



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 48.760-I - SUCESIÓN DE JUAN BAUTISTA PALACIOS

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El **Expte. N° 48.760-I**, caratulado “**SUCESIÓN DE JUAN BAUTISTA PALACIOS s/ APELACIÓN**” y sus acumulados Expte. N° 48.761-I y N° 48.926-I, de iguales caratulas, a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 35/43vta., 118/121 y a fs. 183/193 vta., se presenta la actora e interpone recursos de apelación contra las resoluciones N°025/18 (DV RRES), N°026/18 (DV RRES) y N°050/18 (DV RRES) emitidas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Resistencia de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI).

Que por medio de la resolución N°025/18 (DV RRES) se le determina de oficio el Impuesto al Valor Agregado (IVA) - periodos fiscales 03/2015 a 11/2015- por la suma de \$3.765.564,24 con más \$3.733.754,61 en concepto de intereses resarcitorios.

A través de la resolución N°026/18 (DV RRES) se le determina de oficio el Impuesto a las Ganancias - periodo fiscal 2015 - por la suma \$921.768,25 con más \$636.020,09 en concepto de intereses resarcitorios.

Mediante la resolución N°050/18 (DV RRES) se le determina el IVA - periodos fiscales 12/2013, 02/2014 y 04/2014- por la suma de \$ 259.019,08 con más \$ 405.885,07 en concepto de intereses resarcitorios y una reducción del saldo a favor en el periodo 8/2014 de \$ 23.649,17.

Expone los antecedentes de hecho y de derecho que motivaron el ajuste fiscal.

Señala que la cuestión a resolver radica en establecer si las obras efectuadas en estadios e instalaciones deportivas

de la Provincia de Chaco, consistentes en la construcción de estadios, tribunas de hormigón o núcleos sanitarios, entre otros, se encuentran exentas en los términos de la Ley N° 16.774.

Sostiene que el Organismo fiscal desconoce la aplicación de las exenciones previstas en la mencionada norma invocando supuestos incumplimientos formales establecidos a partir de dictámenes emitidos, que no se encuentran previstos en la normativa aplicable al caso, en particular, el hecho que las entidades deportivas beneficiarias de las obras realizadas deban contar con el certificado de exención reconocido por el organismo, en los términos del art. 20 inc. m) de la ley del Impuesto a las Ganancias. Entiende la recurrente que la misma debe operar de pleno derecho, siempre y cuando se cumpla con las condiciones que fueron impuestas por el legislador, sin necesidad de trámite complementario alguno, circunstancia que considera como arbitraria por cuanto no existe norma que lo establezca, ni tampoco se exige ningún tipo de condicionamiento respecto de la figura jurídica en que tales instituciones deportivas adopten al momento de su creación.

Aduce que al momento de dictarse la ley 16.774, la intención del legislador fue la de abaratar los costos de la construcción o refacción de los estadios o de las instalaciones que realicen los clubes deportivos, por lo que se han eximido de impuestos nacionales a los hechos imposables correspondientes a los proveedores, locadores y prestadores de servicios relacionados con las obras comprendidas en dicha liberalidad.

A su vez, advierte que en la mecánica del pago existe una diferencia según el tributo que se trate, puesto que en el Impuesto a las Ganancias los clubes deben tributar como contribuyente directo, mientras que en el IVA los mismos deben abonarlo primero a sus proveedores y/o contratistas para que estos procedan a declararlo e ingresarlo a las arcas del Estado.

En base a todo lo hasta aquí dicho, plantea la nulidad de las resoluciones por resultar arbitrarias y carentes del elemento causa, por cuanto la AFIP habría incurrido en un error de derecho en tanto no existe norma legal y/o reglamentaria que les imponga a los clubes deportivos el reconocimiento de entidad exenta en los términos del art. 20 inc. m) de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Por otro lado, señala que se le han realizado otros ajustes de menor cuantía, impugnándole créditos fiscales, con sustento en supuestas inconsistencias en las operaciones realizadas con ciertos proveedores.

En lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, sostiene que la pretensión fiscal se sustenta en elementos parciales que no se alinean a la realidad económica por cuanto el ajuste se efectuó en base a las compras y gastos registrados en el libro IVA Compras aportado oportunamente por la administradora de la sucesión en el marco de la fiscalización del IVA, donde solo constan aquellos registros que dieron origen a los créditos fiscales. Explica que en dicho libro no se contemplan otros costos operativos como ser sueldos, cargas sociales, impuestos provinciales, municipales, operaciones con monotributistas, etc., ya que pese a haber puesto a disposición de los actuantes el libro diario juntamente con las restantes facturas, no fueron tenidas en cuenta por el Fisco Nacional, con sustento en que habrían sido modificados con posterioridad al inicio de la inspección.

Cita doctrina y jurisprudencia a su favor. Ofrece como prueba los antecedentes administrativos. Concede autorizaciones. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente pide se haga lugar lo solicitado, en todas sus partes.

II.- Que a fs.52/65, a fs. 130/140 y a fs. 201/210vta., se presenta el Fisco Nacional y contesta los recursos interpuestos por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Impugna la prueba documental del apelante. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentado confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la recurrente.

Explica que si bien la recurrente consignó una serie de operaciones consistentes en la realización de determinadas obras en clubes deportivos, entendiendo que se encontraban amparadas en la exención establecida en la ley 16.774, la fiscalización pudo verificar que algunas entidades deportivas no contaban con el reconocimiento de la exención que dispone el art. 20 inc. m) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, conforme lo indicado por los dictámenes 51/2001 (DI ASLE) y N° 75/2006 (DI ATEC). Asimismo, destaca que en algunos casos se facturaron las obras respectivas a ciertas municipalidades.

A su vez, aduce que el alcance que se le reconoce a dicho beneficio consiste en la exención de los materiales y prestaciones destinadas a la construcción de estadios y/o instalaciones de carácter deportivo, por lo que la norma en cuestión prevé la no aplicación del impuesto que se trate sobre tales suministros porque el prestatario está exceptuado de abonarlos, lo que en el IVA significa que sobre tales suministros no debe liquidarse la alícuota del gravamen, dado que para el caso en que se aplicara se generaría un impuesto que debe pagar el adquirente como sujeto de hecho y justamente ello es lo que quiso evitar el legislador. De ello concluye que en definitiva únicamente está liberada de tributación la suma que constituye impuesto para el adquirente, es decir para el club.

Indica que la contribuyente decidió evadir el pago de los tributos que le correspondían a través de la utilización, entre otras cosas, de facturas apócrifas, pero que no obstante ello no ha formulado agravio alguno, por lo que debe entenderse que dicho ajuste, en este aspecto, ha sido consentido tácitamente.

En cuanto al Impuesto a las Ganancias señala que fueron considerados no solo compras del libro IVA respectivo, sino todos aquellos gastos que a criterio de la fiscalización resultaban deducibles de la base imponible, siendo que la recurrente no ha detallado cuales habrían sido los gastos que no han sido tenidos en cuenta a tales efectos, resultando su criterio una simple queja carente de fundamentación.

III.- Que a fs. 224/224 vta. el Tribunal en pleno resolvió acumular los Exptes. N°48.926-I y 48.761-I al Expte. N°48.760-I.

A fs. 233 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala “B” y a fs. 238 se ponen los autos a sentencia.

IV.- Cabe destacar que los presentes actuados tienen origen en la fiscalización realizada a Juan Bautista Palacios y a su sucesión –aquí actora-, inscripta en la actividad de construcción, reforma y reparación de edificios residenciales, circunstancia que no es controvertida por el Fisco Nacional.

Conforme surge de los Informes de Fiscalización obrantes en los antecedentes administrativos que corren por separado, las verificaciones efectuadas a la recurrente tienen su origen en un procedimiento habitual llevado a cabo por el Organismo fiscal donde se detectaron inconsistencias en las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias, presentadas oportunamente por la contribuyente de autos.

Auditadas las mismas, junto con el análisis de las operaciones registradas en el libro IVA Compras, de las circularizaciones y de los datos obrantes en las bases de la AFIP, se observó lo siguiente:

(i) Operaciones celebradas -y facturadas- por la recurrente–periodos fiscales 03/2015 a 11/2015- por la suma de \$ 30.654.489,92 declaradas como exentas en IVA en los términos de la ley 16.774 con Club Atlético Sarmiento, Club Sportivo Plaza, Club de Regatas y Club Atlético Estudiantes y con las Municipalidades de Fontana y Campo Largo de la provincia de Chaco. Asimismo operaciones consideradas exentas, en los mismos términos, por los periodos 12/2013, 02/2014 y 04/2014 con el Club Social y Deportivo Fontana y el Club Sportivo Pampa por \$

1.078.400 en el año 2013 y \$ 631.562 en el año 2014.

En los casos de las municipalidades mencionadas, conforme surge de los antecedentes administrativos, la fiscalización constató que se firmaron convenios con la Lotería chaqueña, a través de los cuales esta última entidad se comprometía a financiar una serie de obras efectuadas en los clubes Social y Deportivo Fontana y Atlético Campo Largo respectivamente, obligando a asegurar la presencia publicitaria de la lotería chaqueña mediante su logo oficial en la sede de los mismos por un plazo no inferior a los tres años.

En los demás casos se firmaron convenios entre la Lotería chaqueña y los clubes respectivos, por los cuales la primera se comprometía a aportar dinero al club para emprender obras en sus respectivas instalaciones deportivas, asumiendo los clubes la publicidad de la Lotería en sus respectivas sedes.

Conforme lo expuesto, en relación al club Fontana se observa la instrumentación de las obras en forma directa y también en forma intermediada a través del respectivo municipio, en distintos momentos de tiempo.

Con respecto al club Regatas Resistencia, se admitió la exención en IVA porque poseía certificado de exención del 01/01/2010, por lo que el Fisco Nacional entendió que la operación facturada encuadraba en los beneficios de la ley 16.744.

Con relación a las demás operaciones, el Fisco Nacional procedió a efectuar los ajustes correspondientes en IVA bajo el entendimiento que dichas entidades al momento de la facturación carecían de certificado de exención emitido por AFIP en los términos del art. 20 inc. m) de la ley del Impuesto a las Ganancias. Además respecto de las operaciones donde intervinieron las mencionadas municipalidades las respectivas facturas fueron emitidas a nombre de ellas y no a los clubes quienes eran los titulares de los inmuebles donde se realizaron las obras.

(ii) Inconsistencias en operaciones llevadas a cabo los siguientes proveedores: Ezio Luis Corsi, Fexa SRL, José Luis Gómez, Hugo J. Ayala, Sucesión Isabelino R. Ayala y Sandra E. Masin. También se impugnaron gastos por cuotas de préstamos, compras de bienes, etc.

Con relación a Enzo Luis Corsi, surge que las facturas N° 000200000302 y N° 000200000305 emitidas en fecha 28 y 29/06/2016, respectivamente, fueron registradas en el libro IVA Compras en el mes de junio del año 2015.

En cuanto a la firma Fexa SRL las facturas N° 001000001183 y N° 001000001184, emitidas en fecha 14/06/2016, fueron registradas en el libro IVA Compras en el mes de junio del año 2015.

Con relación al proveedor José Luis Gomez, el comprobante “A” N° 000700000011 de fecha 28/06/2016, se registró en el libro IVA Compras en el mes de junio 2015.

Sobre el Sr. Hugo J. Ayala, de la circularización efectuada surge que no emitió la factura “A” N° 000500000060 durante el año 2015. Asimismo, informó facturas “A” N° 000100013875 y “A” N° 000100013899, de fecha 01/06/2015 y 15/06/2015, por importes netos de \$23.966,94 y \$20.132,23, con un IVA de \$5.033,06 y \$4.227,77 respectivamente., las que fueron computadas a favor de la recurrente.

En cuanto a la sucesión de Isabelino Rubén Ayala, se encuentra inscripto ante AFIP con la actividad de venta por menor de fueloil y gas en garrafas, con baja provisoria en el Impuesto a las Ganancias por cese de actividades en fecha 01/04/2015, sin pagos ni presentación de declaraciones juradas en los últimos cinco (5) años, conforme surge en la base e-fisco. De la circularización llevada a cabo a la Sra. Ramona Esther Ayala, en su carácter de hija, manifestó que su padre falleció en fecha 23/07/2015, aportando copia de la partida de fallecimiento y

aclarando que *“solo vendía gas y no tenía otra actividad,..... que desde el día de su fallecimiento no se han realizado nuevas operaciones de venta de gas ya que solo él conocía la operatoria de su negocio y ninguno de los hijos continuaron con la explotación”*. La contribuyente no aportó las facturas ni los pagos por lo que la fiscalización procedió a impugnar las facturas “C” N° 000100000444 del 3/07/2015, “C” N° 000100000470 del 24/11/2015, “C” N° 000100000461 del 4/09/2015 y “C” N° 000100000458 del 4/09/2015.

En cuanto a la Sra. Sandra Elizabeth Masin, conforme surge de los datos de la base e-fisco, informa domicilio en la calle Coronel López N° 799 de la ciudad de Paso de los Libres, Provincia de Corrientes, encontrándose inscripta en el Monotributo desde el 06/2004 con baja definitiva desde el 14/08/2004, sin presentar declaraciones juradas ni pagos en los últimos diez años. De las circularizaciones efectuadas, las mismas fueron devueltas como “desconocido”. Solicitados a la recurrente los elementos respaldatorios de las operaciones por \$ 412.843,02 por parte de los fiscalizadores en el domicilio que surge de las facturas aportadas (Foster N° 253 – La Liguría – Chaco), los actuantes constataron que se trata de un domicilio inexistente y que en las cercanías informaron que no conocen a Sandra Masin (fs. 29/30).

Como producto de las inconsistencias detectadas se impugnaron los comprobantes de compras y gastos registrados en el Libro IVA Compras (vide fs. 348 del Cpo. N° 2 de IVA y fs. 78 del Cpo. Impuesto a las Ganancias de los antecedentes administrativos) se confeccionó planilla de control de gastos partiendo de los saldos de compras y gastos registrados en el Libro IVA Compras, detrayéndose los comprobantes impugnados, pagos de cuotas de préstamos, impuestos y compras de bienes de uso, adicionando aquellos comprobantes que fueron aportados durante la fiscalización (vide fs. 80 del Cpo. Impuesto a las Ganancias de los antecedentes administrativos).

Que en fecha 31/03/2015 la contribuyente reconoce parcialmente la impugnación de gastos procediendo a presentar la declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias en la cual disminuyeron los gastos computados dentro de “Compras y gastos imputables al costo” por \$1.241.212 por las compras de Isabelino Ayala, Sandra Masin, NBCH cuota préstamo y HSBC cuota acogiendo a los beneficios establecidos en la ley 27.260 (vide fs. 67 y 69 del Cpo. Impuesto a las Ganancias de los antecedentes administrativos).

En relación a los restantes ajustes por \$ 2.633.624,42, en fecha 17/11/2017 la recurrente aporta copias del Libro IVA Compras que difieren de los suscriptos por la AFIP en fecha 30/03/2017, cuya fecha de emisión data del 17/06/2017, libro mayor con fecha de emisión 16/11/2017, por lo que el Fisco Nacional entiende que los mismos fueron confeccionados una vez conocidas las diferencias detectadas por la inspección (notificadas en fecha 30/03/2017), sin aportar documentación que respalde las modificaciones efectuadas a dichos registros. A partir de ello se determina la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias, periodo fiscal 2015, con un saldo a ingresar de \$ 921.768,25.

En el IVA, se determina un saldo a favor de AFIP, que incluye los débitos fiscales de las operaciones cuya exención por la ley 16.774 se considera no procedente, salvo respecto del Club de Regatas Resistencia donde el Fisco Nacional admite la procedencia de la exención (fs. 44 a 46), y los restantes ajustes referidos a la impugnación de créditos fiscales de las operaciones de compra cuestionadas y que no fueron probadas por la recurrente, conforme se describió precedentemente.

Como consecuencia de la determinación de un nuevo monto de operaciones gravadas y en virtud de lo establecido en el art. 13 de la ley del gravamen, el Fisco Nacional procedió a calcular el nuevo monto del crédito fiscal computable.

V.- Que seguidamente atañe adentrarnos al análisis de las cuestiones traídas a estudio de este tribunal, en los términos que ha quedado trabada la litis, es decir: 1) Procedencia de la aplicación de la exención en IVA conforme la ley 16.774 respecto de las obras realizadas en determinadas entidades deportivas, en algunos casos con intervención de municipalidades y 2) Impugnaciones de operaciones de compra y gastos como deducción en el Impuesto a las Ganancias y como créditos fiscales en IVA.

En principio debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VI.- Que en primer lugar, aun cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto esboza un planteo de nulidad al considerar que las resoluciones N° 025/2018 (DV RRES) y N° 050/2018 (DV RRES) resultan arbitrarias e ilegítimas, que no constituyeron una derivación razonada del derecho vigente con arreglo a las circunstancias del caso, que los fundamentos son aparentes, entre otras cuestiones.

Corresponde tener presente, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C. NAC. CONT. ADM. FED. SALA II, 9/10/96, entre otros).

Con respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones apeladas en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Por lo tanto, en atención a lo señalado precedentemente, no puede acogerse el planteo de nulidad articulado.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado

o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de Cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

VII.- En cuanto a los ajustes efectuados en el IVA correspondientes a las obras efectuadas en Club Atlético Sarmiento, Club Sportivo Plaza, Club Atlético Estudiantes, Club Sportivo Pampa Atlético, Club Social y Deportivo / Sportivo Fontana y Club Atlético de Campo Largo Unido, la recurrente entiende que dichas prestaciones se encuentran exentas del impuesto toda vez que dicho beneficio deviene del propio texto de la ley 16.774.

No se encuentra discutido que los conceptos facturados a estas entidades son la construcción de estadios deportivos, de tribunas de hormigón y otras instalaciones deportivas. Tampoco se discute que dichas obras fueron realizadas en clubes deportivos.

Lo que cuestiona el Fisco Nacional para negar la exención en trato es que las entidades o clubes deportivos a las que se les prestaron dichos servicios no contaban con el reconocimiento de la exención que dispone el inciso m) del art. 20 de la ley del Impuesto a las Ganancias vigente al momento de emisión de las respectivas facturas y, para el caso de las obras en el Club Sportivo Fontana y el Club Atlético de Campo Largo Unido, las facturas se emitieron a las Municipalidades de Fontana y Campo Largo, respectivamente.

Al respecto, cabe mencionar que con la intención de abaratar el costo de construcción o refacción de estadios o instalaciones deportivas que realicen los clubes deportivos, en este caso evitando el pago del IVA, conforme lo reconoce el propio Organismo Fiscal (fs.23), mediante el dictado de la ley N° 16.774 - fechada el 29/10/1965, publicada en el Boletín Oficial el 21/03/1966 y vigente a la fecha -, se se eximió al Club Atlético Boca Juniors *“de todos los impuestos y tasas nacionales que le correspondiera abonar con motivo de las construcciones que realice sobre la superficie que le fue cedida por ley número 16.575.”* Asimismo y en lo que aquí interesa, se estableció que *“Igual tratamiento se acordará a aquellos clubes deportivos que, a la fecha de sanción de la presente o en lo futuro, efectúen obras de construcción refección o ampliación de estadios o instalaciones deportivas.”*.

Por su parte, el Fisco Nacional por medio de diversos dictámenes se ha expedido respecto de los requisitos que deben cumplir los beneficiarios a los efectos gozar de dicho tratamiento exentivo, entre que los se destacan el N° 51/01 (DI ASLE) y el N° 76/01 (DI ATEC), citados oportunamente por la representación fiscal como sustento de su postura (vide fs. 58 vta.).

Mediante el primero de ellos, en su parte pertinente el Fisco Nacional destacó que *“la exención del Impuesto al Valor Agregado, alcanzará a la entidad que se analiza en la medida que la misma revista el carácter de club*

deportivo- y en cuanto se trate de obras en construcción, refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas tal como lo indica la Ley N° 16.774”.

En el segundo de ellos, indicó que el beneficio dispuesto por la ley N° 16.774 opera en la medida que se cumplan con los siguientes requisitos: *“a) respecto de las entidades deportivas encuadradas en el inciso m) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias; b) sobre las obras de construcción, refacción o ampliación cuyo carácter, naturaleza y finalidad sea exclusivamente deportiva y c) siempre que el club sea titular y poseedor del inmueble donde las obras se realizarán, en función de que la exención en cuestión ha sido establecida en beneficio de determinadas personas jurídicas –los clubes-, sin que la ley haya pretendido otorgar – de forma indirecta – un beneficio a personas diferentes de las mencionadas por ellas”.*

Que a fin de analizar la procedencia del beneficio invocado por la actora se entiende que debe tenerse en cuenta que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal, o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (CSJN, Fallos: 264:144; 267:247; 281:341), quedando así abandonada la aplicación de la interpretación restrictiva en materia de exenciones tributarias, lo que ya se había sostenido al considerar que dicho principio no alcanza para excluir de la franquicia a los casos que caben precisamente en sus términos o los que aquélla comprenda por necesaria implicancia (cfr. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal in re "Propulsora Siderúrgica SA" del 18/02/1993).

En el caso de autos, se entiende que el beneficio previsto en la mencionada ley 16.774 no se encuentra limitado a ningún tipo de reconocimiento exentivo previo por parte del Organismo fiscal en el Impuesto a las Ganancias, como lo exige el Organismo recaudador. En forma clara dicha ley prevé el tratamiento exentivo –en este caso en relación al IVA - para las obras de construcción refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas que efectúen los clubes deportivos.

En los casos de prestaciones facturadas a los respectivos clubes deportivos, es claro que estos últimos han asumido de alguna forma el costo de las obras deportivas respectivas, toda vez que el aporte que realizó la Lotería Chaqueña para financiar los trabajos – a modo de publicidad, según la cláusula segunda de los convenios suscriptos con los clubes, implicó el compromiso de dichos entes deportivos como contraprestación de asegurarle publicidad a aquella entidad en las respectivas sedes por un determinado tiempo (vide clausula 3.1 a fs.480, 507, 510), por ende se entiende que considerando la finalidad de la dispensa tratada en estos actuados –no encarecer el costo de construcción de las obras que efectúen los clubes deportivos-, resulta aplicable el beneficio disputado y en consecuencia las prestaciones facturadas resultan exentas.

Un análisis especial merecen las prestaciones que se efectuaron y facturaron a las respectivas municipalidades, aun cuando las obras se hayan realizado en los correspondientes clubes.

Conforme la ley bajo debate el tratamiento exentivo se aplicará: *“...a aquellos clubes deportivos que, a la fecha de sanción de la presente o en lo futuro, efectúen obras de construcción refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas”.*

La exención refiere a clubes deportivos (aspecto subjetivo) que efectúen obras de construcción, refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas (aspecto objetivo). Es decir, deben concurrir la presencia de ambos aspectos (subjetivo y objetivo). En los casos donde intervinieron las Municipalidades (de las localidades de Fontana y Campo Largo), fueron dichas entidades quienes contrataron y por ende efectuaron las obras sobre el inmueble ajeno (de los clubes) con los fondos provistos por la Lotería Chaqueña para esa finalidad, conforme los convenios suscriptos (fs. 445/446 y 457 de los antecedentes administrativos). Las obras fueron contratadas -sin

intervención de los clubes- (vide por ejemplo contrato de locación de obra a fs. 454/455 de los antecedentes administrativos) por las Municipalidades y por ende se les facturaron a ellas. Por su parte, las Municipalidades como contraprestación asumieron el compromiso de asegurar en las sedes deportivas la publicidad de la Lotería Chaqueña (cláusula 3.1 a fs. 445 y 457 de los antecedentes administrativos).

No queda evidenciada a partir de la documental aportada en autos que, en los casos donde intervinieron las Municipalidades mencionadas, la finalidad pretendida por la ley bajo discusión se cumpla, en sentido de reducirse el costo de las obras que efectúen los clubes deportivos por la exención del IVA. Ello así dado que el compromiso publicitario a modo de contraprestación es asumido por los respectivos municipios no así por los clubes como suceden en los demás casos.

La nueva determinación del monto de operaciones gravadas a partir de lo expuesto, en virtud del art. 13 de la ley del IVA, lleva a tener que recalcular el monto de créditos fiscales computables.

Por lo tanto, corresponde revocar la resolución N° 025/18 (DV RRES) respecto de las prestaciones facturadas a los clubes y confirmarla en relación a las prestaciones facturadas a las municipalidades. En relación a la resolución N° 050/18 (DV RRES) corresponde revocarla en su totalidad por involucrar prestaciones facturadas a clubes deportivos. Con costas según sus respectivos vencimientos.

VIII.- En lo que respecta a la impugnación de créditos fiscales de IVA y de las deducciones de compras y gastos el Impuesto a las Ganancias, debe advertirse que, pese a contar en esta instancia con amplias posibilidades de probar sus dichos, la actora no ha desplegado actividad probatoria alguna tendiente a controvertir las concretas objeciones formuladas por la fiscalización actuante.

Cabe recordar que la prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante, quien a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva.

Como tiene dicho la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede omitirse que -según reitera la doctrina-, las resoluciones emanadas regularmente de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad -cfr. art. 12 de la ley 19.549- por lo que no resultaría ajustado admitir de inicio que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo (Fallos: 318:2431; 321:695; 325:2347, entre muchos otros) por lo que, "la peculiar naturaleza del acto cuestionado tiene a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69)...". Asimismo, de seguirse otra tesitura "la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69) (cfr. CSJN in re "Romero SA", sentencia del 8/2/2005).

Siendo en el caso aplicable la regla "onus probandi incumbit eu qui dicit", la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, puesto que como establece el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En consecuencia, *"la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito"* (cfr. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S), correspondiendo concluir, que

los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de demostrar sus afirmaciones (arg. Art. 377 del C.P.C.C.N.), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas, que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo, en la resoluciones apeladas en autos, razón por la cual corresponde confirmar los ajustes efectuados en este punto, con costas.

IX.- Que en materia de los intereses resarcitorios y en la parte que se confirma, sólo cabe su aplicación, recordándose que los mismos 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. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

El Dr. Armando Magallón dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y argumentos vertidos por las partes que realiza el Vocal instructor como así también a la solución que propone para el caso, votando en el mismo sentido.

II.- Sin perjuicio de ello, estimo conveniente efectuar algunas consideraciones adicionales con relación al análisis de los ajustes relacionados con el no reconocimiento de la exención contenida en la ley 16.774 por haberse considerado que las obras no fueron contratadas por los clubes deportivos.

La ley en cuestión, de tan solo dos artículos, establece en su art. 1º: *“Exímase al Club Atlético Boca Juniors de todos los impuestos y tasas nacionales que correspondiera abonar, con motivo de las construcciones que realizara sobre la superficie que le fue cedida mediante la ley 16.575”*. En tanto que, en su art. 2º dispone: *“Igual tratamiento se acordará a aquellos clubes deportivos que, a la fecha de sanción de la mencionada franquicia o en el futuro, efectuaran obras de construcción, refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas”*.

No obstante su brevísimo texto, de la ley se desprenden claramente dos requisitos indudables para su aplicación que deberán verificarse en forma concurrente para que proceda la eximición de los impuestos y tasas nacionales.

El primero de ellos, referido a los sujetos beneficiarios de la dispensa que, concretamente, son el “Club Atlético Boca Juniors” y otros “clubes deportivos”. El segundo, relativo al objeto amparado por la exención, consigna que únicamente quedan comprendidas dentro de la exención las obras de construcción, refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas.

Conforme lo expuesto, adquiere fundamental relevancia la definición de qué se entiende por “club deportivo”. A dicho fin cabe recurrir a lo previsto por la Resolución 155/1996, complementaria de la Ley 20.655 -Ley del Deporte-, que al definir a las instituciones deportivas establece que los clubes son “entidades de base”.

En efecto, detalla en su art. 1º inc. a) que las Entidades de Base (EB): Son instituciones deportivas designadas comúnmente “clubes”, y/u organizaciones privadas equivalentes, con denominación análoga, integradas por personas físicas o jurídicas que tienen por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas. Se encuentran afiliadas a una o más instituciones de grado superior que a su vez, estén reconocidas por una entidad representativa nacional.

De este modo, cabe concluir que los hechos imposables perfeccionados por proveedores, locadores y prestadores de servicios de “clubes deportivos” en el caso de las obras comprendidas en la liberalidad, se encuentran eximidos de tributar el Impuesto al Valor Agregado, sin sujeción a ningún otro requisito, no siendo relevante si poseen o no el reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias.

Bajo estas premisas y entrando a considerar las particularidades del caso bajo examen, entiendo que en aquellos casos en que las obras fueron contratadas por las municipalidades -tal como sucede en los casos del Contrato celebrado entre la recurrente y (i) la Municipalidad de Campo Largo (fs. 454/456 del Cuerpo N°3 Impuesto al Valor Agregado de los Antecedentes Administrativos) y (ii) del Convenio con la Municipalidad de Fontana (fs. 444/446), no se verifica uno de los requisitos que establece la ley, cual es que el sujeto sea un “club deportivo”.

Por su parte, cabe poner de relieve que en estos casos que se individualizan los fondos para financiar dichas obras tampoco provienen del club deportivo ni es éste quien efectúa las erogaciones destinadas al pago de las obras. En efecto, ambas Municipalidades mencionadas financian las obras con aportes de fondos que efectuaría la Lotería Chaqueña en base a convenios celebrados entre dichos sujetos, sin intervención del club. Además, se advierte que la Municipalidad es quien asume frente al aportante el cumplimiento de la contraprestación derivada de dicho convenio, esto es, el aseguramiento de presencia publicitaria de Lotería Chaqueña en el ámbito de las instalaciones del club deportivo.

Ello puede constatarse a partir de lo consignado en los Convenios N°56 y N°75 que obran a fs. 445 y 457, respectivamente, del Cuerpo N°3 del Impuesto al Valor Agregado de los Antecedentes Administrativos, que en su cláusula Tercera rezan:

“La Municipalidad asume las siguientes obligaciones a cumplimentar, como contraprestación por la percepción del monto establecido en la cláusula primera:

3.1. Asegurar la presencia publicitaria de Lotería Chaqueña a través del Logo Oficial de la misma en la sede del Club” ... XXX “... por un plazo no inferior a los tres (3) años contados a partir de la suscripción del presente. Los tamaños, ubicación y cuantía de los espacios publicitarios destinados al efecto, serán acordados entre las autoridades de Lotería Chaqueña y la Municipalidad”.

En resumen, en los casos aquí aludidos es una Municipalidad -y no el club deportivo al que exclusivamente la ley reconoce la dispensa- quien celebra un contrato de locación de obra con la empresa constructora aquí recurrente, para realizar una obra sobre un inmueble perteneciente a un tercero -el club deportivo- el cual no forma parte de dicho instrumento. A ello se suma la suscripción de un Convenio de aporte con la Lotería Chaqueña, quien financia la obra y se aviene a recibir, como contraprestación, cierta “presencia publicitaria” a efectuarse dentro de las instalaciones de la entidad deportiva *que la Municipalidad se compromete a cumplimentar* durante 3 años y cuyas particularidades o modalidad habrán de ser definidas sin que la entidad deportiva tenga formal intervención en dicho convenio.

Que si bien es cierto que el objeto del contrato identifica que la Municipalidad encomienda a la recurrente la realización de obras en un club deportivo, ello no es suficiente a fin de considerar que se cumple con lo exigido por la ley 16.774 en cuanto al aspecto subjetivo, ya que no se verifica la identidad necesaria entre el sujeto exento allí previsto y quien resulta ser el comitente de las obras contratadas.

III.- En términos generales y conforme lo señala García Novoa, “...*dada la generalidad que se impone a un ordenamiento tributario diseñado en función de parámetros de justicia tributaria, la exención sería una excepción a las exigencias de generalidad y capacidad económica y, por tanto, un privilegio en sentido técnico-jurídico. Esa es la consideración clásica de SAINZ DE BUJANDA que, partiendo de considerar la exención como simétrica del tributo, edifica su teoría aplicando a la exención toda la dogmática elaborada entorno al tributo. Y ello, tanto en lo relativo a la propia norma de exención, como a su fundamento y sujeción a la reserva de ley, para continuar analizando su régimen jurídico y aplicación.*” Desde una perspectiva teórica más actualizada y

amplia, dicho autor expresa que “Frente a ello, se ha propuesto que la exención no puede considerarse un privilegio sino un modo normal de contribuir, aunque, paradójicamente, a través del no pago del tributo.” (GARCÍA NOVOA, C., “Beneficios fiscales y libre competencia”, *El Tributo y su Aplicación: Perspectivas para el siglo XXI* – Tomo I, Ed. Marcial Pons, 2008, pág. 756).

En este sentido, cabe tener presente que, de la misma manera que no puede existir un impuesto sin una ley que lo haya creado, tampoco puede invocarse una exención sin que ella surja de un texto legal que la haya establecido, ello en virtud del principio de legalidad que emana de nuestra Constitución Nacional.

Volviendo sobre un aspecto mencionado anteriormente, las exenciones pueden tener carácter objetivo cuando recaen sobre bienes, locaciones, obras o prestaciones de servicios, sin tener en cuenta el tipo de sujeto que interviene en la operación, o bien, carácter subjetivo cuando se establece respecto de un sujeto determinado sin tener en cuenta las operaciones, bienes o prestaciones que se encuentren involucrados. También pueden tener un carácter mixto, esto es, cuando la exención recae sobre bienes, locaciones o prestaciones y siempre que se establezca una determinada vinculación jurídica con determinados sujetos, caso este último que es el que se verifica en las actuaciones.

En este sentido cabe citar el análisis efectuado por la Sala D de este Tribunal, en el caso de aplicación de exención reconocida en virtud de una ley especial -ley 14.842- en la causa “Maltería Pampa S.A. s/ recurso de apelación”, sentencia de fecha 10/04/2006. Allí se sostuvo que dicha norma no sólo establece una exención de tipo subjetivo sino también otra de carácter objetivo, y por lo tanto, la misma resulta aplicable sólo cuando el sujeto eximido del pago es el regulado por la ley 14.482 y en la medida que se verifique simultáneamente el aspecto objetivo.

Se señaló en la mencionada causa que si las operaciones fueran realizadas inicialmente por el sujeto exento contemplado en la norma, pero luego éste cediera los derechos emergentes del contrato a un tercero, los intereses dejarían de ser abonados a dicho sujeto para pasar a serlo al cesionario, sujeto ajeno a la relación jurídica regulada por la ley 14.482 que contempla en ese rol a la Corporación Financiera Internacional. En tal caso, tales terceros no gozarían de la exención impositiva acordada por el citado cuerpo normativo al sujeto específicamente designado, debiendo el cesionario del crédito abonar el respectivo impuesto sobre los intereses que perciba.

En lo que se refiere a la interpretación que corresponde dar a las exenciones, debe estarse a lo reiteradamente sostenido desde vieja data por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a que ellas deben surgir de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca y que fuera de estos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas. (Cfme. CSJN, "AP Green Argentina S.A.C.I. e I." del 21/06/1965; "Broer y Cía S.R.L." del 25/08/1971; "Guzmán Víctor 5." del 17/03/1972; "Instituto de Informaciones Comerciales Paraná" del 11/06/1998, entre muchas otras).

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

1) Confirmar la N° 025/18 (DV RRES) parcialmente conforme dan cuenta los Considerandos VII y VIII, en cuanto determinan impuestos e intereses resarcitorios, con costas según los respectivos vencimientos.

2) Revocar la resolución N° 050/18 (DV RRES) en cuanto determina impuesto e intereses resarcitorios, con

costas a la vencida.

3) Confirmar la resolución N° 026/18 (DV RRES) en cuanto determina impuesto e intereses resarcitorios, con costas a la vencida.

4) Ordenar al Fisco Nacional a que, en el término de treinta (30) días, practique reliquidación de los montos que resulta adeudar la recurrente en función de la forma en que se resuelve. A tal efecto, deberá la representación fiscal retirar los antecedentes administrativos de la causa de la Mesa de Entradas de este Tribunal dentro del quinto día de notificada la presente. Se deja constancia que el plazo de treinta días acordado involucra el retiro y devolución de dichos antecedentes.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. Resérvese para su posterior impresión e incorporación al expediente.