008).

**XI) QUE** aporta como elementos adicionales la primera factura de venta impresa en blanco y la Escritura por la compra de un inmueble – origen de los Honorarios del Escribano de fecha 06-08-2008, surgiendo de la misma que la Sra. AAAA adquiere un Terreno – Cuenta N° -----, por un valor de dólares estadounidenses billete Ciento Diez Mil (U\$S 110.000) con expresa mención que la compra la realiza para y con dinero de la sociedad “BBBB ( en formación)” CUIT ----, quien la aprobará oportunamente.



**XII) QUE** con los elementos obrantes en la presente Consulta, corresponde abocarse al análisis del caso a fin de definir a efectos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, qué se entiende por inicio de actividad.

**XIII) QUE** a fin de dilucidar cuáles serían los parámetros a considerar para definir un inicio de actividad, primero corresponde encuadrar el impuesto dentro de su clasificación económica, ya que no resulta indiferente marcar un inicio de actividad sobre un impuesto directo, que grava una capacidad contributiva real y mediata, que sobre un impuesto indirecto que recae sobre una capacidad económica presunta e inmediata. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto de tipo indirecto, trasladable y que grava una capacidad contributiva presunta. Además dentro de su estructura de pago contempla el pago de un impuesto mínimo anual, cuando la Base Imponible por Alicuota resulta menor a éste. Bajo tales características, entendemos necesario que existan determinados indicios reveladores de la existencia de una actividad económica, de lo contrario podría crearse un hecho imponible sin la existencia de una situación económica reveladora de capacidad contributiva. Distinto es el caso de los impuesto de tipo directo que solo gravan una capacidad contributiva real y mediata, no generando el sólo inicio de la actividad una obligación de pago.

**XIV) QUE**, en el mismo sentido, configurado en la realidad el hecho imponible y acreditándose la vinculación con un determinado sujeto nace la llamada relación tributaria. Se desprende de la definición del Artículo 146 del Código Tributario, Ley N° 6006 y modificaciones (T.O. 2004) las características esenciales y presupuestos necesarios para la configuración del hecho imponible. Ellos son: a) El ejercicio de una actividad, b) La habitualidad, c) A título oneroso y d) El sustento territorial. *“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- ..... a su vez el tercer párrafo del mismo artículo se encarga de definir que se entiende por ejercicio habitual “ 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”* Se puede observar que es el Legislador quien marca que debe existir un desarrollo **“cierto”** de la actividad en el ejercicio fiscal, en un todo de acuerdo con la naturaleza de un impuesto de tipo indirecto.

**XV) QUE** siguiendo la doctrina, *Althabe, Mario E.: “El impuesto sobre los ingresos brutos” - LL SA - 1983 - pág. 4)* expresa en cuanto al ejercicio de una actividad, *que el mismo debe ser efectivo y no meramente potencial. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido pautas que contribuyen a delimitar el concepto de habitualidad en la causa “Brave”(14) al sostener: “Que los términos ‘profesión habitual o comercio’ que emplea la ley, deben entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener beneficio. Excluye de ordinario las operaciones simuladas, pero no es incompatible con la práctica de otra ocupación o negocio. Descartadas las simples inversiones de capitales, son indicios de tal actividad, la continuidad de las operaciones, su importancia con relación al giro del contribuyente, el fin de lucro” (conf. Paul y Mertens: “Law of Federal Income Taxation” - T. 3 - pág. 387 y ss. y suplemento al mismo - pág. 184).* En tal sentido, cabe recordar que la mayoría de las legislaciones locales otorgan relevancia a “la índole” o naturaleza de la actividad. Ello es así porque de tal naturaleza depende estrechamente la posibilidad de especulación y que la misma se constituya en una fuente de ingreso normal, lo que denota en definitiva la existencia de habitualidad.



Siguiendo a Marchesky, Rubén A.: "IVA, Análisis integral" - 2ª ed. - Macchi – 2002, podemos citar que existen cinco elementos sustanciales que confluyen para un correcto análisis del término habitualidad:

a) Fin de lucro: es la ganancia, utilidad o provecho que se saca de una cosa; o bien es el beneficio logrado con una inversión monetaria.

b) Frecuencia de las operaciones (habitualidad propiamente dicha): si el hábito es un modo especial de proceder por repetición de actos, no cabe duda que la frecuencia de operaciones es el elemento más objetivo para medir la habitualidad.

c) Importancia relativa de la operación: la importancia relativa se mide en función de lo que representan ciertas operaciones en el conjunto de ingresos que obtiene el sujeto.

d) Inclusión en el objeto social: "No es necesario analizar el número o importancia de las operaciones para juzgar la existencia de habitualidad, si éstas son del comercio del sujeto que las realiza o están en el enunciado del objeto social según surge del contrato o estatuto de la sociedad" (CSJN - "Hesperia SA" - 18/8/1943).

e) Relación con la actividad: Debe ponderarse si la operación posee una estrecha vinculación con la actividad, o si es potencialmente habitual por la relación que guarda con el giro comercial.

**XVI) QUE** de los antecedentes y doctrina citados en los Considerandos anteriores y teniendo especial consideración que en cada caso los indicios de haber iniciado una actividad habitual varían de acuerdo a la índole de las operaciones, aclarando que en los antecedentes citados los términos "ventas", "operaciones" y "actividades" a efectos de establecer los parámetros que indican el inicio de la actividad, se utilizan en forma indistinta – siendo que desde la naturaleza del Impuesto sobre los Ingresos Brutos corresponde aclarar que la venta no debería ser utilizada en forma indistinta con el desarrollo de actividades, atento que la venta permite cuantificar la Base Imponible, mientras que la actividad permite determinar el nacimiento del Hecho Imponible - se puede observar en el presente caso que, existe como indicio de inicio de actividad, de acuerdo al objeto social la compra del inmueble "-----" de fecha 03-08-2007, todo de acuerdo a lo manifestado expresamente en la Escritura Traslativa de Dominio N° -- de dicha fecha. Si bien no resulta de las DDJJ del Impuesto a las Ganancias la incorporación de dicho inmueble como bien de cambio o bien de uso, la naturaleza del mismo se vincula en forma estrecha con el objeto de la Sociedad imprimiéndole el carácter del ejercicio habitual de la actividad, situación que se encuentra consentida por el Contribuyente al declarar como gasto vinculado a la actividad gravada la factura por los Honorarios del Escribano interviniente en la Escrituración del inmueble.

**POR ELLO** y en virtud de lo establecido por los Artículos 16, 20 y 20 ter a 20 septies del Código Tributario – Ley N° 6006, T.O. 2004 por Decreto N° 270/04 y sus modificatorias, y lo previsto en el Capítulo 11 del Título Segundo de la Resolución Normativa N° 1/2011 y modificatorias,



DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS

## EL DIRECTOR GENERAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS RESUELVE :

**ARTÍCULO 1°.- NOTIFICAR** al Consultante “**BBBB**” - CUIT N° ---- - Insc. IIBB N° ----- que, de conformidad al criterio sostenido por este Organismo Fiscal expresado en los Considerandos del presente acto, la inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos debió perfeccionarse a partir del inicio efectivo de las actividades, 03-08-2007, representado en este caso, a partir de la fecha que se incurre en los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad gravada, en virtud de la manifestación expresa que surge de la Escritura Traslativa de Dominio N° -- de dicha fecha.

**ARTÍCULO 2°.-** En virtud de lo resuelto en el presente acto corresponde a “**BBBB**” CUIT N° -- -- Insc. IIBB N° ---- rectificar la fecha de Inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos al 03-08-2007, presentar las Declaraciones Juradas desde el periodo 08/2007 al 06/2011 e ingresar el impuesto correspondiente.

**ARTÍCULO 3°.-** La presente Consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente a los Consultantes, a la Dirección General de Rentas y Dirección de Policía Fiscal con relación al caso consultado, implicando para los Consultantes la obligación de acatar estrictamente el criterio técnico-jurídico contenido en la presente respuesta. El criterio sustentado en ella 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 de aplicación obligatoria hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o nuevos actos administrativos de alcance general o en su caso hasta su revocación o modificación por un pronunciamiento distinto.

**ARTÍCULO 4°.-** La eventual disidencia frente al criterio expuesto habilita al Consultante, en los términos y formalidades debidas, a la interposición del Recurso de Reconsideración según las disposiciones previstas en el Artículo 112° y siguientes del Código Tributario, Ley N° 6006 – T.O. 2004 y modificatorias.

**ARTÍCULO 5°.-** **PROTOCOLÍCESE, PUBLÍQUESE** en el link de la Dirección General de Rentas de la página Web del Gobierno de la Provincia de Córdoba, **NOTIFIQUESE** a los interesados con copia de la presente Resolución. **CUMPLIDO, GÍRESE** a las Direcciones de Jurisdicción de la Dirección General de Rentas y a la Dirección de Policía Fiscal para la toma de razón. **ARCHÍVESE.**

ALL
LO
MEA
MC
IGM

**CR. ALFREDO L. LALICATA**  
DIRECTOR GENERAL  
DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS