

**DICTAMEN D.A.T. 12/17**  
**Buenos Aires, 4 de mayo de 2017**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto al valor agregado. Operaciones no alcanzadas. Cobro de expensas en una “urbanización residencial especial” (URE) o barrio cerrado. Tratamiento de los honorarios por la gestión de administración.**

Sumario:

I. Los ingresos por expensas que percibe la consultante en cumplimiento de sus funciones no se encuentran alcanzados por el impuesto al valor agregado en la medida en que los importes cobrados sólo incluyan conceptos que representen el reintegro de los gastos que proporcionalmente le corresponde a cada propietario.

II. Por el contrario, no resultan incluidos en dicho tratamiento –para el caso hipotético en el que la consultante dejara de ejercer la administración del emprendimiento sin retribución– los honorarios por la gestión de administración, dado que constituyen el precio de una prestación gravada, ni los ingresos que eventualmente pudiera llegar a recaudar por servicios específicos brindados por esa entidad en forma directa a los propietarios que los soliciten.

Texto:

Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del asunto, mediante la cual consulta, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, acerca de la no gravabilidad en el impuesto al valor agregado (I.V.A.) de las expensas que factura.

Al respecto, manifiesta que “AA” S.A. es una entidad organizada como sociedad anónima con fines de lucro, constituida bajo el régimen establecido en el Dto. .../86 de la provincia ..., siendo cada propietario dueño de un lote y accionista de esa entidad, propietaria de las partes circulatorias, deportivas y recreativas. Indica que la actividad de la empresa es la construcción previa de las obras de infraestructura, su mantenimiento, administración –sin retribución– y la organización de actividades deportivas, culturales y sociales. Agrega que esta actividad no arroja utilidad, ya que es la recuperación de los gastos incurridos, en forma similar a lo que ocurre en un consorcio, por lo que sostiene que la finalidad de lucro no se cumplió ni se va a cumplir. Expresa que ello queda demostrado en los balances de los últimos 3 ejercicios que acompaña en archivos formato “pdf” a la presentación –los cuales no constan en el expediente remitido–.

Fundamenta su postura en la opinión dada por el Grupo de Enlace A.F.I.P./C.P.C.E.C.A.B.A., respecto del tratamiento de las expensas de barrios cerrados y clubes de campo cobradas por

asociaciones civiles sin fines de lucro y sociedades anónimas del art. 3 de la Ley 19.550, en la que se dijo que “... de cumplimentarse los requisitos legales exigidos dichas entidades podrán beneficiarse con la exención en los gravámenes mencionados” –en referencia a los impuestos a las ganancias y al valor agregado–, aclarándose “... que será el análisis de las particularidades presentes en cada caso, especialmente en lo que hace a su objeto y fines específicos, forma social, destino de las ganancias obtenidas, inexistencia de fin de lucro, etc., las que sustentarán una opinión fundada sobre el particular”.

Asimismo, señala que en dicha oportunidad se expresó que “Reconocido el encuadre exentivo conforme el inc. f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, las entidades en cuestión gozarán de la exención que prevé el art. 7 de la Ley del I.V.A. referida a las prestaciones y locaciones comprendidas en el apart. 21, inc. e), del art. 3 que se relacionen en forma directa con sus fines específicos. Si la liquidación de expensas es realizada en cumplimiento de sus funciones, entendiendo las mismas como el pago de gastos comunes de los propietarios, no resultan alcanzadas por el I.V.A., salvo que los ingresos retribuyan prestaciones de servicios brindadas por la asociación en forma directa a los propietarios”.

En igual sentido, indica que ante un caso de similares características, en la Res. .../13 (SDG ...), se sintetizó que “Los ingresos percibidos por una asociación administradora de un barrio cerrado, en concepto de expensas, no se encuentran alcanzados por el impuesto al valor agregado, siempre que los importes cobrados, sólo incluyan conceptos que representen el reintegro de los gastos. No obstante los honorarios de la administración sí resultan incididos por el gravamen dado que constituyen el precio de una prestación gravada”.

En primer término corresponde aclarar que mediante Nota Nº .../17 (SDG ...) la Subdirección General ... comunicó a la contribuyente del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante con la expresa aclaración de que, conforme con lo dispuesto por el inc. a) del art. 5 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, dicho carácter corresponderá exclusivamente a las obligaciones posteriores a la interposición de la misma.

Asimismo, cabe señalar que este servicio asesor abordará el análisis tributario requerido desde un punto de vista teórico basado en la información aportada por la consultante y sin efectuar verificación alguna, la que estará a cargo del área operativa pertinente.

Por otra parte, se deja constancia que en el expediente recibido, no obran los balances de los últimos 3 ejercicios que la consultante dice acompañar a la presentación en archivos formato “pdf”.

A su vez, se destaca que el planteo presentado es idéntico al analizado mediante la Actuación Nº .../16 (DI ...), en la consulta vinculante formulada por la firma “BB” S.A.

Efectuadas las aclaraciones pertinentes, cabe precisar que de acuerdo con lo informado por la consultante, con relación a la actividad desarrollada, la misma manifiesta haber seguido las disposiciones del Dto. .../86, reglamentario del Dto.-Ley .../77 –ambos de la provincia ...–, el cual establece un régimen legal alternativo para clubes de campo al previsto por la Ley 13.512 de Propiedad Horizontal, que prescribe entre otros preceptos la formación de una entidad jurídica –no especificando el tipo jurídico– integrada por los propietarios de cada parcela con destino residencial, que será titular de las áreas recreativas o de esparcimiento y responsable de la prestación de los servicios generales –cfr. art. 1, inc. a)–.

Asimismo el referido decreto establece que los estatutos de las aludidas entidades 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, servidumbres reales y restricciones urbanísticas previstas y toda otra disposición destinada a asegurar el correcto desenvolvimiento del club según el proyecto propuesto –cfr. art. 1, inc. b)–.

Dicho precepto normativo se hizo extensivo a los barrios cerrados mediante el dictado del Dto. provincial Nº .../98 –cfr. art. 10–.

Al respecto cabe mencionar que en la Actuación Nº .../06 (DI ...), se expresó que la “... la organización jurídica prevista por el Dto. .../86 permite lograr un correcto funcionamiento del club de campo como tal, manteniéndolo como un todo indisoluble, y apareciendo el carácter de socio o asociado como una simple ficción para el cumplimiento de sus fines”.

Asimismo en la referida actuación se entendió que estas entidades tienen como características propias que “... los bienes comunes están indisolublemente unidos al terreno de manera que no pueden enajenarse separadamente unos y otros”, demostrando que “... en los hechos los verdaderos dueños de los espacios comunes –en carácter de condóminos– son los propietarios de los lotes de propiedad individual, garantizando la calidad de accionista la vinculación entre la entidad titular de los bienes y prestataria de los servicios y los propietarios de las parcelas destinadas a vivienda”.

Sentado ello, corresponde analizar el tratamiento tributario en el impuesto al valor agregado que le resulta aplicable a la liquidación de expensas efectuada por la sociedad anónima en trato, para lo cual cabe en principio destacar que este organismo ya se ha expedido sobre la materia en diferentes pronunciamientos.

Así, en la Actuación Nº .../15 (DI ...) se trajeron a colación los fundamentos vertidos en la Actuación Nº .../05 (DI ...) –también citados en el Dict. D.A.T. 14/13–, en la que se analizó el tratamiento a otorgar en el I.V.A. a determinados conceptos considerados como reintegros de gastos en las liquidaciones de expensas correspondientes a un consorcio de propietarios de un barrio cerrado; concluyendo el servicio legal que no estaban alcanzados por el gravamen los conceptos incluidos en la liquidación de expensas que se corresponden “... con una prestación representativa de la obligación esencial para el funcionamiento del régimen de propiedad horizontal, que sirve para atender gastos de conservación, mantenimiento y administración de las partes comunes”.

Por el contrario en la referida Actuación Nº .../05 (DI ...) se consideró que “... el arancelamiento de prácticas deportivas, liquidación de gastos de funcionamiento y demás egresos por las distintas disciplinas deportivas (fútbol, tenis, padell, rugby, etcétera), específicas para quienes las demanden involucran una contraprestación por servicios prestados por el consorcio”.

En ese mismo sentido, en las Actuaciones Nº ... a .../09 (DI ...), en las que se analizaron las consultas planteadas en el marco de la reunión de la Comisión de Enlace A.F.I.P.-D.G.I./C.P.C.E.C.A.B.A. de fecha .../.../09, se indicó con respecto al tratamiento en el I.V.A. de las expensas de los barrios cerrados y clubes de campo cobradas por asociaciones civiles sin fines de lucro y sociedades anónimas del art. 3 de la Ley 19.550, que “En lo que hace a la liquidación de las expensas que la

entidad realiza en cumplimiento de sus funciones, es de destacar que, entendiéndose que las mismas surgen como consecuencia del pago de los gastos comunes al conjunto de propietarios que conforman el barrio cerrado, tales sumas no resultan alcanzadas por el gravamen. Por el contrario, si el ingreso obtenido obedece a la retribución de una prestación brindada por dicha asociación, la misma queda alcanzada por el tributo”.

Al respecto, cabe agregar lo indicado en la Actuación Nº .../05 (DI ...) en la cual se expresó que “... los gastos comunes a todos los propietarios que conforman las expensas, implican un recupero de tales erogaciones, razón por la cual en esa situación, no se encuentran comprendidos en los alcances del art. 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997 y sus modificaciones, considerando que no se puede trasladar el tributo incluido en dichos gastos”.

No obstante lo expuesto, es importante destacar que en la Actuación Nº .../03 (DI ...) se señaló que: “... las retribuciones correspondientes a la actividad de administración de consorcios se hallan alcanzadas por el impuesto al valor agregado en concepto de honorarios por gestión administrativa, comprendidos en el pto. 21, inc. e) del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), ...”.

Los antecedentes reseñados fueron recogidos en el Dict. D.A.T. 14/13 en el que este servicio asesor analizó una consulta efectuada por una asociación civil sin fines de lucro constituida en los términos del art. 3 de la Ley de Sociedades Comerciales, concluyendo que “... los ingresos por expensas que percibe ... en cumplimiento de sus funciones de administradora, no se encuentran alcanzados por el impuesto al valor agregado en la medida en que los importes cobrados sólo incluyan conceptos que representen el reintegro de los gastos que proporcionalmente le corresponde a cada propietario”.

“Por el contrario, no resultan incluidos en dicho tratamiento los honorarios de administración, dado que constituyen el precio de una prestación gravada, ni los ingresos que eventualmente pudiera llegar a recaudar por servicios específicos brindados por esa entidad en forma directa a los propietarios que los soliciten”.

A idénticas conclusiones que las señaladas en el Dict. D.A.T. 14/13 precitado se arribó en los Dicts. D.A.T. 39/13 y 3/14.

A criterio de esta instancia y no obstante su encuadre jurídico como sociedad anónima con fin de lucro, los antecedentes señalados resultan aplicables al caso traído en consulta, ya que la gravabilidad o no en el I.V.A. en el caso bajo análisis, no depende de la forma jurídica que adopte el sujeto que lleve a cabo la administración del emprendimiento.

De acuerdo con las consideraciones vertidas, cabe concluir que los ingresos por expensas que percibe la consultante en cumplimiento de sus funciones no se encuentran alcanzados por el impuesto al valor agregado en la medida en que los importes cobrados sólo incluyan conceptos que representen el reintegro de los gastos que proporcionalmente le corresponde a cada propietario.

Por el contrario, no resultan incluidos en dicho tratamiento –para el caso hipotético en el que la consultante dejara de ejercer la administración del emprendimiento sin retribución– los honorarios por la gestión de administración, dado que constituyen el precio de una prestación gravada, ni los

ingresos que eventualmente pudiera llegar a recaudar por servicios específicos brindados por esa entidad en forma directa a los propietarios que los soliciten.

Referencias normativas:

- [Ley 20.628 \(II\)](#).
- [Ley 23.349](#).