

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 16 de abril de 2015.

No. 301

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "DEPORTIVO MALDONADO SAD con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad" (Ficha No. 844/2011).

RESULTANDO:

I) Se deduce acción de nulidad contra la denegatoria ficta de la Dirección General Impositiva ante la petición de la accionante de declarar que las rentas de Deportivo Maldonado derivadas de la operativa de transferencia de jugadores profesionales de fútbol, no se encuentran gravadas por el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) al amparo del artículo 69 de la Constitución Nacional.

Expresa la accionante que Deportivo Maldonado es una Sociedad Anónima deportiva cuyo objeto consiste en participar en competencias deportivas oficiales y desarrollar actividades deportivas en general. Se trata de una Institución Cultural inscripta en el Registro de Instituciones Deportivas del Ministerio de Turismo y Deporte en el Registro de Instituciones Culturales y de Enseñanza del Ministerio de Educación y Cultura, por lo que entiende se encuentra amparada en las exoneraciones establecidas en el artículo 69 de la Constitución.

Por este extremo, la accionante considera que las rentas derivadas de la operativa de transferencia de jugadores no se encuentran alcanzadas por IRAE.

Subraya que todas las instituciones deportivas que participan en los torneos organizados por la Asociación Uruguaya de Fútbol gozan, en tanto instituciones culturales, de las mismas exoneraciones tributarias, sin importar bajo qué figura operan, es decir, sean Sociedades Anónimas o Asociaciones Civiles.

Explica que resulta inconcebible que las instituciones, como medio para desarrollar su objeto, dejen de transferir jugadores puesto que se encuentra incorporado dentro del objeto de la misma.

Cita Jurisprudencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y destaca la opinión del mismo respecto a que la forma jurídica adoptada por la Institución de Enseñanza no es impedimento para la configuración de la exoneración impositiva, incluyendo todo tipo de cultura así como Instituciones que persigan fines de lucro.

II) Contesta la Administración a fojas 27 y siguientes y entiende que la solución de denegatoria ficta ante la petición efectuada por la accionante, resulta ajustada a derecho y aplicable al accionante en su calidad de sociedad anónima deportiva, puesto que, la actividad referida respecto de la cual se solicita la exoneración a efectos del IRAE, no se encuentra alcanzada por la exoneración constitucional del artículo 69.

Expresa que la exoneración constitucional abarca las actividades desarrolladas por los sujetos privados de enseñanza o culturales siempre y cuando dichas actividades se relacionen directamente con este objeto.

Hace referencia asimismo al contenido del artículo 448 de la Ley 16.226 que especifica que no se encuentran exonerados los servicios, negocios jurídicos o bienes que no se encuentran directamente

relacionados con la prestación de actividades culturales o docentes por lo que, en conclusión, las transacciones de los jugadores de fútbol no es una actividad cultural.

Tampoco ese negocio jurídico se encuentra directamente relacionado con la prestación de la actividad cultural docente como para gozar de la exoneración constitucional pretendida por el accionante.

III) Abierto el juicio a prueba las partes ofrecen la que obra certificada a fs. 71 de autos. Alegan las partes por su orden a fojas 68 y a fojas 72 de autos, respectivamente.

IV) Oído el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo (Dictamen N° 29/2014 de fs. 88 de autos) aconsejó no hacer lugar al reclamo anulatorio y confirmar el acto atacado.

CONSIDERANDO:

I) Que desde el punto de vista formal, se ha cumplido adecuadamente con la normativa vigente, para que pueda ingresarse al análisis del fondo del asunto (arts. 317 y 319 de la Constitución y arts. 4 y 9 de la Ley No. 15.869).

II) La Corporación, por unanimidad de sus Ministros integrantes y, apartándose en esta oportunidad de lo aconsejado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, se pronunciará por el acogimiento de la pretensión anulatoria movilizada y, en consecuencia, anulará el acto impugnado.

II.1.- Se procesa en autos la denegatoria ficta de la Dirección General Impositiva (en adelante: D.G.I.), recaída ante la petición presentada por DEPORTIVO MALDONADO SAD, de declarar que sus rentas obtenidas de la operativa de transferencia de jugadores profesionales

de fútbol, no se encuentran grabadas por el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (en adelante: IRAE), al amparo del artículo 69 de la Constitución de la República. (Ver escrito conteniendo la petición agregado a fs. 26-28 de los A.A., en la foliatura a birome roja).

II.2.- Dicha decisión fue útilmente recurrida por DEPORTIVO MALDONADO SAD mediante la interposición de los recursos de Revocación y Jerárquico, en subsidio (A.A., fs. 47). Y, no habiéndose pronunciado la Administración demandada a su respecto, operó la denegatoria ficta con fecha 4 de noviembre de 2011 (arts. 5 y 6 de la Ley. No. 15.869, en la redacción dada por el art. 41 de la Ley No. 17.292).

La demanda anulatoria fue deducida el 7 de diciembre de 2011 (nota de cargo, fs. 18 *infolios*).

III) La parte actora se agravia de la decisión impugnada, por considerarla contraria a Derecho, por vulnerar lo dispuesto en el artículo 69 de la Constitución Nacional.

En tal sentido, adujo que es una institución cultural inscripta en el Registro de Instituciones Deportivas del Ministerio de Turismo y Deporte y en el Registro de Instituciones Culturales y de Enseñanza del Ministerio de Educación y Cultura, por ende, amparada a los beneficios tributarios previstos para las instituciones culturales por el art. 69 de la Constitución.

Indicó, que obtiene beneficios económicos derivados de las transferencias, préstamos y contratos vinculados con jugadores profesionales de fútbol. Los ingresos que consigue pueden derivar de la transferencia de futbolistas que juegan para el club, así como de futbolistas que juegan a préstamo en clubes del exterior. Argumentó que esos flujos de

dinero son rentas derivadas de la operativa de transferencia de jugadores, que no están alcanzadas por el IRAE.

Añadió que resulta inconcebible la existencia de una institución deportiva que no transfiera jugadores como medio para desarrollar su objeto. Por lo tanto, las rentas derivadas de tales transferencias se encuentran incluidas en la exoneración constitucional.

En definitiva, bregó por la nulidad de la denegatoria ficta impugnada.

Por su parte, la Administración demandada defendió la legitimidad del acto impugnado. Si bien reconoce que la actora es una institución cultural por el desarrollo de su objeto, cual es la realización de actividades deportivas, entiende que no se encuentra exonerada con relación a las rentas obtenidas por la transferencia de jugadores, al no encuadrar dicha actividad, dentro de su objeto.

Precisó, que la exoneración constitucional abarca las actividades desarrolladas por las entidades culturales siempre y cuando se relacionen directamente con ese objeto.

Por otra parte, sostuvo que la exoneración de rango legal de la que gozaban las Sociedades Anónimas Deportivas por imperio de la Ley No. 17.292, podía legítimamente ser dejada sin efecto por una ley posterior, como en este caso, aconteció con el dictado de la Ley No. 18.083.

Insistió en que la actividad de transferir jugadores de fútbol no es una actividad cultural, ni tampoco un negocio jurídico que esté directamente relacionado con la prestación de la actividad cultural,

entendida esta como la difusión de una actividad que hace al perfeccionamiento del hombre.

En suma, solicitó que se rechazara la pretensión anulatoria actuada.

IV) Conforme surge de los antecedentes administrativos agregados al proceso, las presentes actuaciones se originaron a partir de la petición presentada por la accionante -DEPORTIVO MALDONADO SOCIEDAD ANÓNIMA DEPORTIVA- ante la D.G.I., a efectos de que declarara que sus rentas derivadas de la operativa de transferencia de jugadores profesionales de fútbol, no están gravadas por el IRAE (A.A., fs. 26-28).

Los estatutos sociales de la parte actora, lucen agregados a fs. 4 a 7 de los A.A., los cuales fueron aprobados por la Auditoría Interna de la Nación el 29 de diciembre de 2009, e inscriptos en el Registro Nacional de Comercio. Asimismo, luce su inscripción en el Registro de Instituciones Deportivas del Ministerio de Turismo y Deporte, así como ante el Ministerio de Educación y Cultura. (A.A., fs. 13 y 23 respectivamente). Y también, surge acreditado que es una institución integrante de la Asociación Uruguaya de Fútbol (AUF), debidamente registrada en tal asociación.

Con fecha 23 de noviembre de 2010 se expidió el Departamento Jurídico de la Sección Técnico Tributario de la D.G.I., en el sentido de que no era posible acceder a lo peticionado por la parte interesada, correspondiendo dar vista sobre lo actuado (A.A., fs. 32-33).

A fs. 37 de los A.A., figura la vista conferida, la que fue evacuada posteriormente, en los términos lucientes a fs. 38 y ss.

Habiendo transcurrido 150 días corridos desde la presentación de la petición, sin que la Administración se expidiera a su respecto, se configuró la denegatoria ficta con fecha 4 de abril de 2011. A fs. 47 y ss. de los A.A. luce agregado el escrito con los recursos administrativos interpuestos.

Posteriormente, se expidió el Departamento Jurídico, Sección Apoyo Contencioso, de la Administración demandada, en los siguientes términos: *“En consecuencia, interpretando las normas en una hermenéutica lógica y sistemática, se concluye que el propio legislador entendió que las Sociedades Anónimas Deportivas no estaban amparadas en la exoneración constitucional (art.69), por lo que en su oportunidad, estableció una exoneración legal (art. 82 de la ley No. 17.292). El art. 56 del nuevo TOT No. 4 derogó la exoneración legal prevista en el art. 82 de la ley No. 17.292, por lo que las SAD deben tributar IRAE por las transferencias de jugadores de fútbol.*

Sin perjuicio de ello, aun considerando que las SAD estuviesen alcanzadas por la exoneración del art. 69 de la Constitución, la operativa comercial de transferencia de jugadores de fútbol no estaría beneficiada de la misma...”. Y agrega más adelante: “no cualquier actividad debe ser exonerada -en virtud del art. 69 de la Constitución-, sino que aquella que se considere de relevancia social, aquella relativa a la enseñanza o la cultura”. (A.A., fs. 60-65).

Así las cosas, se expidió el Departamento Jurídico, Sección Técnico Tributario de la D.G.I., compartiendo lo dictaminado en el informe anterior, aconsejando en consecuencia no acceder a la petición formulada, así como rechazar los recursos interpuestos (A.A., fs. 67).

Finalmente, el plazo legal previsto para que la Administración se pronunciara respecto a la recurrencia interpuesta, se venció el día 4 de noviembre de 2011, operando la denegatoria ficta correspondiente (arts. 5 y 6 de la Ley. No. 15.869, en la redacción dada por el art. 41 de la Ley No. 17.292).

V) Tras el análisis detenido del subcausa, y sin dejar de reconocer lo opinable que puede resultar el tema ventilado en estos autos, el Tribunal entiende que asiste razón a la parte actora en su planteo, por lo que se pronunciará por el acogimiento de la pretensión anulatoria movilizada, por los fundamentos que se expondrán a continuación.

VI) A juicio de la Sala, la controversia planteada, se resuelve a partir de la elucidación de dos cuestiones: i) en primer lugar, despejando la duda respecto a si la sociedad anónima deportiva (en adelante: SAD) actora puede ser calificada como una institución cultural y, por ende, se encuentra amparada a los beneficios tributarios establecidos en el artículo 69 de la Constitución de la República; y, ii) si las rentas que obtiene por pases de futbolistas profesionales, se encuentran comprendidas en la exoneración por ser ingresos relacionados con la actividad cultural o deportiva.

VI.1.- Pues bien; en lo referente al primer punto, cabe señalar que el carácter de institución cultural de las SAD, conforme al artículo 69 de la Carta, resulta incuestionable.

Ello, fue reconocido por la propia D.G.I., en la respuesta a la Consulta No. 5.398 de fecha 7 de marzo de 2014, y no ha sido controvertido en la contestación de la demanda.

Así, se dijo por parte de la D.G.I. en la referida Consulta:

“Las SAD son instituciones comprendidas en el art. 69 de la Constitución, con relación a los bienes, servicios o negocios jurídicos directamente relacionados con los fines específicos que han motivado su inclusión en el régimen de exenciones (art. 5 del Título 3 del T.O. 1996)” (ver fs. 32 de la carpeta en 37 fs. conteniendo la documentación que la D.G.I. incorporó luego de la medida para mejor estudio solicitada por este Tribunal).

En la referida Consulta, la D.G.I. aceptó que las actividades desarrolladas por la SAD en cumplimiento de su objeto, se encuentran comprendidas en la exoneración. Expresó que, no obstante ello, no se encuentran comprendidos los beneficios económicos obtenidos por las SAD correspondientes a actividades tales como los “pases puente” sobre jugadores profesionales de fútbol.

Es decir que, como lo reconoció la propia D.G.I. en la Consulta que viene de citarse, las SAD gozan del beneficio exoneratorio previsto en el artículo 69 de la Carta, porque su objeto es cultural (deportivo).

VI.2.- Ahora bien; respecto al segundo punto planteado, cabe consignar que la interrogante que se presenta es, qué sucede con los pases de jugadores profesionales de fútbol y, en particular, si puede considerarse que las rentas obtenidas por dichos pases sean rentas derivadas de un negocio directamente relacionado con los fines específicos que han motivado el beneficio exoneratorio.

A juicio del Tribunal, no es posible excluir a priori las rentas obtenidas por pases de futbolistas del beneficio exoneratorio. En efecto; la Sala entiende que le asiste razón a la parte actora, cuando asevera que resulta impensable en la actualidad, representarse a un club deportivo que no transfiera jugadores de fútbol.

Resulta claro que, las rentas generadas por los pases de los jugadores profesionales de fútbol, constituyen un ingreso fundamental para la institución a la que pertenecen, sin el cual no serían sustentables. Ello, evidencia la íntima relación que existe entre tales ingresos y la posibilidad de dar cumplimiento a los fines y objetivos sociales que esos clubes se proponen. Sin esos ingresos generados por los pases de los futbolistas, el club no se sostendría económicamente, por lo que difícilmente podría cumplir con sus objetivos.

VII) Sin perjuicio de ello, resulta imperioso efectuar una precisión. Y, la misma consiste en que, debe razonablemente convenirse que, las rentas que la SAD obtiene por la venta de un futbolista formado en DEPORTIVO MALDONADO, o del cual adquirió los derechos económicos (siempre que el jugador haya militado en el club participando en competencias deportivas), son rentas que están asociadas al desarrollo de la actividad exonerada.

Claramente no sucede lo mismo con los llamados “pases puente”, en que simplemente, en una suerte de fraude a la ley, se interpone a un club en el que el jugador nunca jugó, pero en el que se lo ficha formalmente, para obtener un provecho económico, derivado de la evasión de impuestos. En este caso, las rentas de ese “pase puente” no se

encuentran relacionadas o asociadas al desarrollo de la actividad exonerada.

Evidentemente, la propia D.G.I., al dar respuesta a la Consulta No. 5398, razonó en este mismo sentido. Por tal motivo, al señalar los beneficios económicos obtenidos por las SAD, correspondientes a operaciones no abarcadas por el beneficio, aludió a “los pases puente” y no a todos los pases, en general.

En suma, la Sala entiende que resulta ilegítima la exclusión indiscriminada de todas las rentas que puedan originarse en los pases de futbolistas del beneficio exoneratorio que se reconoce que la SAD tiene, por ser una entidad cultural en los términos del artículo 69 de la Constitución de la República.

Por los fundamentos expuestos, lo dispuesto en el artículo 309 de la Constitución de la República, el Tribunal, por unanimidad,

FALLA:

Ampárase la demanda incoada; y en su mérito, anúlase el acto administrativo impugnado.

Sin especial condenación procesal.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios profesionales del abogado de la parte actora en la suma de \$22.000 (pesos uruguayos veintidós mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dra. Sassón, Dr. Harriague (r.), Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Tobía, Dr. Echeveste.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).