República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-16050944-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Febrero de 2025

Referencia: EX-2024-39482466- -APN-SGAI#TFN;CLUB DE CAMPO GRAN BELL I S.A.;SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2024-39482466- -APN-SGAI#TFN, caratulado “CLUB DE CAMPO GRAN BELL I S.A.”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2024-39474000-APN-DTD#JGM, la actora interpone recurso de apelación contra dos resoluciones de fecha 22 de marzo de 2024 emitidas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de la Plata de la AFIP-DGI. Por la primera, se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2017 con más intereses resarcitorios. Por la segunda, se ajustó el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 01/2017 a 12/2017 más accesorios. En los dos actos, el organismo impuso una multa equivalente al 70% de los tributos atribuidos como omitidos, con sustento en lo dispuesto en el art. 45 de la ley de rito fiscal vigente en los períodos determinados.

En primer término, la recurrente opone la nulidad de las resoluciones apeladas por considerar que las mismas adolecen de los requisitos de causa y motivación, ello por cuanto para su dictado el Fisco ha desestimado –a su entender- el conjunto de los elementos probatorios ofrecidos, subrayando que se la colocó en un estado de indefensión.

Asimismo, plantea que las acciones y las facultades del Fisco para determinar y aplicar sanciones respecto al período fiscal 2017 en el Impuesto a las Ganancias y los periodos mensuales 01/2017 a 12/2017 del Impuesto al Valor Agregado, se encuentran prescriptas, entendiendo que resultan aplicables los plazos previstos en los arts. 57 y 58 de la Ley N° 11.683.

Pone de manifiesto que por una exigencia formal de AFIP adoptó la estructura societaria de Sociedad Anónima pero alega que es una asociación civil sin fines de lucro, actuando de conformidad con las normas locales que regulan los “clubes de campo”. En tal sentido, resalta la inexistencia de rentas en el marco del Impuesto a las

Ganancias y de fin de lucro en relación al IVA.

Respecto al ajuste en el Impuesto a las Ganancias, la recurrente sostiene el incumplimiento del hecho imponible en tanto todos los ingresos obtenidos constituyen un reintegro de gastos, con lo cual no existe la renta como tal.

Por otro lado, plantea su encuadre como sujeto exento en tanto resulta una asociación civil sin fines de lucro, invocando el supuesto previsto en los actuales incisos f) y l) del artículo 26 de la ley del Impuesto a las Ganancias, anteriormente artículo 20 incisos f) y m). Como sustento de tal postura, la actora señala que cumple con todas y cada uno de los requisitos establecidos para gozar de la exención, pero se vio impedida de obtener su reconocimiento “por sufrir regímenes por todos sus ingresos y los comprobantes que recibe, lo que constituye una ilegalidad, en tanto desobedece la manda legal apartándose de sus disposiciones sin aportar el menor argumento jurídico” (sic).

Asimismo, pone de relieve que su objeto es el bien común, que posee un patrimonio propio, que todas las actividades desarrolladas están destinadas a cumplir con los fines específicos que constituyen su razón de ser y que en caso de ser disuelta, el remanente de sus bienes sería destinado a otra entidad de bien público, razón por la cual considera que cumple con todos los requisitos dispuestos en la norma para el otorgamiento de la exención pretendida.

En cuanto al IVA, sostiene que corresponde su exención el marco del artículo 3 inciso d) de la ley 16656 y 7 inciso h) apartado 6 de la ley del gravamen.

A su vez, señala que en el caso de los ingresos específicos, su actividad se limita a contratar a terceros con el fin de suplir las necesidades comunes del barrio cerrado y luego, a reintegrar los importes abonados por los integrantes que utilizan dichos espacios, no existiendo el perfeccionamiento del hecho imponible del IVA. Efectúa una diferenciación entre los ingresos “por expensas” que son aquellos solventados por los propietarios en forma conjunta y los “específicos” que únicamente recaen sobre los propietarios en relación al gasto de ciertos espacios comunes por su uso diferencial, señalando que en ambos casos se trata del reembolso de un gasto y en ningún caso son absorbidos por el Club ni distribuidos entre sus socios

Indica que yerra el Fisco al pretender que Club de Campo Gran Bell I S.A. ingrese el IVA en forma duplicada, en calidad de consumidor final -por los servicios de los terceros contratados- y luego, como administradora de la entidad -incorporando el impuesto contenido en las erogaciones efectuadas mediante los ingresos destinados a solventar esos gastos-, considerando manifiestamente improcedente el criterio fiscal. Asimismo, se agravia del error en el que incurre el organismo al cuantificar las liquidaciones que arriban a las determinaciones cuestionadas, toda vez que considera que se apartan de las leyes que reglamentan los tributos determinados. Manifiesta que pese a que aportó toda la información solicitada, el acto no cuantificó los créditos fiscales, sino que los determinó a partir del criterio del prorrateo, lo que implicó violentar las pautas legales vigentes.

Plantea la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados, argumentando que no existió un retardo que le sea imputable. Se opone también a las multas en las resoluciones apeladas, invocando la ausencia de los elementos objetivos y subjetivos requeridos para el ilícito.

Finalmente, cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura. Ofrece prueba informativa y pericial contable, solicita que se dejen sin efecto las determinaciones practicadas y hace reserva de caso federal.

II.- Que mediante IF-2024-72177004-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido.

Respecto a la nulidad articulada, sostiene que los actos recurridos han cumplido con todos los requisitos fijados por la ley y han sido correctamente motivados, encontrando su fundamentación en la realidad de los hechos y el derecho sobre el cual se fundan.

En lo referente al planteo de prescripción opuesto por la actora, señala que en virtud de la aplicación que el art. 17 de la Ley 27.562 (B.O. 26/08/2020) que dispuso la suspensión de pleno derecho y con carácter general por el término de un (1) año para determinar o exigir el pago de los tributos cuya recaudación estuvieran a cargo de AFIP; las obligaciones individualizadas por la recurrente no se encuentran prescriptas.

En cuanto a los argumentos esgrimidos por la apelante, pone de resalto que los hechos que dieron origen a los actos administrativos atacados, se sustentaron en la omisión de declarar e ingresar el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2017 y el Impuesto al Valor Agregado por los periodos mensuales 01/2017 a 12/2017 en su justa medida, por considerar encontrarse exenta de los referidos tributos por su condición de “Asociación civil sin fines de lucro”, pese a no haber solicitado ante el Organismo dicho beneficio.

Expone que los servicios que presta la recurrente no se encuentran vinculados con una utilidad pública ni destinados a satisfacer un bien social, sino que consisten en la administración y la asistencia a los propietarios del Club de Campo Gran Bell I, lo que implica no estar comprendido en ninguna de las exenciones previstas en dichos gravámenes.

Que, respecto a la liquidación de los intereses resarcitorios, argumenta que el accionar de la actora debe encuadrarse dentro de la figura del art. 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.). Finalmente, respecto a las sanciones aplicadas, considera que ha quedado demostrado tanto el aspecto objetivo como el subjetivo de la conducta de la contribuyente, en tanto por su conducta negligente omitió abonar tributos en su justa medida.

Se opone a la producción de la prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechace el recurso intentado, con costas.

III.- Que por PV-2024-94548688-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba, admitiendo la pericial contable y la informativa ofrecidas.

Cabe remarcar que se dio por decaído el derecho de la actora a producir la prueba pericial contable ofrecida en el apartado VII.- ítem 3.- puntos a), d), e) y f) del recurso incoado (vide PV-2024-99704568-APN-VOCX#TFN). Por su parte, en el punto 1° del PV-2024-131683000-APN-VOCX#TFN se dio por decaído el derecho a producir la prueba informativa ofrecida y en el punto 2°) se declara cerrado el período de instrucción. Por PV-2024-39482466-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D”.

Finalmente por IF-2025-15379127-APN-VOCX#TFN se pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV- Que por un lógico orden de procedencia, corresponde expedirse en este punto sobre los planteos de nulidad y prescripción efectuados por la recurrente.

1. Acerca de la alegada nulidad, la actora manifiesta que las resoluciones apeladas carecen de la debida fundamentación poniéndola en un estado de indefensión.

Al respecto, corresponde precisar que no se advierte en el caso que los actos determinativos adolezcan de fundamentación ni que la decisión adoptada sea arbitraria o que el procedimiento se haya visto viciado. Que del examen de las actuaciones se evidencia que las resoluciones no solo fueron emanadas de autoridad competente

sino que en ellas se hace expresa mención a los antecedentes de hecho y de derecho que justifican su dictado. Tampoco se advierte que el Fisco no haya considerado y ponderado tanto los hechos invocados como las pruebas ofrecidas, toda vez que la apreciación de las circunstancias efectuada por la administración, es un elemento subjetivo cuya valoración puede o no compartirse, lo que eventualmente dará lugar a la confirmación o revocación de los actos apelados, pero que en el caso de autos no puede dar lugar a su anulación.

En tal sentido, los argumentos vertidos como fundamento de la nulidad intentada, resultan ser una mera discrepancia con el criterio fiscal y, en realidad, integran el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver.

Así se ha sostenido que “la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación” (CNACAF, Sala V, sentencia de fecha 4/6/1997, “Sosa Mirta Elena”). En tal sentido corresponde desestimar la nulidad impetrada.

2- Por otro lado, la actora alega que las acciones y poderes del Fisco para determinar el Impuesto a las Ganancias 2017 y el IVA por los períodos enero a diciembre de 2017, ambos períodos inclusive, se encuentran prescriptas.

Que en lo que aquí interesa, la ley de rito fiscal establece que las acciones y poderes del Fisco para determinar obligaciones tributarias, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso de gravámenes (cfr. artículos 56 y 57 ley de rito fiscal). Que ello así, la prescripción los períodos enero a noviembre de 2017 comenzó a correr el 1 de enero de 2018, mientras que la del período 12/17 de ese gravamen y el período 2017 del Impuesto a las Ganancias hicieron lo propio el 1 de enero de 2019, debiéndose analizar si durante su curso se produjeron causales suspensivas o interruptivas establecidas por ley.

En efecto, el artículo 17 de la Ley 27.562 (B.O. 26/08/2020) -y que dispuso la ampliación de la moratoria de la Ley 27.541 (B.O. 23/12/2019) reza textualmente: ”Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”. Que de ello, se advierte que la suspensión por el término de un año a que hace referencia alcanza a la totalidad de los contribuyentes o responsables.

En tal sentido, nótese que dicha norma entró en vigencia el mismo día de su publicación, es decir el 26 de agosto de 2020, y por lo tanto, a tenor de lo expresado, no cabe duda que resulta aplicable en el caso de marras. Ello así, la suspensión de la prescripción consiste en la detención del tiempo útil para prescribir por causas concomitantes o sobrevinientes al nacimiento de la acción en curso de prescripción, y toda vez que en autos la entrada en vigencia de la ley referida fue durante el curso del plazo de la prescripción y no cuando tal término se había agotado, es decir no se trataba de un derecho adquirido, por lo que no se advierte afectación alguna a derecho de la apelante por la aplicación de tal ley.

A su vez, cabe aclarar que la Ley 27.562 estableció que la suspensión del plazo era de carácter general, es decir comprensiva de la totalidad de los contribuyentes y responsables, interpretación receptada por la C.S.J.N. en la

causa "Distribuidora del Plata S.R.L.” en fallo de fecha 26/11/91, al resolver respecto del art. 49 de la ley 23.495, situación que resulta análoga a la aquí planteada (véase La Ley, T.1992/B, pág. 456).

En el caso puntual, respecto al período el período 12/17 de IVA y el período 2017 del Impuesto a las Ganancias, conforme la norma reseñada, la suspensión de un año se extendió desde el 26 de agosto de 2020 hasta el 26 de agosto de 2021, con lo cual la prescripción hubiera operado el 31 de diciembre de 2024, resaltando que al haberse dictado los actos apelados el 22 de marzo de 2024, no había limitación alguna para que el Fisco los determinara.

En cuanto a los períodos 1 a 11/2017 de IVA, cabe señalar que el plazo de prescripción que comenzó el 1 de enero de 2018 para estos períodos determinados fue suspendido por un año el 26/08/2020, reanudándose el 26/08/2021 y habría finalizado el 31 de diciembre de 2023.

Sin embargo, resulta de aplicación el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) que dispone que “Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”.

Que no resulta controvertido que la notificación de la vista correspondiente al IVA se produjo el 5 de julio de 2023 (vide fs. 324 Cpo. IVA N° 2 anexo al IF-2024-72174308-APN-DTD#JGM), es decir dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produciría la prescripción de los períodos determinados correspondientes a los períodos 1/2017 a 11/2017, empezando a correr desde allí la suspensión por 120 días.

Cabe traer a colación, que respecto a tal suspensión el artículo 4 de la ley de rito fiscal expresamente establece que para todos los términos establecidos en dicha norma se computaran únicamente los días hábiles administrativos.

En efecto, al momento del dictado del acto determinativo -22 de marzo de 2024- tampoco se encontraban prescriptas las facultades del Fisco para determinar el IVA períodos por los períodos 1 a 11/2017.

Ello así, corresponde rechazar el planteo de prescripción tratado en este punto.

3.- Que por lo expuesto, corresponde rechazar las defensas de nulidad y prescripción intentadas por la actora, haciendo notar que no procede la imposición autónoma de costas por no haber sido planteadas ni habérseles otorgado el carácter de previo y especial pronunciamiento (conf. Criterio CSJN, in re “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

V- Que según se desprende del Informe final de Inspección (fs. 294/297 Cuerpo IVA, anexo al IF-2024-72173952-APN-DTD#JGM), la actora es una asociación civil sin fines de lucro, constituida como sociedad anónima, declarando como actividad “Servicios Empresariales N.C.P.”. (vide Informe Final de Inspección a fs.116/119 del Cpo. Ganancias obrante en el IF-2024-72171878-APN-DTD#JGM)

Sentado ello, surge del mentado informe que los ajustes tuvieron su origen al detectarse que el Club de Campo Gran Bell I SA omitió declarar ingresos existiendo gastos operativos que afrontar respecto al período 2017.

En efecto, verificados los Estados Contables surgió que para dicho ejercicio, el Balance certificado de la

recurrente dio superávit.

Ello así, se incorporó en la base imponible del Impuesto a las Ganancias, el Resultado del Ejercicio -tal se desprende de sus Estados Contables cerrados al 31/12/2017- atento verificarse la presentación de la declaración jurada del gravamen, período fiscal 2017 sin exteriorización del resultado contable, sin definir el resultado impositivo y – en consecuencia- sin determinar impuesto, subrayándose que la actora no gozaba del beneficio exentivo previsto por el art. 20 inc. f) de la ley del gravamen, vigente al momento de los hechos.

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado por los períodos 1 a 12/2017, toda vez que existieron presentaciones de declaraciones juradas sin exteriorizar Débito ni Crédito Fiscal, se analizaron los recursos del ejercicio expuesto en los estados contables cerrados al 31/12/2017 surgiendo que:

Con relación al débito fiscal, existían ingresos denominados "específicos", los cuales representan el cobro de prestaciones de servicios puntuales y específicas otorgados a determinados propietarios y, en el caso de actividades deportivas a determinados propietarios y no propietarios, en consecuencia no comunes a todos los propietarios, concluyendo que constituyen prestaciones gravadas por el Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con las previsiones del art. 3 inciso e) apartado 21 de la Ley del gravamen. Tal rubro se encuentra integrada por las siguientes cuentas: Ingresos por: Derecho de construcción; Derecho de Aprobación de Planos; Certificado de Amojonamiento; Corte de Pasto; Actividades Recreativas de Verano; Consumo de Agua; Iluminación Cancha de Tenis; -Subc. de Fútbol; Actividades de Golf; Multas y Carnet de Obra.

En cuanto al crédito fiscal y determinada la gravabilidad de aquellos ingresos que la contribuyente recaudó en 2017 por los servicios específicos, se computó el Crédito Fiscal por las compras realizadas, determinado en atención a la absorción indirecta en función a lo gravado/no alcanzado. A esos fines, sin acceso a la documental de las compras/gastos, se extrajeron de las bases del Organismo las compras efectuadas por la contribuyente según lo informado por terceros en el Régimen Informativo de Compras y Ventas RG N° 3685 (fs. 280 Cpo IVA), determinando el crédito fiscal de conformidad con la normativa vigente.

En orden a la liquidación del gravamen, se impugnó el Saldo a Favor del Responsable (saldo técnico) del período anterior reflejado en la declaración jurada del período fiscal 01/2017, por no tener documental de respaldo que lo acreditara

Por todo ello el Fisco Nacional concluyó que -atento verificarse la presentación de declaraciones juradas del IVA, periodos fiscales mensuales de 01/2017 a 12/2017, sin exteriorización de débitos ni créditos fiscales y, en consecuencia, sin determinar impuesto, correspondía practicar el ajuste por parte de los ingresos que representan el cobro de prestaciones puntuales y específicas que se otorgan a determinados propietarios y no propietarios por el uso de ciertos servicios prestados por el Club, de acuerdo a lo arrojado por los estados contables cerrados al 31/12/2017.

VI- Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

En primer lugar, corresponde analizar el Estatuto de la sociedad recurrente con sus diversas modificaciones (vide Cpo. adjunto al IF-2024-72172714-APN-DTD#JGM, fs. 48/68).

Que bajo la denominación “Club de Campo Gran Bell I S.A.” se constituyó como sociedad anónima, una asociación civil sin fines de lucro, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de Sociedades Comerciales

19.550. Surge del mentado documento que la entidad tiene por objeto la administración y prestación de servicios para el club de campo, así como el desarrollo y fomento de actividades deportivas, culturales sociales para el club de campo integrado por los espacios comunes y los espacios de dominio particular de los asociados, constituido aquél en el predio existente en el Partido de La Plata, localidad de City Bell. La representación legal de la entidad la ejercen el presidente del directorio y el vicepresidente en forma indistinta; los directores no tienen derecho a remuneración alguna y desempeñan sus funciones “ad honorem”. Se contempla que los fondos recaudados y no utilizados ni comprometidos en ningún caso de aplicarán al pago de dividendos a accionistas así como tampoco al pago de honorarios a directores y síndicos que posean la calidad de accionistas; los excedentes y patrimonio social se destinarán al fin de su creación. Finalmente, en caso de disolución de sociedad y cancelado el pasivo, el remanente se destinaría a una entidad de bien público

Según nota aportada por la recurrente, se expone que ésta no persigue ánimo de lucro sino que su actividad se desarrolla de conformidad con las normas locales que regulan los denominados “clubes de campo” y que su existencia está inescindiblemente ligada con el Barrio Cerrado “Gran Bell” en la medida que la condición de socio puede ser alcanzada exclusivamente por la adquisición, en primer término, de una parcela (vide Cpo. adjunto al IF-2024-72172714-APN-DTD#JGM, fs. 69/70).

Sentado ello, corresponde referirse al ajuste en el Impuesto a las Ganancias, abordando el agravio de la recurrente relativo a que es un sujeto no alcanzado en el gravamen, dado que -según expone- sus ingresos son por reintegro de gastos.

Que el artículo 69 inc. 3° de la ley (texto vigente al momento de los hechos), enumera como sujetos comprendidos por el tributo a las sociedades y asociaciones civiles constituidas en el país, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo; es decir que la actora encuadra en esta definición.

Como acertadamente lo señala el Fisco en la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias, en cabeza de los sujetos enumerados en el entonces artículo 69 de la ley, cabe la integración al objeto del impuesto, de cualquier partida de ingresos (resultado positivo) que exteriorice su balance. En definitiva, es aplicable la denominada renta- ingreso o teoría del balance, la que implica gravar todo enriquecimiento patrimonial que obtenga el sujeto pasivo incluido en el artículo 69 (conforme artículo 2, inciso 2° de la Ley del Impuesto a las Ganancias).

En esta línea, se ha dicho que en principio tanto las entidades que persiguen el bien común como las que buscan el lucro de sus integrantes, son tratadas en forma conjunta y uniforme en la Ley del Impuesto a las Ganancias. El art. 69 de dicha ley (t.o. 1997 y modif. aplicables al caso) considera como “sociedades de capital” tanto a las formas más comunes de contratos y sociedades comerciales, como a “Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo” (inc. a, apart. 3°); entonces las “entidades sin fines de lucro” están sometidas al pago de impuestos, mientras no tengan “otro tratamiento impositivo”, el cual se exhibe en el art. 20 de la mencionada ley que consagra las exenciones a dicho principio (Juan Carlos Peña, “Las asociaciones y fundaciones frente al pago de los impuestos”, Derecho Tributario- Legislación usual comentada, Tomo II, Buenos Aires, La Ley, 2015, Capitulo IV).

De lo expuesto se desprende que el "Resultado final - superavit" obtenido por la sociedad Club de Campo Gran Bell 1 SA. durante el período fiscal 2017, conforme sus estados contables cerrados al 31/12/2017- se encontraría alcanzado por el Impuesto a las Ganancias (vide archivo anexo al IF-2024-72174441-APN-DTD#JGM, fs. 11/24).

A mayor abundamiento, si bien no se produjo la prueba ofrecida en el escrito recursivo, si sólo se tratara de reintegro de gastos como dice la recurrente, no existiría materia gravada pues el ingreso sería equivalente al gasto, cuestión no acreditada.

VII- Sin perjuicio de ello, lo que cabe analizar entonces es si en virtud de la excepción prevista en el inciso 3° del artículo 69 de la ley del gravamen (esto es que “no corresponda otro tratamiento impositivo”), la recurrente encuadra en alguna de las exenciones del Impuesto a las Ganancias.

Ello lleva necesariamente a analizar si la actividad de la recurrente encuadra en los supuestos exentivos previstos en el inciso f) y m) del artículo 20 del Impuesto a las Ganancias vigentes en el período determinado, siendo que la actora en su recurso ubica esta disposición en el texto vigente de la ley del gravamen (artículo 26, incisos f y l)

En efecto, el mentado artículo 20 inciso f) establece una exención para asociaciones, fundaciones y entidades civiles “de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual”. Por su parte, el inciso m) prevé la exención a las “ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo”.

Que no obstante no existir un trámite de exención en el Impuesto a las Ganancias impulsado por el recurrente, el Cimero Tribunal ha expuesto que el carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento de la entidad en las previsiones de dichas normas y no por la circunstancia de que cuente o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que reviste esa calidad (Fallos: 322: 2173 y dictamen del Ministerio Público Fiscal al que remitió la Corte Suprema en “Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia c/ AFIP –DGI s/contencioso administrativo” del 19/04/2011).

Sentado ello, para gozar de ambas exenciones se requiere: a) que se trate de un ente cuyo objeto social sea el desarrollo de una actividad de fin público; b) que responda al tipo asociativo enunciado en la ley, esto es, asociaciones, fundaciones o entidades civiles; c) que se verifique que las ganancias obtenidas por el desarrollo de las precitadas actividades y el patrimonio del ente se destinen al objeto de su creación y que no se distribuyan entre los socios; d) que dichos entes no obtengan sus recursos de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos o actividades similares; e) que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales.

Frente a tal contexto, se ha dicho que el mentado inciso f) contiene una enunciación de instituciones civiles con fines de interés público, muchas de las cuales cumplen actividades que, de no ser desarrolladas por ellas, deberían ser atendidas por el Estado; por ello se ha instituido la exención en su favor, atendiendo a su utilidad social (cfr. Sala IV de la CNACAF in re Club Newman Asociación Civil, sentencia del 25 de abril de 2017). Por su parte, como presupuesto para la exención del artículo 20 inc. m) deben prevalecer las actividades deportivas por sobre las de mero carácter social, para lo cual se tendrán en cuenta los índices representativos de las mismas, como la cantidad de socios que participan activamente, fondos que se destinan y otros (confr. Raimondi Carlos A. y Atchabahian Adolfo, en “El Impuesto a las Ganancias”, cuarta Edición íntegramente revisada, La Ley, 2007, Págs. 302/303).

Que de las constancias de autos, no surge que la actora sea una asociación que cumpla con una finalidad de bien público o deportivo, sino que el principal objetivo con el que se constituyó fue la administración de determinadas prestaciones para los propietarios de las viviendas que conforman el club de campo, lo que únicamente beneficia a sus propios integrantes, sin advertirse en modo alguno como ello implicaría la

prosecución del bien común. En línea con lo expuesto, no se ha logrado acreditar el cumplimiento de un beneficio público, requisito esencial requerido por las normas exentivas del Impuesto a las Ganancias (cfr. criterio de la Sala II de la Alzada in re Trapalanda Club de Campo S.A., sentencia del 20 de abril de 2017).

Que la circunstancia de que un ente realice una actividad lícita y socialmente útil no significa que cumpla los requisitos estipulados para ser eximida del Impuesto a las Ganancias. En efecto, las personas jurídicas pueden realizar cualquier actividad lícita (útil o no), sin que ello signifique que su fin específico sea el bien común. En tal inteligencia la concreción de actos filantrópicos de parte de la entidad actora o bien lo previsto en el Estatuto Social en cuanto a la falta de distribución de utilidades y que en caso de disolución, los bienes remanentes se destinen a una entidad de bien público, no la constituye en el caso concreto en una entidad de bien público (cfr. criterio receptado por esta juzgadora in re Asociación Civil Control Integral Metódico y Específico de la Soda (C.I.M.E.S), sentencia del 25 de abril de 2012).

Las actividades desarrolladas por la recurrente Club de Campo Gran Bell SA, se centran en la administración y prestación de servicios destinados a colaborar en el desenvolvimiento de los propietarios, en la órbita del club de campo; es decir no se vislumbran matices compatible con el espíritu que motivó al legislador a establecer dispensas impositivas destinada a instituciones, que tiendan al bien común como finalidad fundamental o a la actividad deportiva. Conforme el criterio del Cimero Tribunal, la noción de entidad de "beneficio público" que justifica el otorgamiento de la exención del impuesto a las ganancias, es palmariamente contradictoria cuando el único fin perseguido por el ente sea el beneficio de sus propios integrantes (CSJN in re “Asociación Rosarina de Anestesiología c/ Fisco Nacional (DGI), sentencia del 16 de noviembre de 2009).

Además, el hecho de que la actora hubiera podido realizar acciones a favor de la comunidad o de proteger la naturaleza y el medio ambiente, tal como se sostiene en el recurso, está lejos de demostrar que las mismas presentaran una importancia o regularidad tal que permitiera concluir que fueron realizados en cumplimiento del objeto social, debiendo además hacerse hincapié en que se dio por decaída la prueba informativa dirigida a entidades con las que se invocó haber colaborado.

En esas condiciones, y teniendo en cuenta el carácter restrictivo que rige en la interpretación de las exenciones tributarias las actividades efectivamente desarrolladas por la parte actora en el periodo 2017 no se ajustaban a la exención pretendida, en tanto hacían a su propio interés y al de sus integrantes, no encontrándose comprendida su actividad en las previsiones del artículo 20, incisos f) y m) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. (cfr. criterio de la Sala III de la CNACAF in re “Club Campos de Golf Praderas de Luján”, sentencia del 22 de diciembre de 2022, vide en el mismo sentido Sala “A” de la Cámara Federal de Córdoba in re “Potrerillo de Larreta Country Club” y “Las Delicias S.A.”, sentencias del 9 de octubre de 2014 y 15 de octubre de 2014, declarándose en ambos casos inadmisibles los recursos extraordinarios articulados según pronunciamientos del Cimero Tribunal en fechas 24 de septiembre de 2015 y 27 de octubre de 2015, según el orden señalado).

Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias.

VIII- Que cabe analizar el ajuste practicado en el IVA. Tal como surge del Informe Final de Inspección se tuvo en cuenta la documental aportada por la recurrente - Libros Diario, Mayores Contables, Estados Contables, Recibos, (vide vide Informe Final de Inspección a fs.116/119 del Cpo. Ganancias obrante en el IF-2024-72171878-APN-DTD#JGM) de cuyo análisis más los datos obrantes en las bases de datos del organismo, surgieron las siguientes consideraciones:

Los recursos del ejercicio expuesto en los Estados Contables se encuentran diferenciados en: a) Ingresos

ordinarios para Fines Generales integrada por la cuenta "Expensas Comunes/Bonificadas". Representa el recupero de gastos comunes a todos los propietarios que viven en el Barrio, es decir gastos solventados por todos los propietarios "en forma conjunta", determinado mensualmente en partes iguales para cada propietario. Refieren a Gastos comunes tales como seguridad, recolección de residuos, podas y reposiciones de árboles, etc.

b) Ingresos Específicos: integrada por las siguientes cuentas: Ingresos por: Derecho de construcción; Derecho de Aprobación de Planos; Certificado de Amojonamiento; Corte de Pasto; Actividades Recreativas de Verano; Consumo de Agua; Iluminación Cancha de Tenis; Subc. de Futbol; Actividades de Golf; Multas y Carnet de Obra. Tales ingresos se perciben por servicios que sólo se prestan a determinados propietarios, y en el caso de actividades deportivas a determinados propietarios y no propietarios, en consecuencia no comunes a todos los propietarios.

Por tales ingresos, el área auditora informó la contabilización en Mayores Contables por cada cuenta, permitiendo así diferenciar los importes mensuales y anuales para cada tipo de ingreso; mientras que los asientos del Libro Diario, registran movimientos contables generales de la administración comunes a todo el barrio (asientos globales mensuales y diarios por distintos conceptos), como también los movimientos particulares contabilizando en el mismo asiento cada cuenta por separado (diferenciando los ingresos por expensas/bonificaciones de los específicos -Carnet de Obra, etc.-) imputado a ese propietario/no propietario.

Ante ello, el Fisco concluyó respecto a los Ingresos Ordinarios para Fines Generales reflejados en las "Expensas Comunes/Bonificadas" percibidos por la actora en cumplimiento de sus funciones, que no se encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado en la medida en que los importes cobrados sólo incluyan conceptos que representen el reintegro de los gastos que proporcionalmente le corresponde a cada propietario.

En cuanto a los Ingresos Específicos, el ente recaudador los consideró alcanzados por el gravamen, en tanto representan el cobro de prestaciones puntuales y específicas que se otorgan o determinados propietarios y no propietarios, por el usufructo de ciertos servicios prestados por el Club.

Frente a ello, en primer lugar corresponde referirse a la pretensión de la actora de encontrarse contemplado por la exención prevista por la ley 16.656.

En efecto, el art. 3°, punto 1°, inc. d) de dicha norma dispone que: "Quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública y los inmuebles de su propiedad utilizados para el desarrollo de sus actividades o para la promoción de recursos destinados al cumplimiento de sus fines".

A tenor de lo hasta aquí expresado, bajo ningún punto las actividades cuestionadas por el organismo recaudador y que no son rebatidas debidamente por la actora, tienen por objeto la educación, la asistencia social y/o la salud pública. Por lo tanto, cabe concluir que no resulta cumplida la condición para que el instituto apelante se considerara incluido en la exención del artículo 3, inciso d, de la Ley N° 16.656 y reglamentaciones.

Asimismo, la parte actora también sostiene estar alcanzada por el artículo 7, inciso h), punto 6 de la ley de IVA que establece la exención de la obligación impositiva para: “Los servicios prestados por obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones o entidades y asociaciones comprendidas en el artículo 20, incisos f), g) y m) de la ley de impuesto a las ganancias (...) cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos”.

Para que una institución, entidad o asociación se encuentre exenta de IVA, conforme a la norma pretranscripta,

deben concurrir 3 requisitos: 1) encontrarse sus servicios entre los gravados por el art. 3° inc. e) de la ley de ese impuesto; 2) estar los mismos relacionados en forma directa con los fines específicos de dicho ente; 3) hallarse este último comprendido en alguno de los incisos f), g) o m) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias (cfr. TFN, esta Sala “D” en anterior composición, in re "Tiro Federal Argentino de Mar del Plata”, sentencia del 13 de julio de 1998).

Se ha dicho respecto de este reenvío entre las disposiciones de IVA y el Impuesto a las Ganancias que: “la contranorma exentiva que contempla la mencionada regla de la ley de IVA que tiene como principal efecto jurídico impedir el nacimiento de la obligación tributaria respecto de ciertos hechos que integran, prima facie, el aspecto objetivo del hecho imponible, aun cuando se considerara como una "norma límite" en el sentido que le atribuye Moschetti, no consiente en mi opinión su extensión analógica. Sí es posible, a mi juicio, desarrollar una interpretación extensiva siempre que se ajuste al elemento teológico de la norma exentiva. En el caso de autos el elemento teológico está claramente anclado en el precepto de la norma de IVA citada en el que se indica, en su frase final, la condición de operatividad de la exención. Por eso, el precepto del impuesto plurifásico no acumulativo al remitir a los citados incisos del artículo 20 del impuesto a las ganancias establece, un reenvío recepticio que tiene como consecuencia destacable que la norma remitida debe ajustarse a la finalidad y condiciones de la norma remitente” (voto del Dr. Agustín Torres in re “Asociación Mutual de Médicos y Personal Jerárquico del Hospital Privado de Córdoba”, Tribunal Fiscal Sala “B” sentencia del 18 de diciembre de 2006).

Ello así, habiéndose ya concluido en la gravabilidad de la entidad en el marco del Impuesto a las Ganancias, no se concreta el nexo causal establecido por el artículo 7, inciso h), punto 6 de la ley de IVA, con lo cual corresponde rechazar el argumento de encontrarse amparado por tal gabela.

A su vez, cabe concluir en el caso concreto que le asiste razón al Fisco en cuanto grava en IVA los denominados “ingresos específicos”, brindados en forma directa a propietarios y no propietarios, en tanto constituyen el precio de prestaciones gravadas, motivo por el cual debieron incluir el Impuesto al Valor Agregado.

Sobre los agravios contra la liquidación practicada, el Fisco destacó en todo momento que durante la fiscalización llevada a cabo a los fines de la proyección del crédito fiscal computable, no tuvo acceso a la documental de compras/gastos que le fuera requerida oportunamente a la actora, debiendo que extraer de las bases AFIP la información de las mismas (informado por terceros en el Régimen Informativo de compras y Ventas RG N.P 3685 AFIP- fs. 280 Cpo. IVA), ello contrariamente a lo expuesto por la actora a fs. 61 del recurso. Incluso la situación apuntada fue puesta de relieve en el auto de apertura, en el cual con relación a la prueba individualizada por la actora en el punto VII ítem 4.- (esto es que el Fisco detallara los comprobantes de compra de la recurrente) se admitió lo expuesto por la representación fiscal en su escrito de responde (IF-2024-72177004-APN-DTD#JGM ítem VI apartado b.-) en torno a que la documentación requerida por la apelante no fue aportada a instancias de la verificación pese al requerimiento cursado por el ente fiscal; debiendo resaltase que lo allí decidido no fue objeto de cuestionamiento por parte de la actora.

Puntualmente, habiéndose decretado el decaimiento de la prueba pericial contable (PV-2024-99704568-APN-VOCX#TFN), no obran elementos en autos que determinen los gastos correspondientes a los ingresos denominados como "ordinarios' y "específicos", como lo pretende la apelante en su recurso, por lo que resulta ajustado a derecho la determinación del cómputo del crédito fiscal y del ajuste en IVA realizado en el acto apelado.

Además, debe subrayarse la conducta contradictoria de la actora ante esta instancia al subrayar que la producción de la prueba era de “vital importancia para fundamentar el planteo defensista” (sic., presentación que luce en el

IF-2024-94233284-APN-DTD#JGM), para que luego, por su propia negligencia, no impulsara la concreción de ninguno de los elementos probatorios propuestos y admitidos.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste efectuado en la resolución de IVA.

IX- Que respecto a sendas liquidaciones de intereses practicadas en los actos apelados, tales accesorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar cuestionamientos sobre su imposición (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mentados accesorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, externas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En consecuencia, corresponde confirmar los cálculos de intereses resarcitorios efectuados en los actos apelados.

X- Resta referirse a las sanciones aplicadas en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal, graduadas en un 70% de los tributos omitidos.

En primer lugar, corresponde rechazar el planteo de prescripción formulado, ello en virtud del criterio expuesto en el punto IV. 2 del presente voto.

Sentado ello, las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), y el artículo 45 de la ley Nº 11.683 no exige una intención dolosa, sino que para que se configure la conducta allí contemplada resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998).

En consecuencia, se advierte que se configura el tipo infraccional atribuido, toda vez que la recurrente omitió el pago tanto del Impuesto a las Ganancias como del IVA, cuando tenía obligación de declararlo e ingresar ambos tributos, ello al considerarse indebidamente como no sujeto a gravamen en el primer tributo citado o como beneficiario de exenciones que no le correspondían en ambos gravámenes, agregando que como surge de los actos apelados ni siquiera procuró obtener esos reconocimientos de acuerdo a los canales procedimentales correspondientes, o bien, efectuar una consulta sobre su situación frente a los mencionados impuestos.

Definitivamente, se concretó el incumplimiento de requisitos sustanciales en torno a los tributos determinados, circunstancia que no hubiera sido exteriorizada de no mediar la actividad fiscalizadora del organismo recaudador. Ello así y no existiendo causal exculpatoria alguna, corresponde confirmar tanto la procedencia como la graduación de sendas sanciones impuestas.

XI- Ello así, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero al voto de la Vocal Instructora por los mismos fundamentos, con la salvedad que el planteo de prescripción de las facultades de la Administración Tributaria para sancionar a Club de Campo Gran Bell I S.A. tratado el Considerando IV. 2) de su voto debe ser acogido. Ello así, por aplicación del criterio sobre la incidencia del principio de ley penal más benigna sobre las leyes que establecen regímenes excepcionales de regularización de obligaciones fiscales, como la ley 27.562, adoptado por la Cámara que ejerce como tribunal de alzada al fallar en la causa “Acifer S.A.”, sentencia del 14 de septiembre de 2004, reiterado en “Alvarez Hnos. S.A.”, del 23 de diciembre de 2021, entre otras.

Por ello, en este aspecto deben dejarse sin efecto las sanciones, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría;SE RESUELVE:

1) Confirmar en todas sus partes las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias e IVA apeladas en autos. Con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $391.890 (pesos trescientos noventa y un mil ochocientos noventa) equivalente a 5,90 (cinco con 90/100) UMA y por el patrocinio letrado, $979.724 (pesos novecientos setenta y nueve mil setecientos veinticuatro) equivalente a 14,75 (catorce con 75/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas, conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 3495/2024 (19/12/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3) Regular los honorarios de la contadora María Belén Romero Malevini en su carácter de perito contadora designada a propuesta del Fisco Nacional en el importe de $ 66.436 (sesenta y seis mil cuatrocientos treinta y seis) equivalente a 1 (un) UMA el que queda a cargo del recurrente, teniendo en cuenta la aceptación del nombramiento (vide PV-2024-96107246-APN-VOCX#TFN) y las gestiones que debió realizar para ponerse en condiciones de cumplir el encargo, lo que debe ser valorado a fin de fijar una retribución a la cual tiene derecho porque no le fue imputable la frustración del dictamen pericial (LLC 1995-759).

4) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese y notifíquese

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 12:14:56 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.12 15:19:13 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.13 15:25:00 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.13 15:25:01 -03:00