19309/2021 "ASOCIACION CIVIL LA ISLA SA (TF 30365-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de mayo de 2022.

VISTOS:

Estos autos caratulados "Asociación Civil La Isla SA (TF 30365-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" y;

CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 317/320, el Tribunal Fiscal de la Nación ***revocó*** la resolución 136/07, del 28/09/07, por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, períodos fiscales 2001 a 2004, con más intereses resarcitorios y aplicó una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.). Impuso las costas en el orden causado en atención a que la complejidad de la cuestión tratada pudo razonablemente dirigir al organismo fiscal a sostener su pretensión.

Para así decidir, consideró que la contribuyente de autos -una "*sociedad anónima sin fines de lucro*", cuyo objeto es la organización, administración y fomento de las actividades sociales, culturales y deportivas del complejo residencial "Asociación La Isla"- no se hallaba eximida del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en los términos del art. 3º, inciso c, de la ley 25.063, pero no obtenía lucro o ganancia en el despliegue de su actividad.

Destacó que en la escritura nº 426 "*Transferencia de Dominio Gratuito Nordelta S.A. a favor de Asociación Civil La Isla S.A.*" acompañada a fs. 214/291 de los antecedentes administrativos, surgía que "*la figura jurídica a adoptar para la Organización y Administración de cada Barrio del Emprendimiento Urbano Nordelta es la creada a partir del artículo tercero de la ley número 19550* (…) *con características propias de las Asociaciones Civiles como la ausencia de lucro* (…) *A la Asociación Civil de cada Barrio se le transfieren gratuitamente los inmuebles que conforman las áreas de esparcimiento y espacios circulatorios del mismo* (…) y *la Asociación Civil constituye Derecho Real de Servidumbre de Uso perpetuo sobre dichas áreas recibidas en propiedad, en carácter de `fundos sirvientes"*".

Así pues, remitió a los fundamentos esbozados por la Sala III de esta Alzada en la causa "*Asoc. Civil Las Glorietas S.A.*" (sent. del 05/12/13) para

tener por probado que la actora, "*no obtiene lucro o ganancia en el despliegue de la actividad que describe su objeto social*" que "*no implica otra cosa que la observancia del art. 56 de la ley provincial 8.912/77*" según la cual "*Al crear o ampliar núcleos urbanos, áreas y zonas, los propietarios de los predios involucrados deberán ceder gratuitamente al Estado Provincial las superficies destinadas a espacios circulatorios, verdes, libres y públicos y a reservas para la localización de equipamiento comunitario de uso públicos*".

En esa misma línea, trascribió la solución adoptada por ese tribunal en la causa "*Asociación Civil Los Castores*", en la cual precisó que, "*Si bien la Asociación Civil Las Glorietas S.A. es la titular de los terrenos que conforman las partes comunes, de conformidad con lo dispuesto por el decreto 9404/86, el dominio que tiene de esos fundos se halla restringido por las servidumbres de uso que gravan los espacios circulatorios y áreas de esparcimiento en favor de quienes adquieran la titularidad de las parcelas destinadas a viviendas. Por consiguiente, la presunción de lucro sobre estos activos tergiversa la situación real de la encartada en la medida en que esos terrenos comunes no pueden generar ganancia al no poder ser comercializados en el mercado inmobiliario, tal como expresamente lo declaró la Dirección Provincial de Catastro territorial mediante la disposición 1821/03*". En ese contexto, explicó que "*la referencia a normas de jerarquía inferior tiene como finalidad ilustrar acabadamente la realidad jurídica y económica que involucra el Plan Director de la denominada Ciudad Pueblo Nordelta (cfme. Decreto 593/91 de la Provincia de Buenos Aires, ordenanza preparatoria nº 5/91 del Consejo Deliberante del partido de Tigre y en especial decreto provincial nº 1736/92 por el que se aprueba dicho plan)"*.

Seguidamente, reseñó el criterio jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "*Hermitage S. A*." (*Fallos:* 333:993) y D. 394 XLVIII, "*Diario Perfil S.A. c/ AFIP –DGI s/ Dirección General Impositiva*", sentencia del 11/2/14, y concluyó que, al haberse comprobado fehacientemente que la renta presumida por la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no había existido en cabeza de la actora, correspondía revocar el ajuste fiscal.

Asimismo, puso de manifiesto que la Instrucción (AFIP) 2/2017 dispone que en aquellos juicios donde se encuentre en discusión el tema analizado en los precedentes dictados por la Corte federal, corresponde que el ente fiscal se allane o desista de la acción, total o parcialmente, o en su caso, consienta la sentencia.

2º) Que, contra dicha resolución, **la actora** (fs. 334, punto 2º) y el **Fisco Nacional** (fs. 335) interpusieron y fundaron sendos recursos de apelación (fs. 351/352vta. y 340/347vta., respectivamente), que fueron replicados, el primero a fs. 358/359, y el segundo a fs. 360/362.

3º) Que, **la actora** se queja únicamente de la distribución de costas en el orden causado. Afirma que la resolución del organismo jurisdiccional se basó en la jurisprudencia de la Corte en el caso "*Hermitage S.A.*" (Fallos: 333:993) *supra* señalado, resuelto hace varios años, durante los cuales el Fisco podría haber replanteado su postura y allanarse. Manifiesta que no existen razones que justifiquen el apartamiento del principio de la derrota y cita jurisprudencia de esta Cámara que entiende aplicable.

4º) Que, por su parte, el **Fisco Nacional**, se agravia de la imposición de costas dispuesta por el *a quo* en su pronunciamiento de fs. 170/171 que admitió la excepción previa de litispendencia opuesta por la actora. Al respecto, alega que pudo haberse creído con derecho a rechazar el planteo formulado por su contraria, atento a que no se verificaba la triple identidad de sujeto, objeto y causa requerida para que procediera la defensa articulada. En ese mismo orden de ideas, asevera que la causa en que se debatía la exención en el Impuesto a las Ganancias no evidenciaba una conexidad que tornara viable la excepción de litispendencia incoada; circunstancia ratificada por el propio devenir del proceso, "*dado que a pesar de que la actora resultó perdidosa en el rechazo de su exención* (…) *se revocó la resolución apelada en autos por jurisprudencia sobreviniente del Tribunal Cimero*".

En lo atinente al pronunciamiento obrante a fs. 317/320, se advierte que no fue producida prueba pericial contable y que el *a quo* fundó la solución adoptada en los antecedentes administrativos acompañados al expediente, sin indicar los elementos puntuales que tuvo en cuenta para tener por demostrada la inexistencia de la renta presumida por la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en los términos expuestos por la Corte Suprema en los precedentes *supra* mencionados. Así pues, alega que el *a quo* no debió "*dar por acreditados los extremos de dichos precedentes* (…) *valiéndose solamente del análisis formal de los instrumentos públicos o de la normativa provincial*" (fs. 346vta.).

En esa misma línea, precisa que "*de los antecedentes administrativos aportados a la causa no surge probado que la actora haya registrado durante los períodos en trato pérdidas en los balances contables*" y sostiene que el Tribunal Fiscal debió propiciar medidas para mejor proveer que arrojaran luz sobre la cuestión debatida.

Por último, esgrime que existe arbitrariedad en la valoración de la prueba producida por lo que solicita que esta Alzada revoque la decisión apelada, con costas en ambas instancias a la contraria.

5º) Que, tal como se expuso precedentemente, el *a quo* consideró que resultaban plenamente aplicables al caso de autos los lineamientos fijados por la Corte *in re* "*Hermitage S.A."* (*Fallos:* 333:993).

En la mentada causa, el Alto Tribunal tuvo en cuenta que con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se había intentado captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que efectivamente se hubiera generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario.

Recordó que, como principio general, no era objetable que el legislador utilizara la técnica de las presunciones al establecer un tributo; pero que, para evitar situaciones inicuas, su uso debía limitarse a aquellos casos en que existiesen circunstancias especialísimas que lo justificasen.

Señaló que el tributo en examen pesaba sobre un universo de actividades heterogéneas —sin consideración a particularidad alguna— y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos; y que el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que podían adquirir explotaciones tan diversas y sin dar fundadas razones para impedir la prueba en contrario, había supuesto —sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos— que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrían una renta equivalente al 1% de su valor.

Entendió que la iniquidad de esta clase de previsión se ponía en evidencia ante la comprobación *fehaciente* de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no había existido.

En definitiva, y atendiendo a las particulares circunstancias de dicha causa -en que la pericia contable producida, y no objetada por las partes, había sido concluyente en cuanto a la inexistencia de una "*ganancia presunta*", debido a la comprobación de pérdidas durante los períodos objeto de reclamo-, el Máximo Tribunal concluyó que el medio utilizado por el legislador para la

realización del fin procurado no respetaba el principio de razonabilidad de la ley y, por lo tanto, que la norma impugnada era inconstitucional en su aplicación al caso.

6º) Que, en este escenario, cabe advertir que los agravios del Fisco Nacional respecto a la cuestión de fondo, versan sobre *la falta de elementos probatorios que demuestren fehacientemente la ausencia de la ganancia presumida por la ley del tributo* en los términos requeridos por la Corte Suprema en "*Hermitage S.A*." (*Fallos:* 333:993). Sin embargo, una lectura atenta de la decisión apelada permite colegir que, según el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal, la inexistencia de la renta presumida por la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y la aplicación del pronunciamiento del Máximo Tribunal *derivan de las características propias de la entidad actora, su conformación y objeto social* (cfr. fs. 210, 224, 240, 256, 286, 273/280 de los presentes actuados y fs. 205/291 de los antecedentes administrativos); *aspectos que no son controvertidos por el Fisco Nacional*.

En efecto, el *a quo* replica el criterio jurisprudencial según el cual las particulares características de entidades como la aquí actora obstaculizan su sujeción al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (Sala III, *in re* "*Asoc. Civil Las Glorietas SA (TF 30364-I) c/ DGI*", sent. del 05/12/13), puesto que sus activos no son susceptibles de generar una renta en tanto, *"responden a una finalidad sustancialmente ajena a la percepción de una ganancia*" (cfr. Sala I, *in re* "*Caracoles SA c/EN - AFIP-DGI (período fiscal 2011-2014) s/DGI*", sent. del 20/09/16). En otras palabras, se ha sostenido que "*en atención al diseño dado al negocio analizado, éste no resulta susceptible de producir ganancias en los términos del objeto de la ley del impuesto*" (cfr. Sala I, *in re* "*Asociación Civil Los Castores (TF 30363-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", sent. del 16/06/20).

Así pues, resulta claro que la conclusión a que arribó el Tribunal Fiscal *no exige la producción de prueba en los términos a los que alude la demandada*; circunstancia que basta para sellar la suerte adversa de su pretensión.

Sin perjuicio de ello y sólo a mayor abundamiento, es dable poner de resalto que: **(i)** el resultado impositivo incorporado en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos 2001 a 2004 *agregadas a la causa*,

es "*cero*" (v. fs. 10/20, cuerpo antecedentes y fs. 32, 47, 62 y 78 del cuerpo Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de los antecedentes administrativos); **(ii)** la entidad recurrente consignó un resultado contable negativo en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002 (cfr. fs. 32 y 78 del cuerpo Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de los antecedentes administrativos); y **(iii)** en lo atinente al resultado contable positivo registrado en los períodos 2003 y 2004 (cfr. 47 y 62 de las actuaciones administrativas), no es ocioso recordar que la jurisprudencia de la Corte federal reseñada no requiere demostrar el deterioro contable en los términos esgrimidos por el Fisco Nacional (cfr. esta Sala *in re* "*Central Térmica Loma de La Lata Sociedad Anónima c/ EN-AFIP-DGI y Otros s/ Dirección General Impositiva*", sent. del 24/08/16 y "*Saisha SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 5/3/20).

Ello así, corresponde desestimar los argumentos alegados por la demandada con relación a las cuestiones *supra* examinadas.

7º) Que, con relación a las costas del pronunciamiento del 22/03/19, asiste razón a la actora en cuanto a que no se advierten razones que justifiquen el apartamiento del principio objetivo de la derrota que se desprende del artículo 68 del CPCCN, por lo que corresponde que sean impuestas a la parte vencida, en ambas instancias (art. 68 del C.P.C.C.N.); máxime cuando la solución adoptada por el *a quo* se basó en el precedente "*Hermitage S.A.*" (Fallos: 333:993), dictado 9 años antes.

8º) Que, en cuanto a la imposición de costas dispuesta por el *a quo* en la resolución interlocutoria del 30/08/10, cabe destacar que, sin perjuicio del devenir del proceso, lo cierto es que la resolución determinativa apelada ante el Tribunal Fiscal hace referencia expresa al rechazo de la exención solicitada por la actora en el Impuesto a las Ganancias (fs. 5) y la propia demandada manifiesta que "*el ajuste se origina con motivo de la Resolución 91/2003 de fecha 12/5/2003 mediante la cual se le deniega la solicitud de exención peticionada*" (fs. 345). Ello así, la estrecha vinculación a la que aludió el *a quo* a fs. 170/171 a fin de hacer lugar a la excepción de litispendencia era evidente; extremo que conlleva a confirmar la distribución de los gastos causídicos dispuesta por el Tribunal Fiscal.

9º) Que, teniendo en cuenta las presentaciones efectuadas por la parte demandada el 29/11/21 y el 9/12/21, corresponde que los autos pasen al Sr. Representante del Fisco a fin de que se expida sobre la liquidación practicada y el

pago efectuado, en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, *in fine*, de la acordada CSJN 20/92.

En función a lo expuesto, **SE RESUELVE**: a) desestimar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional, admitir el recurso de apelación deducido por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia de fs. 317/320, excepto en lo que refiere a la imposición de costas, que quedan a cargo de la vencida en ambas instancias (art. 68, primera parte, CPCCN); b) confirmar el pronunciamiento de fs. 170/171 en cuanto fue materia de agravio, con costas a cargo del Fisco Nacional vencido (art. 68 del CPCCN); y c) remitir la causa al Representante del Fisco conforme lo ordenado en el considerando 9º *supra*.

Regístrese, notifíquese y cúmplase con la remisión ordenada.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 17/05/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36012275#327916829#20220517094540740