

**DICTAMEN D.A.T. 39/13**  
**Buenos Aires, 30 de setiembre de 2013**  
**Fuente: página web A.F.I.P.**

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Asociación civil bajo la forma de sociedad. Barrio cerrado. Administrador. Cobro de expensas. Gastos comunes. Reintegro de gastos. Honorarios. Tratamiento.

Sumario:

I. Se concluyó que los ingresos por expensas que percibe la consultante, 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 por la gestión de administración si los hubiera, 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.

II. En cuanto al planteo relativo al impuesto a las ganancias, se aclaró que su tratamiento resultará determinado por la procedencia o no de su reconocimiento como entidad exenta en el gravamen por parte del organismo, cuestión ésta cuya evaluación y decisión recaerá en el juez administrativo competente.

---

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la entidad del asunto, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta si los ingresos por expensas que perciba de los propietarios del barrio ..., de la urbanización conocida como ..., Municipio de la Ciudad de "Z.Z." resultarán alcanzados por el impuesto al valor agregado, así como también el tratamiento tributario que en el impuesto a las ganancias debe acordarse a las eventuales diferencias positivas o negativas que puedan existir entre las expensas cobradas y los gastos que se soportan con ellas.

Sobre el particular, manifiesta que es un sujeto jurídico que representa a los vecinos del citado barrio, habiéndose constituido por la necesidad de crear una persona que los represente ante el Municipio en lo que concierne a la nueva legislación que permite acceder al cerramiento perimetral y control de acceso al barrio (Ord. de la

Municipalidad de “Z.Z.” N° ...) y, a los fines de asegurar, básicamente, las funciones delegadas por el Municipio, es decir, el mantenimiento y conservación de las calles públicas, desagües pluviales, espacios verdes, alumbrado público, redes y demás, y de recolección de residuos y servicios de vigilancia.

Expresa, que la forma social adoptada es la de asociación civil, pero del tipo sociedad anónima previsto por el art. 3 de la Ley 19.550, dado que la Inspección de Personas Jurídicas de la Pcia. de “Z.Z.” –que cumple las funciones de Registro Público de Comercio– no recibe la inscripción de un ente jurídico con el formato de “Asociación civil”.

En ese contexto, sostiene que si bien formalmente encuadra como una sociedad comercial, no tiene ese propósito y, sustancialmente, es una asociación civil sin fines de lucro que no percibe remuneración, comisión o haber alguno conforme surge de los arts. 1 y 3 de su estatuto, y que sólo persigue el interés general de los titulares de los lotes según lo previsto en la referida ordenanza, sin que exista posibilidad de generación y/o distribución de resultado económico alguno, sosteniendo que sus directores no cobran retribución alguna y que dicha función es cubierta por los mismos vecinos en forma temporaria y periódica.

Alega que aún cuando no necesitaría de capital el mismo fue simbólicamente establecido en pesos trece mil veinte (\$ 13.020), representado por doscientos diecisiete títulos (uno por cada lote), los que avalan la representatividad de los vecinos y garantizan el mantenimiento de los espacios comunes tales como calles, desagües pluviales, espacios verdes, etc., mediante el cobro a los propietarios de la suma pertinente en dinero para poder cubrir dichos gastos.

Añade que el art. 5 del estatuto prevé que: “Cada una de las acciones emitidas estará inescindiblemente vinculada a un lote o fracción de terreno y que ... Toda transferencia de acciones ... deberá realizarse juntamente con la transferencia de dominio del lote o fracción al cual se vinculan en su caso”.

Precisa que más allá de la necesidad primaria de conformarse como ente jurídico, tiene en su objeto la realización de otras actividades sin fines de lucro, entre ellas, las relativas a la organización, fomento y dirección de la actividad social, cultural y de servicios, fomentando las relaciones entre los asociados y la comunidad toda, satisfacer necesidades comunes de los vecinos, mejorar la calidad de vida, estimular la participación cívica y democrática solidaria, impulsar y desarrollar la responsabilidad social, protección del medio ambiente y la integración entre sectores sociales diferentes.

Continúa señalando que, a los fines de cumplir con sus objetivos, se aplica un reglamento interno elaborado por el barrio y que los pagos en concepto de gastos comunes son identificables con las expensas cobradas por los consorcios de propiedad horizontal, destinándose en su totalidad a los fines de su creación sin que exista distribución ni contraprestación de actividad alguna de la asociación atento a que no prestará servicios en forma directa, precisando que no cuenta con espacios disponibles ni instalaciones deportivas que pudieran ser utilizados o rentados a terceros.

Agrega que para la gestión de administración contratará a un especialista en el tema que cobrará por cuenta y orden de la asociación y será el encargado del pago a proveedores, percibiendo una comisión y rindiendo cuentas periódicamente de su gestión a los vecinos y a la asociación.

Destaca que su patrimonio se destina exclusivamente a su fin y objeto social, previendo su estatuto que, en caso de disolución, el mismo se destinará a otro ente sin fines de lucro.

Seguidamente, y luego de hacer referencia a la normativa implicada y a distintos precedentes administrativos y judiciales concernientes al objeto de la consulta, afirma que la propia A.F.I.P. se ha expedido en un caso idéntico expresando que: “Si la liquidación de expensas es realizada en cumplimiento de sus funciones, entendiendo por las mismas como el pago de los 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” –Acta de la reunión del Grupo de Enlace C.P.C.E. C.A.B.A./A.F.I.P. del xx/09–.

En lo que atañe al impuesto a las ganancias, y toda vez que la asociación no generará resultados contables ni impositivos, siendo los excedentes de ingresos sobre gastos un pasivo para con los vecinos que sólo podrá utilizarse contra futuros gastos comunes al barrio y/o a desviaciones negativas futuras de presupuesto, y los faltantes un activo a cobrar, ambos de carácter eventual y transitorio, entiende que no existirán ganancias ni corresponde determinar impuesto alguno.

II. Expuesta la temática traída a consideración, corresponde aclarar en primer término que la Subdirección General ..., mediante Nota N° .../13 (SD.G. ...) del .../13, le comunicó a la rubrada la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, cabe advertir que este servicio asesor abordará el análisis de los interrogantes puntualmente planteados en forma teórica ajustada a lo informado por la consultante y a las constancias que acompañara, sin expedirse respecto de cuestiones fácticas cuya constatación exige la evaluación de hechos y pruebas, tarea ésta de competencia exclusiva del juez administrativo competente.

Tampoco involucra el presente análisis opinión alguna respecto a cuestiones vinculadas a una eventual solicitud de exención en el impuesto a las ganancias, circunstancia esta que deberá ser oportunamente evaluada y resuelta por el citado funcionario.

Sentado ello, inicialmente se estima apropiado aludir a las normas municipales invocadas por la consultante y que motivaran su constitución.

En tal sentido cabe señalar que, conforme se desprende de los antecedentes acompañados, la entidad consultante se constituye para actuar en representación de sus accionistas en el marco de la Ord. N° ... de la ciudad de ..., del .../10, relativa a la autorización de cerramiento perimetral y control de accesos de algunos barrios con determinadas características.

Tal normativa requiere que la autorización aludida se gestione por el ente jurídico administrador –persona jurídica de derecho privado–, el que asume las responsabilidades y obligaciones que se prevén, cumplidas las cuales dicha autorización será otorgada por decreto municipal, disponiéndose la obligatoriedad de establecer el pago de un canon por parte de los barrios.

Asimismo, dicha ordenanza habilitó al Municipio a conceder al ente jurídico administrador, por decreto, el uso exclusivo de las calles y superficies de dominio

público municipal, reservándose el primero las facultades emanadas del poder de policía, de disponer la caducidad del uso exclusivo otorgado, etcétera.

Por su parte, el Dto. municipal N° ..., reglamentario de la misma, precisa que el ente jurídico debe comprometerse a conservar y mantener las calles públicas, desagües pluviales, espacios verdes, alumbrado público, red colectora cloacal, de agua, de gas natural, a su cuenta y cargo, liberando al Municipio de toda responsabilidad, sin que este compromiso releve a los propietarios y/o poseedores de los lotes de la obligación de pago de la contribución que incide sobre los inmuebles.

De tal marco normativo se deduce que mediante el mismo el Municipio en cuestión autorizó que ciertos barrios, en su origen abiertos, pudieran adquirir el carácter de – barrios cerrados, ello a A.F.I.P.– Bol. Imp. N° 213 – abril 2015 1224 partir de la aprobación de su cerramiento perimetral y control de accesos, la que debía solicitarse por una entidad del tipo adoptado por la consultante en representación de los vecinos.

A partir de ello, los propietarios de lotes deben contribuir en la proporción respectiva a solventar tanto el mantenimiento y conservación de bienes y servicios que anteriormente correspondían y/o efectuaba el Municipio, como también los servicios derivados del cierre perimetral, seguridad o control de acceso y otros inherentes a la condición de barrio cerrado que adquiriría, cargos que integran las expensas a percibir por la asociación.

Ahora bien, según se desprende del Acta constitutiva de la entidad del .../10, cuya copia corre agregada a fs. .../... vta., la misma tiene la naturaleza de una asociación civil sin fines de lucro y la forma de una sociedad anónima en los términos del art. 3 de la Ley 19.550.

En ese sentido, la constitución de una asociación bajo alguno de los tipos previstos en la Ley 19.550 –como es el caso de la sociedad anónima– no se fundamenta en la obtención de un fin de lucro por parte de los socios, sino en la necesidad de recurrir a un encuadre jurídico adecuado que permita la concreción de los fines de la normativa local precitada, aprobándose el Estatuto Social por el que se registró, el que obra a fs. .../... vta. de las presentes actuaciones.

Así pues, y ateniéndonos a las previsiones estatutarias referidas por la consultante, expuestas en el acápite anterior, su origen no se fundamenta en la obtención de un fin de lucro por parte de los socios, sino que son éstos quienes a través de las expensas soportarán los gastos que requiere el funcionamiento del barrio devenido en privado, aclarándose que la asociación no prestará servicios en forma directa a los propietarios de los inmuebles.

Sentado ello, y entrando en el análisis del tratamiento fiscal aplicable en el impuesto al valor agregado a las expensas cobradas por la sociedad consultante, procede señalar que la ley del gravamen establece que quedan alcanzadas por el mismo, entre otras, todas las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en su art. 3, realizadas en el territorio de la Nación.

Es decir que el hecho imponible se manifiesta mediante la entrega de bienes o la prestación de los servicios establecidos por el legislador a título oneroso, situación que no se verificaría en el presente caso según se expresa.

En tal sentido cabría considerar que no estamos en presencia de una prestación gravada, efectuada por el consorcio a sus integrantes, ya que la entidad se limitaría a contratar con terceros la provisión de los bienes y la prestación de los servicios que resulten necesarios, para atender las necesidades comunes del barrio cerrado, así como también su administración y reparación, procediendo con posterioridad a recuperar de sus integrantes, en forma proporcional, los importes respectivos.

Al respecto, cabe destacar que una situación similar fue analizada por esta Asesoría en la Actuación N° .../12 (DI ...), la que fuera planteada por una entidad de análoga naturaleza a la aquí tratada, constituida a iguales fines, pero que agrupaba a los adquirentes de parcelas de un barrio cerrado en la Pcia. de "T.T."

En dicho precedente se trajo a colación la Actuación N° .../05 (DI ...) que analizara el tratamiento en el gravamen de conceptos considerados como reintegros de gastos en las liquidaciones de expensas de un consorcio de propietarios de un barrio cerrado, concluyéndose que no están alcanzados por el gravamen los conceptos incluidos en las mismas 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.

En función de ello se expresó que ... los ingresos por expensas que percibe la asociación ... 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.

Asimismo, se hizo mención a lo señalado en las Actuaciones N° ... a .../09 (DI ...) en respuesta a un planteo idéntico efectuado 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. del xx/09, oportunidad en la que se dijera que: "En lo que hace a la liquidación de las expensas que la entidad realiza en cumplimiento de sus funciones, es de destacar que, entendiendo que las mismas surgen como consecuencia del pago de 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".

A mayor abundamiento, también se citó la Actuación N° .../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 ... Considerando que no se puede trasladar el tributo incluido en dichos gastos".

Sin perjuicio de ello, se puso de resalto lo expresado en la Actuación N° .../03 (DI ...) en cuanto a 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) ...".

A criterio de esta instancia tales apreciaciones resultan predicables respecto del caso objeto de consulta sin perjuicio de las particularidades presentes en cada caso y de las normas y/o régimen al que se sometieran los distintos barrios en función de la

jurisdicción provincial a la que pertenecen, y a la existencia y propiedad de las áreas comunes, caminos, espacios verdes y de esparcimiento, instalaciones deportivas, “club house”, etc., que en el presente no pertenecerían a la asociación creada.

En concordancia con lo expuesto, 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 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.

Aclarado ello, cabe ahora analizar el planteo relativo al tratamiento en el impuesto a las ganancias de las eventuales diferencias positivas o negativas que puedan surgir entre las expensas cobradas y los gastos soportados.

A tales fines, debe recordarse que de acuerdo con el art. 2 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, entre otras, constituyen ganancias: “1. los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación; 2. los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el art. 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales ...”.

Por otra parte, el inc. f) del art. 20 de dicha ley exceptúa del gravamen a: “las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremial y las de cultura física e intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios ...”.

Con relación a esta última norma, corresponde reiterar el criterio del servicio asesor legal del organismo, sostenido en diversas oportunidades, en cuanto a que la adopción de la forma de sociedad anónima no es óbice para que la entidad sea reconocida como institución de beneficio público y, por ende, beneficiaria de la franquicia consagrada en la norma aludida en el párrafo que antecede, atento a que la forma no es un aspecto sustancial que pueda prevalecer frente al análisis y probanza de cuáles son sus fines y del cumplimiento de las condiciones legales, ello por cuanto la posibilidad de que una asociación sin fines de lucro constituya una sociedad anónima se encuentra receptada en el art. 3 de la Ley 19.550.