31010/2019 ASOCIACION CIVIL LOS CASTORES (TF 30363-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2020.- ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- El Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar —con costas— a la excepción de litispendencia planteada por la actora. Ordenó la suspensión del trámite de la causa, por encontrarse pendiente que la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín se expidiera sobre la correspondencia de la exención en el impuesto a las ganancias solicitada por la asociación civil, de cuyo reconocimiento —dijo— depende la franquicia en el impuesto a la ganancia mínima presunta, de conformidad con lo dispuesto en el art. 3º, inc. c), de la ley 25.063 (v. fs. 149/vta.).

II.- Reanudado el trámite, revocó —con costas por su orden— la resolución nº 134/2007, emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP – DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio el impuesto a la ganancia mínima presunta por los ejercicios fiscales 2001 a 2004, se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente al 80% de gravamen presuntamente omitido, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 —t.o. 1998 y sus modificaciones— (v. fs. 314/318).

Para así decidir, sostuvo que de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos y de la prueba producida en la causa se advierte la inexistencia de "ganancias" y, por ende, la ausencia de la ficción legal prevista por el legislador como reveladora de capacidad contributiva, en los términos de los precedentes de la Corte Suprema *"Hermitage SA"* y *"Diario Perfil SA"*, pronunciamientos del 15 de junio de 2010 y del 11 de febrero de 2014, respectivamente.

Recordó que el plan director de "Nordelta" contempla, entre sus desarrollos, complejos residenciales, áreas comerciales, entidades educativas y espacios comunes, recreativos, áreas verdes y lagos.

Señaló que con el objeto de llevar adelante la organización, la administración y el mantenimiento del barrio residencial "Los Castores", la desarrolladora —Nordelta SA— constituyó la asociación civil actora y le transfirió a título gratuito inmuebles destinados a espacios de circulación y de esparcimiento, constituyendo, con carácter permanente y continua, una servidumbre real y gratuita de esos inmuebles y disponiendo que la totalidad de las parcelas no podían ser objeto de disposición de dominio.

Ponderó que si bien la asociación civil es titular de los terrenos que conforman las partes comunes del barrio, de conformidad con lo dispuesto en el decreto 9404/86, el dominio que tiene de esos fundos se encuentra restringido por las servidumbres de uso que gravan los espacios de circulación y esparcimiento en favor de quienes adquieren la titularidad de dominio de las parcelas destinadas a vivienda.

Por consiguiente —concluyó— que la presunción de lucro sobres los activos de su titularidad tergiversa la situación real de la actora en la medida en que esos terrenos comunes no pueden generar ganancias al no poder ser comercializados en el mercado inmobiliario. Agregó que ello no implica el desconocimiento de la jerarquía de una norma federal sobre disposiciones, decretos o leyes provinciales, sino que, por el contrario, la referencia a normas locales tiene como finalidad ilustrar la realidad jurídica y económica del negocio analizado.

III.- Disconforme, la demandada interpuso a fs. 319/vta. y fs. 322/vta. sendos recursos de apelación

contra los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, fundados a fs. 329/334 y contestados a fs. 343/347.

Se agravió —según el alcance dispuesto a fs. 338— de la revocación de la resolución nº 134/2007 y de la distribución de costas dispuesta en la excepción de litispendencia.

III. a) Con relación a la primera de las quejas, recordó que el acto determinativo fue revocado no porque haya prosperado alguno de los agravios expuestos por la actora en su recurso sino por aplicación de la doctrina establecida por la Corte Suprema en las causas *"Hermitage SA"* y *"Diario Perfil SA"*.

En tal sentido, sostuvo que no se tuvo en cuenta que la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín confirmó la sentencia de primera instancia que rechazó la demanda promovida por la asociación civil contra la resolución del organismo fiscal que denegó el pedido de exención en el impuesto a las ganancias oportunamente solicitado. Por ello, mal puede sostenerse como pretende la actora que no se encuentra obligada al pago del gravamen por tratarse de una de las entidades comprendidas en el art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias, de conformidad con lo previsto en el art. 3º, inc. c), de la ley 25.063.

Arguyó que el Tribunal Fiscal no identificó los elementos que permiten tener por probada la inexistencia de ganancias en cabeza de la contribuyente. No se advierte de la compulsa de los antecedentes administrativos que indudablemente surjan pérdidas de los estados contables, entendiendo que la cuestión debió ser sometida a la verificación de una medida para mejor proveer que determinara ese aspecto.

III. b) En lo atinente al segundo agravio, sostuvo que los gastos causídicos debieron ser distribuidos en el orden causado, dado que la acción entablada por la actora contra el acto que denegó la exención en el impuesto a las ganancias resultó dilatoria, ya que se procuró paralizar las facultades determinativas del Fisco Nacional y su consecuente ejecución, desconociendo la presunción contenida en el art. 12 de la ley 19.549.

IV.- En primer término, y a los efectos de una adecuada comprensión de la cuestión que aquí se discute —la procedencia o no del pago del impuesto a la ganancia mínima presunta por parte de la asociación actora—, no debe perderse de vista las prescripciones atinentes a los "clubes de campo" y las particulares características que ostenta la sociedad intimada.

V.- En tal sentido, cabe señalar que los clubes de campo se ajustaran a las disposiciones previstas en el decreto 9404/86.

Allí se especificó que aquéllos constituyen una especie de los denominados complejos urbanísticos o urbanizaciones especiales, caracterizados por regirse de acuerdo a un plan urbanístico especial, la existencia de múltiples inmuebles o unidades parcelarias con independencia jurídica, un similar destino funcional, disponibilidades de áreas de uso común y prestación de servicios generales y eventual existencia de una entidad prestataria de los servicios y propietaria de los bines comunes que integran los titulares de las parcelas residenciales (consid., párrafo tercero, del decreto).

En tal sentido se dispuso que:

(i) los propietarios de las parcelas integran una entidad jurídica que será titular de dominio de las áreas recreativas o de esparcimiento y responsable de la prestación de los servicios generales (art. 1º, inc. a);



#33721083#256896066#20200601113820078

(ii) el estatuto de dicha entidad deberá incluir previsiones expresas referentes a la incorporación de los adquirentes de cada parcela, la representación, los derechos y deberes de los miembros, administración del club, la determinación de las áreas y espacios que conforman su patrimonio inmobiliario, los servicios generales a asumir y el modo en que deben ser afrontados los gastos comunes, las servidumbres reales y las restricciones urbanísticas previstas (art. 1º, inc. b);

(iii) con simultaneidad a la transmisión del dominio de cada parcela perteneciente al área de viviendas, deberá constituirse derecho real de servidumbre de uso sobre las áreas de esparcimiento (art. 1º, inc. c).

VI.- Dichas pautas se ven también reflejadas en los considerandos de la disposición nº 1821/03 del Director Provincial de Catastro Territorial de la Provincia de Buenos Aires en la que se pone de resalto que paralelamente a la existencia de las parcelas unitariamente determinadas que componen el barrio cerrado o el club de campo, debe conformarse una persona jurídica titular del espacio común “destinado a la práctica de actividades deportivas, recreativas o culturales” y que dicho espacio común “no puede dividirse ni enajenarse en forma independiente, debiendo guardar ambas una mutua e indisoluble relación jurídica y funcional” (consid., párrafo primero).

También prevé que sobre los sectores comunes se debe constituir en favor de los propietarios de las parcelas un derecho real de “servidumbre de uso”, y que no son “objeto de comercialización ni tienen valor dentro del mercado inmobiliario” (consid., párrafo tercero).

Esos aspectos ya estaban previstos en el decreto - ley 8912/77, que rige el ordenamiento del territorio de la Provincia de Buenos Aires y regula el uso, ocupación, subdivisión y equipamiento del suelo (arts. 1º y 64, incs. b), c) y d).

VII.- Por imperio de las normas citadas el emprendimiento "Urbano Integral Nordelta" transfirió gratuitamente a la asociación civil actora la propiedad de los inmuebles que conforman las áreas de esparcimiento y los espacios circulatorios y en el mismo acto la asociación constituyó el derecho real de servidumbre de uso perpetuo sobre aquellos sectores, en carácter de "fundos sirvientes", a favor de cada una de las parcelas o unidades funcionales que conforman el barrio, en carácter de "fundos dominantes" (v. actuación notarial obrante a fs. 223/242 de las a.a.).

Estas áreas serán mantenidas por todos los propietarios del complejo residencial y de servicios, socios de sus respectivas asociaciones civiles, a través de estas últimas entidades jurídicas, abonando proporcionalmente dichos gastos que se liquidarán como expensas comunes y/o cuotas (v. actuación notarial cit.).

VIII.- Por su parte, la "Asociación Civil Los Castores" funciona como una asociación sin fines de lucro y utiliza la figura de sociedad anónima, de acuerdo con lo establecido en el art. 3º de la ley 19.550.

La sociedad tiene por objeto la organización, administración, fomento de actividades sociales, culturales y deportivas del complejo residencial "Los Castores" (art. 3º del estatuto).

Debe proporcionar a su asociados un lugar apropiada para "la práctica de toda clase de deportes y actividades recreativas y constituir un espacio de esparcimiento social y cultural, prestando los servicios necesarios, tales como



#33721083#256896066#20200601113820078

parquización, mantenimiento de lagos, conservación de espacios comunes, vigilancia, recolección de residuos, limpieza, mantenimiento de alumbrado, edificaciones de cualquier tipo, pavimentar, explotar, conservar y mantener desagües pluviales, realizar y propiciar reuniones sociales para el conocimiento y esparcimiento de sus socios, preservar el medio ambiente, evitar la contaminación y fomentar el contacto de los socios con la naturaleza" (art. 3º).

El directorio fija las contribuciones que abonarán los socios de la sociedad para el mantenimiento, conservación y funcionamiento del complejo residencial y del núcleo urbano (art. 6º).

De las ganancias líquidas y realizadas se destinará el 5% hasta alcanzar el 20% del capital suscripto para el fondo de reserva legal, conforme con lo dispuesto en el art. 70 de la ley 19.550, y el saldo restante será destinado a la conservación y mejoramiento de las instalaciones sociales y deportivas o a una cuenta nueva (art. 11).

Disuelta la sociedad producirá su liquidación por el directorio. Cancelado el pasivo y realizado el activo, el remanente se destinará a la "Asociación Cooperadora del Hospital Neuropsiquiátrico Melchor Romero", con domicilio en la localidad de Melchor Romero, Partido de La Plata, Provincia de Buenos Aires (art. 12).

Por su parte, en el reglamento del estatuto de la asociación civil, que regula la actividad social, deportiva y de convivencia urbana del complejo residencial "Los Castores" (art. 1º) se dispone que para ser propietario de una parcela residencial se requiere ser socio accionista, conformando la parcela y la acción un

todo inescindible. “En consecuencia, no podrá perderse la calidad de accionista y seguir siendo propietario dentro del complejo residencial, ni viceversa” (art. 17).

IX.- A partir de la reseña efectuada en los considerandos IV a VIII, y con los elementos obrantes en la causa merituados por el Tribunal Fiscal, surge clara la falta de “ánimo de lucro” de la sociedad actora.

En efecto, de las circunstancias reseñadas en los puntos precedentes se infiere que (i) el complejo residencial “Los Castores” integra el núcleo urbano “Nordelta”, (ii) de conformidad con la legislación vigente en la materia —decretos nros. 8912/77, 9404/86, 27/98, entre otros— fueron donados con carácter gratuito los espacios comunes —áreas recreativas y espacios circulatorios— a la asociación civil actora, (iii) la sociedad actora tiene por objeto la organización, la administración y el mantenimiento de los espacios comunes, (iv) los copropietarios del complejo residencial son los accionistas de esa asociación, (v) se estableció a favor de cada una de las propiedades o parcelas del complejo residencial una servidumbre real de uso perpetuo sobre las partes comunes, (vi) las partes comunes serán mantenidas por los socios, abonando proporcionalmente los gastos con las expensas comunes del complejo residencial y (vii) las parcelas residenciales y las áreas comunes constituyen una unidad indisoluble desde el punto de vista jurídico y funcional.

X.- Ahora bien, en cuanto a la cuestión de fondo debatida, esto es la procedencia del impuesto a la ganancia mínima presunta, cabe recordar que la Corte Suprema ha despejado los debates suscitados acerca de la naturaleza del gravamen y del alcance del hecho imponible previsto en el legislador con el dictado del precedente *“Hermitage SA”* (Fallos: 333:993).

Sobre la base de la doctrina establecida en ese precedente, esta sala afirmó que el elemento material u objetivo del impuesto no sería la posesión o pertenencia de un activo, sino la utilidad que esos bienes pueden producir, aunque establecida por aplicación de un sistema presuntivo de base patrimonial, como forma de determinar el mínimo rendimiento empresario esperado (causa *"Servicio de Estacionamiento Ordenado SA"*, pronunciamiento del 15 de agosto de 2017).

En tal sentido, resulta imprescindible hacer notar que a pesar de que la actora no es beneficiaria de la franquicia tributaria prevista en el art. 20, inc. f.), de la ley de impuesto a las ganancias —cuestión que ya fue resuelta por la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín— y que, en consecuencia, tampoco se halla eximida en los términos de lo previsto en el art. 3º, inc. c), de la ley 25.063, lo cierto es que en atención a los particulares ribetes fácticos y jurídicos que presenta el caso, se evidencia que aquélla no obtiene lucro o ganancia con el desarrollo de la actividad que describe su objeto social; este aspecto no se encuentra controvertido por el Fisco Nacional.

Las consideraciones aquí expuestas resultan suficientes para sostener que en el caso no se observa la ficción legal prevista por el legislador como presupuesto de hecho del impuesto a la ganancia mínima presunta, esto es, que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresaria, al menos obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento, toda vez que las circunstancias fácticas demuestran 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.

Ciertamente, carece de razonabilidad exigir un tributo sobre una base imponible ficta por medio de la presunción de que los activos de la sociedad actora, por su mera existencia, son susceptibles de generar una renta cuando ellos, por las cuestiones que han sido remarcadas anteriormente, carecen de esa aptitud porque responden a una finalidad sustancialmente ajena a la percepción de una ganancia (esta sala, causa *"Caracoles SA"*, pronunciamiento del 20 de septiembre de 2016).

Una solución contraria implicaría convalidar el hecho de que la asociación actora se vea obligada a tributar el impuesto a la ganancia mínima presunta sin contar con la capacidad para hacerlo; concepto éste que la más autorizada doctrina ha identificado con el de causa jurídica del impuesto (Jarach, Dino "El hecho imponible", Ed. Abeledo – Perrot, 3ª edición, Buenos Aires, 1982, pág. 102) y que la Corte Suprema ha elevado a la categoría de un principio superior que debe ser respetado por el legislador en la creación de los tributos (Fallos: 312:2467 y 332:936; y esta sala, causa *"Transporte Automotores Callao SA"*, pronunciamiento del 31 de agosto de 2017).

Por las razones expuestas, corresponde rechazar los agravios de la demandada y confirmar el pronunciamiento de fs. 314/318 en cuanto fue materia de agravios, con costas (art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) **ASÍ SE DECIDE.**

XI.- La queja formulada por la demandada con relación a la imposición de costas dispuesta en la excepción de litispendencia tampoco puede prosperar.

Ello es así, toda vez que la recurrente no indicó ni acreditó de qué manera se vieron obstaculizadas las facultades del Fisco Nacional para fiscalizar y, de


#33721083#256896066#20200601113820078

corresponder, determinar las obligaciones tributarias en cabeza de la sociedad actora. Por el contrario, en su memorial la propia parte desliza que no fueron impugnadas las declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ganancias oportunamente presentadas, y, aunque parezca de perogrullo decirlo, en los presentes autos se discutió la determinación practicada en el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Por lo tanto, las manifestaciones formuladas por la demandada no resultan idóneas para apartarse del principio objetivo de la derrota que impera en la materia.

En virtud de ello, corresponde rechazar el recurso y confirmar el pronunciamiento de fs. 149/vta. en cuanto fue materia de agravios, con costas en esta instancia en el orden causado, toda vez que la contraria no replicó en su escrito de fs. 343/346vta. los agravios sobre este punto. **ASÍ TAMBIÉN SE DECIDE.**

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.