29569/2022.-
EMPRENDIMIENTOS DEPORTIVOS SA (TF 32240-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

///nos Aires, 5 de marzo de 2024.- AMD

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que, por medio del pronunciamiento del 27/02/2020, la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió, por un lado, revocar el ajuste practicado por el Fisco en el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2003), distribuyendo las costas por su orden y, por el otro, confirmar la determinación del tributo correspondiente al ejercicio 2005, con costas a la vencida (ver fs. 12/29 del documento digitalizado).

Asimismo, reguló en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en la suma de $5.217, por la representación procesal y $13.041, por el patrocinio letrado.

Para fundar su decisión, en primer término reseñó las consideraciones vertidas por las partes y, posteriormente, sostuvo que del informe final de inspección surgía que, la parte actora, se había declarado como realizadora de la actividad de comercialización a particulares de lotes de terrenos de su propiedad, ubicados en la localidad de Bella Vista, que conformaban el Club de Campo Buenos Aires Country Club, de acuerdo con lo normado por el decreto ley N.º 8912/77 y el decreto provincial N.º 9404/86.

En ese sentido, apuntó que, de las tareas de fiscalización, se logró verificar que la accionante había declarado, en el período fiscal 2003, la suma de $1.874.352,83 dentro del rubro “Otros Egresos” del estado de resultados, en concepto de “donación de inmuebles realizada a favor de la Asociación Civil Buenos Aires Country Club”. Ello así, también indicó que se había expresado que el monto superaba el tope permitido (del 5%) sobre la ganancia neta histórica, de acuerdo con lo normado por el inciso “c” del artículo 81 de la ley del tributo.

De igual modo, indicó que el Fisco había considerado que, de acuerdo con los artículos 80, 81 inciso “c” y 20, inciso “f” de la ley del Impuesto a las Ganancias y en tanto el decreto N.º 9404/86 no obligaba a que las partes comunes del club de campo fueran cedidas en forma gratuita, la entrega descripta no era idónea para afectar negativamente el cuadro de resultados.

Por otra parte, se hizo constar que, en el año 2005, la contribuyente había contabilizado, dentro del costo de venta ingresado en el estado contable finalizado el 30/06/05, la suma de $2.000.000 por “desvalorización de mejoras”, explicando

que, por decisión del directorio, se había optado por suspender la venta de los lotes que integraban los sectores “J” (debido a complicaciones generadas por cables de alta tensión sobre ellos) y “F” (por no haberse realizado la subdivisión que generó el dictado de la resolución de la restricción hidráulica del Río Reconquista).

En consecuencia, explicó, los lotes fueron registrados por un valor menor, es decir, según la valuación fiscal que surgía de “Rentas de la Provincia de Buenos Aires”, enmarcándose la cuestión en el artículo 56 de la ley del gravamen.

Sin embargo, el Fisco sostuvo que las torres de alta tensión fueron instaladas con anterioridad a la realización de las mejoras de los lotes de los sectores indicados, circunstancia que tornaba improcedente la desvalorización invocada. También fueron cuestionadas, por un lado, la valuación de las mejoras, en el entendimiento de que, del marco legal aplicable, surgía que debía consignarse el costo surgiera del valor de plaza y no aquel producto de la valuación fiscal y, por el otro, la circunstancia de que no se hubiera informado la metodología empleada.

Frente a dicho escenario, se estimó procedente impugnar las deducciones efectuadas y ordenar el reintegro del monto indicado en la columna “II” del balance impositivo del período 2005.

Así las cosas, el Tribunal Fiscal de la Nación remarcó que la cuestión traída a resolver se dividía en dos puntos centrales, a saber: a) si resultaba procedente que el valor de los espacios comunes y parcelas destinadas a entretenimiento del club de campo fueran transferidas en forma gratuita por parte de la recurrente a una Asociación Civil encargada de administrar tales terrenos, en virtud de la normativa de la Provincia de Buenos Aires, computándose de ese modo como una pérdida en el año 2003 y b) si la deducción del importe de $2.000.000 en su balance del año 2005, en concepto de desvalorización de las mejoras efectuadas en los terrenos afectados por electroductos y restricciones hidráulicas que afectaban el cauce del Río Reconquista, resultaban ajustadas a derecho.

Respecto de la primera de las cuestiones enunciadas, el Tribunal inició su abordaje refiriendo a la regulación del uso, ocupación, equipamiento y subdivisión del suelo contenida por el decreto-ley N.º 8912/77, prestando especial atención a sus artículos 56 y 64, inciso “d”. A su vez, aludió a los motivos que condujeron al dictado del decreto N.º 9404/86 (reglamentario del decreto-ley mencionado) y citó los incisos “a”; “b”; “c” y “d” de su artículo 1.

Luego, explicó que, por conducto del "Acta de Asamblea General Extraordinaria" del 05/08/02, los accionistas de Emprendimientos Deportivos S.A. autorizaron la transferencia gratuita, a título de donación a la Asociación Civil Buenos Aires Country Club, de los inmuebles de su propiedad ubicados en la localidad de Bella Vista, Partido de San Miguel, Provincia de Buenos Aires y destinados al área recreativa de esparcimiento y circulatoria del Club de Campo denominado Buenos Aires Country Club.

Continuó señalando el objeto e integración que componían el estatuto de la asociación aludida e indicó que, allí, se habían establecido *"[e]n cumplimiento de lo dispuesto por la normativa general aplicable como régimen de vinculación legal entre el "sector residencial" y el "sector golf" por una parte y el "sector propiedad común" por la otra se constituye una Servidumbre Real, Predial, Gratuita y Perpetua sobre el sector de la propiedad común, de uso común y de servicio y mantenimiento del Club de campo […]"* (*sic*).

Rememoró que, dada la naturaleza y regulación de los clubes de campo, la sociedad que llevara adelante el emprendimiento se encontraba obligada a transferir los bienes que correspondieran a las áreas comunes, a una asociación civil que sería la encargada de la administración, mantenimiento, conservación y mejora de ellos. Sin embargo, destacó, los propietarios de los lotes destinados a vivienda continuaban siendo titulares de los bienes comunes, atento a la existencia de una indivisión forzosa (cfr. decreto-ley N.º 8912/77 y artículo 2710 del Código Civil).

Concluyó, teniendo en cuenta lo antedicho, que el criterio del Fisco carecía de sustento, habida cuenta que la enajenación de bienes comunes, separada de los lotes destinados a vivienda, se encontraba vedada mientras el club de campo existiera como tal. Además, tampoco admitió la postura según la cual el decreto N.º 9494/86 no obligaba a efectuar la cesión correspondiente a las partes comunes en forma gratuita, en el entendimiento de que, por un lado, no lo prohibía y, por el otro, que la norma sí establecía la obligación de constituir una servidumbre real sobre los lotes destinados a áreas comunes en favor de todas y cada una de las parcelas residenciales.

Recordó que, en el caso, no se encontraba cuestionada la materialidad de la erogación formulada y citó jurisprudencia relacionada con la imposibilidad de realizar una evaluación fiscal certera de la necesidad de deducir gastos o de su efectiva productividad. De igual manera, expuso que la norma establecía la posibilidad de deducir gastos en todas las categorías con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas,

siempre y cuando no se verificara alguno de los casos previstos por el artículo 88 de la ley del tributo.

Reflexionó acerca de las deducciones no admitidas por el artículo 88 inciso “i” de la norma indicada, sosteniendo que referían a aquellas donaciones no comprendidas en el artículo 81, inciso “c”, las prestaciones de alimentos y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Hizo notar que la ley aplicable establecía, en su artículo 5, que para la concreción de un club de campo se debían cumplir dos etapas de convalidación técnica: una preliminar y otra final, debiéndose presentar la documentación pertinente ante la Dirección de Ordenamiento Urbano (organismo dependiente del Ministerio de Obras y Servicios Públicos). Además, señaló que, según el artículo 8, al acordarse la convalidación técnica final se dispondría la anotación de una restricción especial en la Dirección Provincial del Registro de la Propiedad, con relación a las inscripciones de dominio referidas a los inmuebles que conformarían el club de campo, en virtud del régimen del decreto-ley N.º. 8912/77; ello, precisando que dicha afectación conllevaría la imposibilidad de transmitir las parcelas con destino residencial hasta tanto se registrara la transferencia de dominio de las áreas comunes, de esparcimiento y recreación, en favor de la entidad jurídica consignada en el artículo 1.

Frente a tal escenario, concluyó que, de no haberse realizado la transferencia de los bienes comunes (a través del derecho real de usufructo de carácter gratuito), la firma actora no podría haber realizado la venta futura de los lotes y, por tanto, no era posible “hablar de liberalidad”.

En ese sentido, estimó razonable que, al pasar los bienes a la órbita de la asociación civil, su valor deba ser detraído del balance contable de la firma recurrente, en tanto se había producido un egreso no relacionado con liberalidad alguna, sino con las obligaciones impuestas por el marco regulatorio de la Provincia de Buenos Aires.

Manifestó, en cuanto a la prueba producida en la causa, que las respuestas de las inmobiliarias motivadas por los oficios librados oportunamente, remitieron a lo fijado por los decretos 8912/77 y 9404/86.

Aludió al principio de “realidad económica” para luego argüir que, en la especie, se verificaba el ajuste de la actora a las formas aplicables, según lo establecido por el artículo 2 de la ley de rito. De igual modo, reiteró que, al estar los bienes comunes indisolublemente unidos al terreno destinado a vivienda, no se podían enajenar separadamente; así, en los hechos, los verdaderos dueños de los espacios comunes resultaban ser los propietarios de los lotes particulares.

Por ello, consideró que, al haber sido impuesta la transferencia referida legalmente, se encontraban reunidos los requisitos que permitían su deducción y la revocación de la tesis del Fisco respecto del período fiscal 2003, a lo que agregó que, las consideraciones vertidas por los inspectores en el "informe final" remarcaban la falta de antecedentes en la temática y carecían de un tratamiento concreto sobre el caso.

En segundo lugar, dió tratamiento a la cuestión relacionada con la deducción del importe de $2.000.000 en el período 2005, en concepto de desvalorización de las mejoras efectuadas en los terrenos afectados por electroductos y por las restricciones hidráulicas que afectaban el margen del Río Reconquista.

Inicialmente, observó que el cuadro de gastos de los estados contables del ejercicio cerrado el 30/06/05, daba cuenta de que la empresa había atribuido a la cuenta "Desvalorización Bienes de Cambio", la suma implicada. Además, manifestó que le fue informada al Fisco la decisión del Directorio de suspender la venta de los lotes que integraban los sectores "J" y "F" debido a los inconvenientes generados por los cables de alta tensión que los atravesaban y por no haberse realizado la subdivisión que generó el dictado de la resolución de la restricción hidráulica del Río mencionado.

En ese sentido, recordó que se habían registrado los lotes referidos por un valor menor según la valuación fiscal que surgía de rentas de la Provincia de Buenos Aires, justificando tal accionar en lo normado por los artículos 56 de la ley del impuesto y 75 y 85 de su decreto reglamentario.

Luego, detalló que, en el Acta correspondiente, fue expresado que *"[t]odos los lotes del Sector "J" no se* [podían] *vender "dado que aún no se produjo el traslado de las torres de alta tensión que están sobre ellos" y que los del sector "F" "no* [estaban] *a la venta por no haberse subdividido a la espera de su rediseño a partir de la resolución de la restricción hidráulica del Río Reconquista, y que a propuesta del Presidente del Directorio se dispuso registrarlos a su menor valor posible -valuación fiscal- indicando que "significaría una reducción del orden de los $2.000.000 […]"* y remarcó que no se habían brindado mayores explicaciones de la forma y oportunidad en la cual se llegó al importe referido.

Por otra parte, remarcó que se encontraba glosada a la causa una nota suscripta por un agrimensor -referida a los lotes relacionados con los cables y torres de alta tensión-, presentada el 20/09/05 en la Municipalidad de San Miguel, solicitando la interdicción de venta de, entre otras, las parcelas que se encontraban afectadas por la línea de alta tensión, habida cuenta que no contaban

con la infraestructura necesaria para ser habilitadas para la construcción de vivienda (haciendo notar que, una vez que se completaran los proyectos y se las dotara de la infraestructura necesaria, se solicitaría el levantamiento de la interdicción).

En ese orden, señaló que dicha petición había obtenido opinión favorable dentro del ámbito administrativo y que, el 14/07/07, fue suscripta una nota dirigida al Director de Fiscalización Parcelaria (Geodesia) del Ministerio de Obras Públicas de la Provincia de Buenos Aires, peticionándole la interdicción de las parcelas afectadas. A su vez, explicó que se acompañó un informe elaborado por un martillero público en el cual constaba la imposibilidad de vender “esas fracciones -Sector “J”-”, hasta tanto no se produjera el traslado del tendido de la línea de alta tensión ubicada sobre ellos.

Destacó que, *“[d]e la copia de los planos del predio del Club agregadas en las actuaciones […] intervenida con fecha 25/6/2007 por la Dirección de Geodesia- Departamento Fiscalización Parcelaria* [surgía] *que dicha reproducción* [era] *fiel del original aprobado el 5/4/2002 y corregido con posterioridad atento la interdicción de venta de las parcelas correspondientes a la “zona de electroducto” […]”*.

También recalcó que en la escritura pública de traslación de dominio -realizada en favor de Buenos Aires Country Club Asociación Civil-, de las parcelas afectadas al área de circulación, recreación y/o esparcimiento se especificó, al mencionarse las parcelas del Sector “J”, que no se autorizaban en la zona de electroducto la edificación de viviendas construcciones ni instalaciones estructurales que superaran la altura allí indicada o plantaciones. Asimismo, se prohibió la instalación de cualquier línea de comunicación y transporte o transformación de energía eléctrica y se constituyó el derecho real de servidumbre de paso en favor de EDENOR S.A., para la realización del servicio y mantenimiento de las tres cámaras de inspección ubicadas dentro del predio. Sobre las parcelas que comprendían el Sector “F” se dispuso que, a una distancia de 100 metros contada desde el borde superior del Río Reconquista, no se podrían levantar construcciones de carácter permanente ni modificarse el uso actual del suelo.

En ese sentido, indicó que fue agregada a la causa copia de un acuerdo suscripto entre la recurrente y la firma IECSA SA (encargada de modificar el trazado de las líneas de alta tensión ubicadas en el predio del Buenos Aires Golf Club), oportunidad en la cual se expuso que EDENOR S.A. habría dado una respuesta favorable a *“[l]a consulta elevada sobre la posibilidad técnica y jurídica*

del corrimiento de las líneas a fin de ocupar el menor espacio posible y disminuir al mínimo al superficie de la franja de la servidumbre […]".

Frente a dicho escenario, puntualizó que la actora, en su escrito inicial, había expresado que la desvalorización de las mejoras deducidas no se correspondía con la pérdida del valor de la tierra, sino con la imposibilidad de afectar el costo de las mejoras sobre todas las fracciones, dada la restricción imperante en los Sectores "F" y "J".

Luego resaltó, en cuanto a la restricción hidráulica del Río Reconquista, que la contribuyente había acompañado, como justificación de la deducción contable del valor de las mejoras, el Acta de Directorio del 23/05/05 y que no fue posible verificar la disminución de la mentada zona restringida.

Citó el artículo 59 del decreto-ley 8912/77 y manifestó, respecto de la prueba informativa ordenada en la causa, que las entidades oficiadas declararon que los lotes implicados (que se encontraban bajo tendidos de alta tensión o en las costas del Río Reconquista) carecían de valor comercial desde el punto de vista inmobiliario.

Frente a tales circunstancias, remarcó que, al momento de adquirirse el predio destinado al Club de Campo, las torres de alta tensión, el tendido de cables y las restricciones de la franja lindera del Río ya se encontraban allí y que había sido la actora quien, con el fin de poder obtener un mayor rendimiento del emprendimiento, optó por realizar un acuerdo para el desplazamiento de los electroductos (obra que, al año 2007, no se encontraba realizada). En el mismo orden, sostuvo que tampoco era posible verificar, por un lado, cuándo se habría tornado "no rentable" o demasiado costoso el emprendimiento (a los fines de justificar el detenimiento de las obras) ni, por el otro, que el monto consignado de $2.000.000 estuviera únicamente relacionado con la desvalorización de las parcelas perjudicadas.

Además señaló, atento a la fecha en la que fue solicitada la interdicción referida, que no se lograba comprender el motivo por el cual la desvalorización fue computada en el año 2005.

Finalmente, insistió en la falta de congruencia e información acerca de la metodología utilizada para determinar el precio de los lotes, citó jurisprudencia dirigida a rememorar el deber de los contribuyentes de aportar los elementos necesarios para que el Fisco pueda controlar la correcta liquidación de los tributos y apuntó la falta de razonabilidad de la recurrente al afirmar que se había producido una desvalorización de los bienes implicados cuando, de la prueba informativa agregada, surgía que los terrenos carecían de valor comercial.

II.- Que, disconforme con lo resuelto, el 5/11/2020 apeló la parte actora, quien fundó su recurso el 8/06/2021 y cuyo traslado fue contestado el 28/09/2021 por su contraria. Sin embargo, debe dejarse sentado que, por conducto del pronunciamiento del 31/03/2023, este Tribunal declaró, de oficio, la caducidad del mentado recurso de apelación.

III.- Que, por su parte, el 16/07/2021 apeló el Fisco Nacional, quien fundó su recurso el 20/08/2021 y cuyo traslado no fue contestado (cfr. fs. 30/31 y fs. 38/45 del documento digitalizado).

En primer lugar, realizó un relato de los antecedentes del caso y, posteriormente, explicitó que lo agraviaba lo resuelto en el punto 1 de la sentencia bajo estudio. En ese sentido, citó diversos pasajes del pronunciamiento referido y manifestó que la postura del voto mayoritario, no había considerado lo normado en el artículo 91 del decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias y su relación con los egresos y la incidencia en el resultado impositivo.

Sobre lo último indicado, adujo que el voto minoritario sí había merituado esa cuestión *"[a]l indicar que deberá incidir en el resultado impositivo del período fiscal 2003 únicamente el valor impositivo de las parcelas cedidas gratuitamente a la Asociación Civil en la porción que se encuentre asociada a los lotes vendidos en ese ejercicio, en virtud de que de un análisis integral de la normativa y de la operatoria en cuestión se dejó sin sustento el criterio fiscal de que la transferencia realizada mediante escritura del 25/08/2003 se trataba de una operación de venta al encontrarse vedada la enajenación de los bienes comunes de forma separada a los lotes destinados a vivienda en el club de campo, resultando un costo inevitable por imposición legal que contiene el carácter de necesariedad que exige la ley para su deducción, respetándose el criterio de lo devengado en su imputación […]"* (*sic*).

Expresó que, de tal modo, los importes erogados vinculados con las áreas comunes y de esparcimiento, integrarían el costo de los bienes vendidos en oportunidad de la realización de cada operación de venta de los lotes individuales, incidiendo así en el estado de resultados de la firma, recién en el momento de su devengamiento.

Sostuvo, entonces, que si bien la donación gratuita de las partes comunes implicaría una disminución en el activo de la contribuyente, patrimonialmente nacía un derecho respecto de la Asociación Civil, que daría lugar a la existencia de una "modificación permutativa" en el activo, generando un egreso y un ingreso al mismo tiempo, que no incidiría directamente en el estado de resultados, sino a través del costo computable de cada lote vendido.

En esa línea, argumentó que, mientras las erogaciones efectuadas siguieran siendo capaces de producir ingresos futuros, ellas deberían permanecer “activadas”. Asimismo, señaló que, el hecho de que la regulación provincial obligara a ceder las partes comunes en un momento inicial a la asociación civil (y antes del inicio de la venta de los lotes) no implicaba una pérdida patrimonial, pues el titular de la totalidad de las parcelas mantenía *“[e]l derecho sobre la totalidad de los bienes que posee la asociación y solo irá perdiendo valor patrimonial con la venta de cada parcela […]”* (*sic*).

Por otra parte, insistió en la idea de la “modificación permutativa” expresando que, si bien la transferencia de dominio implicaba una transferencia en el Impuesto a las Ganancias, patrimonialmente se habían generado, simultáneamente, un ingreso y un egreso.

Finalmente, afirmó que las parcelas comunes cedidas debían incidir en el resultado impositivo, pero respetando el criterio de lo devengado, apareando las pérdidas con las ganancias (es decir, aumentando el costo computable proporcionalmente a cada venta, de conformidad con la regulación que el artículo 91 del decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias establecía) y, por lo expuesto, solicitó que se revocara lo decidido, con costas.

IV.- Que, sentado lo anterior y en atención a la cuestión a resolver, resulta insoslayable exhibir y detallar la prueba conducente que obra en la causa en formato papel.

Así, corresponde destacar que de la lectura de la documentación acompañada surge, en lo sustancial, que:

a) La firma actora se declaró como realizadora de actividades inmobiliarias y, en el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2003), su declaración jurada arrojó un resultado impositivo de -$1.714.331,88, coincidente con el balance histórico aportado (fs. 28, 44 y 137 del “Cuerpo Principal I”).

b) En el estado de resultados del balance histórico, cerrado al 30/06/23, resulta posible observar, dentro del rubro “Otros Egresos” el importe de $1.874.352,83, correspondiente al “Resultado Extraordinario” generador del quebranto en el ejercicio. Además, se expresó que el resultado referido tenía su origen en la donación de inmuebles efectuada por la contribuyente a “Buenos Aires Country Club Asociación Civil” el 30/08/02 (fs. 62 del “Cuerpo Principal I”; 260/268 del “Cuerpo Principal 2” y 298 del “Cuerpo Impuesto a las Ganancias II”).

c) En la actuación notarial correspondiente, se expresó que Emprendimientos Deportivos S.A. y B.A. Golf Sociedad Anónima transferían, gratuitamente y a título de donación, a “Buenos Aires Country Club Asociación

Civil" los inmuebles de su propiedad ubicados en la localidad de Bella Vista, Partido de San Miguel, jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, que se encontraban destinados a recreación y/o esparcimiento, del club de campo denominado "Buenos Aires Country Club".

Particularmente, también interesa apuntar que la transferencia se realizaba en cumplimiento de lo dispuesto por los decretos-leyes N.º 8912/77 y 9404/86 (y concordantes), que "Buenos Aires Country Club Asociación Civil" resultaba administradora del club de campo "Buenos Aires Country Club" y que, además, se perseguía constituir el derecho real de servidumbre de uso gratuito, para que cada titular del resto de las parcelas pudiera utilizar el área recreativa y/o de esparcimiento que conformaban las parcelas y espacios circulatorios indicados (fs. 268/vta. del "Cuerpo Principal 2" y fs. 25/26 del "Cuerpo Donación").

d) De la copia del estatuto social de la Asociación Civil Buenos Aires Country Club, surge que ésta tendría como finalidad *"[o]rganizar, instalar, poner en funcionamiento, administrar y velar por el mantenimiento de los centros sociales, culturales y deportivos, de conformidad con las normas que reglamentan los Clubes de Campo, previstas en el Decreto Ley 8.912/77 de Ordenamiento Territorial y uso del Suelo y del Decreto 9.404/86, ambos de la Provincia de Buenos Aires […]"* (fs. 27 del "Cuerpo Donaciones").

e) En ese contexto, el 05/08/08 fue emitida la Resolución N.º 145/2008 (DV MRR2), por medio de la cual el Fisco Nacional resolvió determinar de oficio con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación tributaria de la firma actora por, en cuanto aquí interesa, el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2003), en la suma de $184.401,41. En consecuencia, impugnó la declaración jurada correspondiente al gravamen citado.

Asimismo, dejó sentado que, en el período fiscal 2003, surgía un saldo a favor de la contribuyente de $45.286,85, a raíz del cómputo de las retenciones y/o percepciones declaradas.

Para decidir de tal modo, en lo que aquí concierne, reseñó los antecedentes de la incidencia y lo alegado por la contribuyente en su defensa, al tiempo en que citó los artículos, 20, inciso "f", 80 y 81 de la ley del Impuesto a las Ganancias. De igual manera, expresó que no existía obligación alguna, dentro del decreto provincial 9404/86, para que las partes comunes del club de campo fueran cedidas a título gratuito.

En tales circunstancias, ponderó que la entrega de partes comunes a otra sociedad no podía incidir negativamente en el cuadro de resultados, salvo

circunstancias excepcionales, debiéndose recordar lo normado en los artículos 17 y 80 de la ley del tributo.

Así, concluyó que no era deducible la donación efectuada durante el período fiscal 2003 en el balance impositivo según las leyes vigentes en materia tributaria, circunstancia que determinaba el ajuste implicado (a continuación valoró los medios de prueba ofrecidos, que rechazó por considerarlos superfluos).

Insistió en la ausencia de una manda de transferencia gratuita en la regulación del decreto 9404/86 y, posteriormente, citó los artículos 1 y 64, inciso “d” del decreto-ley 8912/77, para afirmar que, lo que la norma obligaba, era a que las partes comunes implicadas se encontraran en manos de una entidad jurídica, a la cual se integrarían los propietarios de las parcelas (es decir, que ellas no se subdividieran para ser comercializadas individualmente).

Refutó lo alegado por la contribuyente en torno al artículo 81, inciso “c” de la ley del tributo, expresando que la actividad desplegada por ella no lograba ajustarse taxativamente a la norma (que, por lo demás, no admitía excepciones). A su vez, sostuvo que la Asociación Civil Buenos Aires Country Club, si bien se había organizado como una entidad sin fines de lucro, no tenía por objetivo principal aquellos indicados en la regulación citada.

Finalmente, recordó el carácter nacional de la ley del Impuesto a las Ganancias y aludió a lo resuelto por la Corte Suprema en los autos caratulados “Asociación Civil Jockey Club c/D.G.I.”, del 23/12/2004.

V.- Que, efectuada la reseña que antecede, resulta oportuno recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros y esta Sala, *in re,* “Massuh S.A. c/D.G.I.”, expte. N.º 38.066/2011, del 17/11/21 y “HSBC Argentina Holdings SA - TF 48911-I c/D.G.I.”, expte. N.º 19801/2021, del 01/07/22, entre muchos otros).

Y, además, tampoco es obligación de los juzgadores ponderar todas las pruebas agregadas, sino únicamente las que se estimen apropiadas para resolver el conflicto (cfr. doc. *Fallos:* 274:113; 280:320; 291:390; 310:267; 321:1776 y esta Sala, *in re,* “Strazzolini, Ronaldo Emilio c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I.”, expte. N.º 71973/2018, del 16/07/21 y “EIDICO S.A. -TF 46884-I c/D.G.I.”, expte. N.º 22019/2017, sentencia del 05/12/22).

VI.- Que, sentado lo anterior y a los efectos de dar adecuada respuesta a la cuestion planteada en el marco del agravio bajo tratamiento, es necesario recordar que, el artículo 1 del decreto-ley N.º 8912/77 de la Provincia de Buenos Aires expresa que: *"[L]a presente Ley rige el ordenamiento del territorio de la Provincia, y regula el uso, ocupación, subdivisión y equipamiento del suelo […]"* y que, su artículo 4, señala que: *"[E]starán sometidos al cumplimiento de la presente Ley las personas físicas y jurídicas públicas o privadas, con la única excepción de razones de seguridad y defensa […]"*.

En este contexto, el Capítulo V del mentado decreto-ley se encarga de definir lo que debe entenderse por "club de campo" o "complejo recreativo residencial" y enuncia, entre sus características básicas, que: *"[U]na parte de la misma se encuentre equipada para la práctica de actividades deportivas, sociales o culturales en pleno contacto con la naturaleza […] El área común de esparcimiento y el área de viviendas deben guardar una mutua e indisoluble relación funcional y jurídica, que las convierte en un todo inescindible. El uso recreativo del área común de esparcimiento no podrá ser modificado, pero podrán reemplazarse unas actividades por otras; tampoco podrá subdividirse dicha área ni enajenarse en forma independiente de las unidades que constituyen el área de viviendas […]"* (cfr. artículo 64, incisos "b" y "d"; el subrayado no corresponde al original).

A su vez, en la normativa referida se establece que: *"[L]a creación de clubes de campo, estará supeditada al cumplimiento de los siguientes requisitos: Contar con la previa aprobación municipal y posterior convalidación técnica de los organismos competentes del Ministerio de Obras Públicas […]"* (cfr. artículo 65, punto 1, el subrayado no corresponde al original).

Por otro lado, el decreto N.º 9494/86 de la Provincia de Buenos Aires (reglamentario del Capítulo V del decreto-ley antes mencionado) dispone, en lo que aquí interesa, que: *"[L]os clubes de campo que se constituyan conformes al régimen específico del Decreto-Ley 8912/77 y en base a la creación de parcelas de dominio independiente, se sujetarán a las siguientes disposiciones:*

a) Una entidad jurídica que integren o a la que se incorporen los propietarios de cada parcela con destino residencial será titular del dominio de las áreas recreativas o de esparcimiento y responsable de la prestación de los servicios generales.

b) Sus estatutos deberán incluir previsiones expresas referidas a la incorporación de los adquirentes de cada parcela; representación, derechos y deberes de los miembros, administración del club, determinación de las áreas y

espacios que conforman su patrimonio inmobiliario, servicios generales a asumir y modo de afrontar los gastos comunes, servidumbre reales y restricciones urbanísticas previstas y toda otra disposición destinada a asegurar el correcto desenvolvimiento del club según el proyecto propuesto.

c) A los efectos de cumplimentar lo dispuesto por el artículo 64 inciso b) del Decreto Ley 8912/77, con simultaneidad a la transmisión del dominio de cada parcela perteneciente al área de viviendas, deberá constituirse el derecho real de servidumbre de uso sobre las áreas de esparcimiento, el que deberá constar como restricción en el plano de subdivisión pertinente.

d) Podrá optarse por mantener en el dominio privado las áreas que configuren la red de circulación interna. En este supuesto, dichas superficies quedan sujetas a la afectación especial que resulte de su destino (espacios circulatorios) y acordes con el uso, trazado y características contenidas en la memoria técnica proyecto de planta y plano de mensura y subdivisión aprobado. La entidad a que aluden los precedentes incisos a) y b) será también titular dominial de dichos espacios circulatorios […]" (cfr. artículo 1, el subrayado no corresponde al original).

Luego, el artículo 8º de ese cuerpo normativo expresa que: *"[A]l acordarse la convalidación técnica final se dispondrá la anotación de una restricción especial en la Dirección Provincial del Registro de la Propiedad con relación a las inscripciones de dominio referidas a los inmuebles que conformarán el club de campo como afectación de los mismos al régimen del Decreto Ley 8912/77 y esta reglamentación.*

Dicha afectación implicará que no podrán transmitirse las parcelas con destino residencial hasta tanto se registre la adquisición de dominio de las áreas de esparcimiento y circulación en favor de la entidad jurídica consignada en el artículo 1°. La restricción se extinguirá sin necesidad de peticionar expresa, al efectuarse la registración aludida […]" (el subrayado no corresponde al original).

Por lo demás, interesa poner de resalto que los artículos 5º, 6º, 7º y 9º del referido decreto-ley regulan el procedimiento para obtener la aprobación del proyecto correspondiente, a cuyas disposiciones se integran los requerimientos antes descriptos.

VII.- Que, así las cosas y teniendo en cuenta los parámetros hasta aquí reseñados, inicialmente debe definirse si corresponde considerar a la donación formulada por la firma actora como una "liberalidad" o si, por el contrario, ésta es susceptible de ser encuadrada como un "gasto deducible" en el Impuesto a las Ganancias.

Para lograr dicho cometido, debe traerse a colación el artículo 17 de la ley del Impuesto a las Ganancias, que sostiene que*: "[P]ara establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga […]"*.

Asimismo, es necesario recordar que, el artículo 80 de la ley del tributo, en su redacción vigente al momento de los hechos, explicaba que*: "[L]os gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva […]"*.

En ese contexto, el artículo 81 indicaba que: *"[D]e la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir: […] Las donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del artículo 20, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del CINCO POR CIENTO (5 %) de la ganancia neta del ejercicio. La reglamentación establecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúen sociedades de personas […]"* (cfr. inciso "c").

Y, finalmente, el artículo 88, inciso "i", sostenía que: *"[N]o serán deducibles, sin distinción de categorías: […] Las donaciones no comprendidas en el artículo 81, inciso c), las prestaciones de alimentos, ni cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie […]"* (el subrayado no corresponde al original).

De esta manera, y en función de las disposiciones contenidas en las normas tributarias implicadas, es posible reconocer una clara directiva en el sentido de que, cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de "necesariedad" o "pertinencia" del gasto, asignado por el contribuyente (cfr. Sala IV, *in re* "Trucco, Pedro Agustín (TF 27.952-I) c/D.G.I.",

sentencia del 18/06/2013 y, en un sentido similar, Sala I, *in re* “D-Sport S.A. (TF 47.978-I) c/D.G.I.”, sentencia del 30/07/2020).

Es que, quien se encuentra en mejores condiciones para determinar qué gasto es o no necesario para llevar a cabo una actividad empresarial es el contribuyente y no el Fisco, quien solo se debe limitar, en principio, a constatar la veracidad del gasto (por ejemplo, evaluando su magnitud con relación a la ganancia bruta) y, si bien es cierto que de la norma y de la reglamentación surgen limitaciones y topes a tales deducciones, ellas son de carácter objetivo, razón por la cual no dejan a discrecionalidad del Fisco su aplicación (cfr. Amaro Gómez, R.L. *“Impuesto a las Ganancias. La deducción de gastos necesarios a la luz de una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación”*, Errepar, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XXV, 2018, págs. 3 y 7).

Frente a ello y tal como fue oportunamente apuntado por el Tribunal Fiscal, la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente, no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia (cfr. Sala IV, *in re* “Loma Negra CIASA c/D.G.I.”, sentencia del 11/08/2020, con cita a Jarach, D. *“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”*, Abeledo Perrot, 1996, pág. 552).

VIII.- Que, dentro de dicho contexto, resulta pertinente recordar que, en materia impositiva, rige el principio según el cual toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate, de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a una razonable y discreta interpretación de sus términos (cfr., en el sentido descripto, artículos 1 y 2 de la ley 11.683 y *Fallos*: 287:79; 302:661 y 328:130, entre muchos otros).

En particular también se ha sostenido que, este tipo de interpretación, es de especial aplicación en los tributos cuyo hecho imponible se tipificó atendiendo, precisamente, a la realidad económica, como lo es el Impuesto a las Ganancias (cfr. García Vizcaíno, C. *“Manual de Derecho Tributario”*, 4ª Ed. Ampliada y Actualizada, Abeledo-Perrot, La Ley, 2019, pág. 194). Además, es menester advertir que el instituto no funciona unilateralmente a favor del Fisco, sino también en beneficio del contribuyente (cfr. *Fallos:* 307:118).

Dicho de otro modo, lo que se pondera es que las instituciones jurídicas no dependen del *nomen iuris* que les asignen los otorgantes de un acto o el legislador, sino de su verdadera esencia jurídica. Es necesario otorgar primacía a la verdad jurídica objetiva, en concordancia con el adecuado servicio de justicia

que debe brindar el Estado (cfr. García Vizcaíno, C. *"Manual de Derecho Tributario"*… cit., pág. 192).

Así, en la especie es posible verificar la configuración de la aludida "necesariedad", a los fines de considerar a la transferencia de dominio implicada como un "gasto" en el Impuesto a las Ganancias; ello, habida cuenta de que las disposiciones normativas provinciales, imponen a la firma actora a experimentar una disminución de riqueza con el objeto de obtener la ganancia gravada y mantener la fuente.

En efecto, de la lectura de los cuerpos legales citados en el Considerando VI, surge no sólo la obligación de las personas jurídicas de observar la regulación de ordenamiento territorial de la Provincia de Buenos Aires, sino la sujeción de la existencia misma del emprendimiento inmobiliario a la previa aprobación municipal y posterior convalidación técnica de los organismos competentes del Ministerio de Obras Públicas, imponiéndole, a tal fin, la transferencia de las áreas recreativas o de esparcimiento a una asociación civil y suspendiendo la posibilidad de transmitir las parcelas con destino residencial (en otras palabras, de generar renta) hasta tanto se registrara la adquisición de dominio de dichas áreas en favor de esa entidad jurídica.

En estas condiciones, debe afirmarse la existencia de un vínculo teleológico inescindible, dado por la utilidad real o potencial de la entrega de las zonas aludidas para poder obtener la renta gravada que se derivaría de la futura venta de los lotes pertenecientes al club de campo (cfr., respecto del citado elemento, Fernández, L.O. "*Impuesto a las Ganancias. Teoría, técnica y práctica"*, Tomo I, Tercera edición, La Ley, 2015). Al respecto, debe dejarse sentado que, en tanto el propósito perseguido por la contribuyente no pudo obtenerse sin efectuarse el gasto, es forzoso considerarlo necesario y, como tal, deducible (cfr. Rabinovich, M. *"Impuesto a los réditos"*, Ediciones Contabilidad Moderna S.R.L., Buenos Aires, 1957, pág. 204).

Por las circunstancias apuntadas es que, si bien no resulta posible encuadrar, en el caso, a la operación de la contribuyente en el artículo 81, inciso "c" de la ley del tributo, lo real y concreto es que ella tampoco puede ser encuadrada en el concepto de "liberalidad" a que refiere el artículo 88, inciso "i", de dicha norma, en tanto no respondió a una decisión empresarial discrecional, desconectada del lucro pretendido (antes bien, venía normativamente impuesta como recaudo para la posterior enajenación de los lotes a terceros).

Por consiguiente, y de acuerdo con el criterio de "*finalidad económica*" del gasto, surge claro que la erogación impugnada por la demandada estuvo dirigida a

la obtención de ganancias gravadas, o bien a mantener o conservar su fuente (cfr. artículos 17 y 80 de la ley del tributo).

IX.- Que, por otra parte, tampoco puede ser convalidada la posición del Fisco Nacional dirigida, esencialmente, a que se aplique a la especie el criterio sentado por el voto minoritario, a poco que se repare en que ello implica una modificación posterior de la motivación del acto que se encuentra aquí cuestionado.

Al respecto, debe apuntarse la carencia de validez de las fundamentaciones *ex post facto* de los actos administrativos, toda vez que la Administración debe proveer una adecuada exteriorización de las bases en las que sustentó su decisión al momento de adoptarla, en tanto ello es necesario para, por un lado, realizar un adecuado control de legalidad y, por el otro, garantizar el derecho de defensa.

Es que, todo aquéllo que el Fisco Nacional no ha expuesto, argumentado y desarrollado al momento de emitir la determinación impositiva correspondiente, no puede ser introducido con posterioridad a los fines de subsanar tal omisión y menos aún en función de argumentaciones posteriores para intentar rebatir los fundamentos de la parte afectada o, incluso, del juez (cfr., en un sentido concordante, Tawil, G.S. y Monti, L. *"La motivación del acto administrativo"*, Depalma, Buenos Aires, 1998, pág. 66 y siguientes).

En estas condiciones, es posible observar, tal y como fue detallado en el punto "e" del Considerando IV y afirmado por la propia demandada en su recurso, que la Resolución N.º 145/2008 (DV MRR2) se basó principalmente en la interpretación de los decretos provinciales citados y en el cuestionamiento de la declaración jurada de la firma actora en el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2003), con fundamento principal en que la transferencia de las partes comunes era inidónea para afectar negativamente el cuadro de resultados y que tampoco podía considerársela como un "gasto deducible".

Por el contrario, en ningún momento fueron invocados los alcances que surgen del artículo 91 del decreto 1344/98 (reglamentario del artículo 49, inciso "d", del Impuesto a las Ganancias) ni, en particular, sus incidencias, del modo en que pretenden ahora ser restringidas, al resultado impositivo vinculado a los lotes que hubieran sido vendidos durante el ejercicio correspondiente.

De igual manera, lo señalado por la recurrente en torno a las conclusiones adoptadas en el informe final de inspección, al margen de no resultar suficiente para constituir una argumentación integral sobre el punto, tampoco puede ser considerado como un elemento que permita modificar lo antedicho, en tanto, si

bien éste constituye el presupuesto de las impugnaciones o los cargos que formule el juez administrativo en la vista del artículo 17 al iniciar el procedimiento de determinación de oficio, no resulta ser la expresión de la voluntad del Fisco contra la cual, en definitiva, la contribuyente ejerció su derecho de defensa.

Estas circunstancias precedentemente descriptas determinan el rechazo del recurso intentado por el Fisco Nacional y la confirmación del pronunciamiento apelado.

X.- Que, finalmente, y respecto a las costas de esta instancia, cabe destacar que, con motivo de la decisión adoptada, las mismas se imponen a la demandada, por no advertir razones que justifiquen apartarse del principio general de la derrota (cfr. artículo 68, 1ra parte, del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Como corolario de lo expuesto este Tribunal **RESUELVE:** rechazar el recurso intentado por la demandada y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios por dicha parte, con costas (cfr. artículo 68, 1ra parte, del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ