

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 19 de febrero de 2019.

No. 64

VISTOS:

Para sentencia definitiva, venida a conocimiento del Máximo Órgano Jurisdiccional en materia Administrativa de la Nación esta causa: “CLUB BANCO REPÚBLICA con ESTADO - MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad”. (Ficha No. 619/2016).

RESULTANDO:

I) En este proceso, compareció el Dr. Carlos DUTRA en representación del CLUB BANCO REPÚBLICA (en adelante: CBR o el Club) a deducir pretensión anulatoria contra la Resolución No. 3/0090/2016 dictada el 3 de febrero de 2016 por el Director de la División Fiscalización de la Dirección General Impositiva (en adelante: DGI), en ejercicio de atribuciones delegadas por el Director General de Rentas, mediante la cual se dispuso que al actor le correspondió pagar por concepto de IVA e IRAE, por el período 9/2008 - 9/2013, un total de \$508.662.

Asimismo, se resolvió imputar la infracción de mora, imponiendo una multa que asciende a \$98.002, más los recargos generados hasta la cancelación total de los impuestos adeudados. (fs. 254 - 256 vto. en foliatura azul de los A.A.).

II) Como fundamento de su pretensión anulatoria alegó que tratándose de una institución cultural deportiva (Institución Civil sin fines de lucro), está amparada a las exoneraciones tributarias previstas en el art. 69 de la Constitución de la República.

Señaló que el local de boutique que existe en el Club, brinda un servicio a los asociados que se encuentra íntimamente conectado y contribuye a la realización de los fines de la institución, facilitando a los socios la obtención de diferentes artículos que eventualmente puedan necesitar para la práctica de los deportes. Afirmó que no se venden artículos ajenos a las actividades del Club.

Indicó que el contrato de comodato glosado a fs. 152 - 153 de los antecedentes, es un comodato precario y por definición gratuito. Afirmó que no se trata de un arrendamiento y que los \$3.000 que se abonan son en concepto de reintegro de gastos de energía eléctrica y teléfono, y el cual se funda en la inexistencia de contadores individuales.

En el caso del restaurante, arguyó que se trata de una concesión para la explotación de dicho servicio, donde al igual que en la boutique no existe combinación de capital y de trabajo. El servicio de seguridad y portería que presta el Club, no se hace particularmente a la boutique y al restaurante, sino que es un servicio general del Club.

Continuando con su defensa, afirmó que el arrendamiento de inmuebles está exonerado de IVA. Y, siendo que no existe en nuestro Derecho arrendamiento de espacio como algo de naturaleza distinta que el arrendamiento de muebles no fungibles o inmuebles (art. 1777 del Código Civil), no cabe otra conclusión que tanto el contrato de concesión del restaurante, como el de comodato de la boutique, están exonerados de IVA e IRAE.

Por otra parte, afirmó que por el uso del parrillero y de los gimnasios se cobra una suma mínima para cubrir gastos de horas extras, limpieza, energía eléctrica y reposición de roturas. Destacó que lo cobrado no

constituye renta de ningún tipo, sino la compensación de lo invertido por el Club para permitir el uso de tales localidades. Afirmó que la reserva de tales lugares, solamente puede ser realizada por personas que sean socias.

No existe en el caso combinación de capital y trabajo en procura de una renta, por lo que no se configura el hecho generador del IRAE. Indicó que, aún si se considerase el uso del parrillero y gimnasios como un arrendamiento, se trataría del arrendamiento de inmuebles y por ende, estaría exonerado de IVA.

Con relación a los contratos de publicidad, indicó que no se aprecia con claridad en qué aspecto se daría la combinación de capital y trabajo argüida por la Administración que habilite la imposición de IRAE, así como tampoco se percibe el fundamento de la imposición del IVA. Afirmó que lo obtenido por dichos contratos se utiliza íntegramente en el cumplimiento de los fines del Club, no existiendo lucro ni ganancia, por lo que dicha publicidad se encuentra exonerada de IVA e IRAE.

Por último, señaló que las comisiones administrativas que el Club cobra por colectivos en favor de los socios, constituye simplemente una compensación de gastos administrativos y esta actividad es un servicio más a los socios, conexo a las necesidades de los mismos, sin que sea una actividad dirigida a la obtención de una renta.

En definitiva, bregó por la nulidad del acto enjuiciado.

III) Conferido traslado, la Administración demandada defendió la validez del acto, argumentando que su actuar resulta en un todo conforme a Derecho.

Afirmó que lo percibido por la explotación de la boutique, el restaurante, el parrillero, los gimnasios, la publicidad y las comisiones administrativas no se encuentra amparado en la exoneración dispuesta en el artículo 69 de la Constitución y deben tributar por concepto de IRAE e IVA, en base a lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley No. 13.349 que dispone que no se considerarán comprendidos en los negocios jurídicos, aquellos que no estén relacionados con los fines específicos de las entidades que han motivado su inclusión en el régimen de exoneraciones.

En consecuencia, tales actividades se encuentran gravadas con IVA, así como también por IRAE, en tanto, combinan capital y trabajo por parte del accionante, pues es el Club el que proporciona el espacio físico (boutique y cantina), como también el servicio de seguridad, portería y la limpieza de todas las instalaciones.

Destacó que los servicios que se brindan en la boutique, así como en la cantina/restaurante, es a socios y a no socios, lo cual, desvirtúa el hecho de que dichos servicios se encuentren relacionados con el cumplimiento de los fines de la Asociación. Señaló que lo mismo sucede con el alquiler del parrillero y el gimnasio.

A su vez, en lo que refiere a la boutique sostuvo que se trata de una actividad subsidiaria sin relación con los fines de la Asociación, por lo que no se encuentra amparada por la exoneración tributaria.

En cuanto a los alquileres de los espacios para boutique y restaurante, afirmó que -en cada caso- se trata del arrendamiento de un espacio y no de un inmueble, por la inexistencia de la disponibilidad del

inmueble, es decir, del efectivo goce del mismo, requisito indispensable para la exoneración de IVA.

En relación con los parrilleros, destacó que, a pesar de lo sostenido por la contraria, respecto a que solo se alquilarían a los socios, surge de los rubros contables de ganancias una cuenta denominada “parrillero no socios”, lo cual se vio corroborado con la declaración del abogado patrocinante de la parte actora. A su vez, descartó que se tratara de un arrendamiento de inmueble, citando en su apoyo doctrina y jurisprudencia.

En cuanto a los contratos de publicidad, sostuvo que son contratos comerciales que mal pueden estar relacionadas con el cumplimiento de los fines del Club y, claramente no se trata de una actividad accesoria a sus fines, por lo que no se encuentra amparada en la exoneración, debiendo por los mismos pagar los tributos correspondientes. Agregó que la misma situación sucede con el cobro de comisiones administrativas por lo que se tratan ambas de rentas gravadas con IVA e IRAE.

En definitiva, solicitó la confirmación del acto impugnado.

IV) Por Resolución No. 9378/2016 se abrió a prueba por el plazo de 60 días, diligenciándose la que luce agregada y certificada a fs. 80, agregándose por cuerda separada los antecedentes administrativos (carpeta de tapas verdes, en 303 fojas).

V) Las partes alegaron por su orden (fs. 95 a 102 vto. y fs. 105 a 120 vto., respectivamente).

VI) El Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo se pronunció mediante el dictamen No. 219/18, aconsejando anular parcialmente el acto impugnado (fs. 123 - 125 vto.).

VII) Puestos los autos para sentencia, previo pase a estudio de los Sres. Ministros en forma sucesiva, se acordó en legal y oportuna forma (fs. 127).

CONSIDERANDO:

I) En el aspecto formal, se han cumplido las exigencias que, según la normativa vigente habilitan el examen de la pretensión anulatoria. (Constitución arts. 317 y 319 y Ley No. 15.869 de 22.6.87 arts. 4 y 9).

El acto impugnado fue notificado al accionante el 26 de febrero de 2016 (fs. 259 de los A.A.) quien lo resistió el 7 de marzo de 2016 mediante la interposición de los recursos de revocación y jerárquico, en subsidio (fs. 264 de los A.A.).

Por Resolución No. 1993/2016 dictada por el Director General de Rentas, no se hizo lugar al recurso de revocación (fs. 272 de los A.A.) y por resolución dictada el 11 de julio de 2016, el Ministerio de Economía y Finanzas desestimó el recurso jerárquico (fs. 279 de los A.A.), siendo notificado el actor el 29 de julio de 2016. (fs. 282 AA)

La demanda anulatoria fue deducida el 22 de setiembre de 2016 (nota de cargo fs. 11 *infolios*).

II) Como se ha señalado, el objeto de este proceso es resolver sobre la pretensión anulatoria deducida contra la Resolución No. 3/0090/2016 dictada el 3 de febrero de 2016 por el Director de la División Fiscalización de la Dirección General Impositiva, en ejercicio de atribuciones delegadas por el Director General de Rentas, mediante la cual se dispuso que a la actora le correspondió pagar por concepto de IVA e IRAE, por el período 9/2008 - 9/2013, un total de \$508.662. Asimismo, se

resolvió imputar la infracción de mora, imponiendo una multa que asciende a \$98.002, más los recargos generados hasta la cancelación total de los impuestos adeudados. (fs. 254 - 256 vto. de los A.A.).

III) **Reseña de los antecedentes.**

Conforme surge de los antecedentes administrativos agregados al proceso, los presentes autos se originaron a partir de una actuación inspectiva realizada el 5 de abril de 2013 por funcionarios de la DGI en la Sede del Club Banco República (fs. 4 -5 de los A.A.). La auditoría realizada tuvo carácter parcial abarcando IRAE e IVA por el período 9/2008 a 9/2013.

El 10 de diciembre de 2013 se tomó declaración al Cr. Guillermo Píriz, en carácter de Asesor Contable y al Dr. Carlos Dutra, en carácter de Asesor Legal, a quienes se les formularon varias preguntas acerca de la información obtenida de los balances contables. Al respecto, el interrogatorio estuvo centrado básicamente en la actividad desarrollada en el local de la boutique que se encuentra en las instalaciones del Club, por los conceptos contabilizados en las cuentas de Bar, Restaurante y Cantina, los contratos de publicidad estática, los ingresos por comisiones registradas y los rubros “arrendamiento de cumpleaños deportivos”, la “parrilla bancarios”, la “parrilla no socios”, la “parrilla cooperadores” y la “parrilla cubierto adicional”. (fs. 9 - 10 vto. de los A.A.).

Los estatutos sociales de la parte actora, lucen agregados de fojas 25 a 27 vto. de los A.A., los cuales fueron aprobados por el Poder Ejecutivo el 10 de junio de 1926.

De los mismos surge que el Club Banco República es una Asociación Civil, sin fines de lucro, que tiene entre sus fines: “a) *fomentar*

el acercamiento entre los asociados y un mejor conocimiento entre ellos, vinculándolos y facilitándoles sus relaciones mutuas, estimulando así el espíritu de compañerismo y solidaridad humana; (...); c) Estimular el desarrollo de la educación física, organizando y prestigiando cursos de enseñanza de gimnasia y deportes (...).

A continuación, luce el informe elaborado por las inspectoras actuantes, quienes indican que la inspección surge como derivada de otro expediente, según el cual el Club solicitaba, mediante certificado de crédito, la devolución del IVA compras asociado a una maquinaria exonerada. Asimismo, señalaron que fueron detectadas varias irregularidades que dieron origen a la liquidación de impuestos que ahora se cuestiona. (fs. 102 - 108 de los A.A.).

Con fecha 16 de diciembre de 2013 se expidió nuevamente la División Fiscalización, elaborando el “Acta final de inspección y Reconocimiento de Adeudos”, donde lucen detallados los períodos, obligaciones y cantidades que la actora “debió declarar y pagar” (fs. 100 - 101 vto. de los A.A.). La actora no reconoció los adeudos determinados.

Mediante informe elaborado el 7 de mayo de 2014 se manifestó el Departamento Jurídico solicitando a la División Fiscalización que ampliara el informe realizado, así como también que adjuntara copia de los contratos de los arrendamientos referidos (boutique y restaurante). (fs. 151 - 151 vto.).

Seguidamente, fueron agregados los contratos solicitados: i) el contrato de concesión para la explotación de los servicios de “*Restaurante, Cafetería, Bar y Salón de Té*”, celebrado entre el Club y el Sr. Julio César Ferraro (fs. 153 a 155 vto.); y, el acuerdo, en carácter de comodato

precario, del local destinado a Boutique, entre el Club y la Sra. Martha de la Hera (fs. 156 a 157 de los A.A.). Luego, de fs. 158 a 202 fueron agregados los mayores analíticos de la Asociación Civil inspeccionada.

Así las cosas, con fecha 11 de agosto de 2014, la División Fiscalización se expidió una vez más, ampliando el informe anteriormente confeccionado. En él, explicitó que: *“No caben dudas de que corresponde la exoneración de impuestos sobre los ingresos que deriven de las actividades que estén relacionadas con los fines específicos de la institución, según el artículo 1º del Título 3 y literal G) del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado del 96. En el caso que nos compete, los ingresos que estarían incluidos en la exoneración legal son los que provienen de las cuotas sociales de sus afiliados, alquiler de gimnasios para actividades deportivas, alojamiento de los socios del interior del país en su residencia universitaria de Montevideo, y todos los que están estrechamente relacionados con la actividad deportiva que da origen a la exoneración. Sin embargo, existen ciertos ingresos que obtiene el Club que no encuadran en los fines estatutarios de la institución, y en consecuencia, no quedan amparados en la exoneración antedicha, según se establece en el art. 5 del T3 TO 96 (...)”*. (fs. 203 a 206 de los A.A.).

El Departamento Jurídico- Sección Apoyo Contencioso se expidió mediante el informe de fecha 10 de setiembre de 2014. En resumidos términos, compartió la liquidación practicada por la División Fiscalización, excepto que, a diferencia de las inspectoras actuantes, consideró que no se percibe riesgo fiscal por tratarse de una institución deportiva activa que goza de exoneraciones fiscales, no justificándose recurrir a la Justicia por medidas cautelares, dado el exiguo monto del crédito fiscal, en

comparación con su Activo Contable y sus ingresos anuales. (fs. 209 - 209 vto.).

Se le otorgó vista de las actuaciones a la parte interesada (fs. 212 de los A.A.), la que la evacuó en los términos lucientes en el escrito de fecha 3 de noviembre de 2014 (fs. 220 - 221 de los A.A.).

Tras analizarse los descargos de la accionante por parte de la División Fiscalización (fs. 226 de los A.A.), una nueva vista fue otorgada a la compareciente (fs. 230 - 231 de los A.A.), la que fue evacuada a fs. 235 y ss. de los A.A.).

Con fecha 2 de junio de 2015, se expidió el Departamento Jurídico de la DGI (fs. 238 - 238 vto. de los A.A.), del cual se le dio vista a la parte interesada (fs. 248 de los A.A.).

Finalmente, con fecha 3 de febrero de 2016 se dictó la Resolución No. 3/0090/2016 que se procesa en estos obrados (fs. 254 - 256 vto. de los A.A.).

IV) Habiendo analizado los argumentos de la parte actora y la normativa vigente, el Tribunal, por unanimidad de votos, compartiendo lo aconsejado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, se pronunciará por el amparo parcial de la pretensión anulatoria y, en consecuencia, anulará parcialmente el acto impugnado, por los fundamentos que se explicitan a continuación.

V) Liminarmente, corresponde señalar que el procedimiento inspectivo realizado por la Administración al Club Banco República, se realizó en cumplimiento de las disposiciones del debido proceso (art. 76 del Decreto 500/991 y ccs.), respetándose el derecho de defensa de la compareciente, habiéndose otorgado tantas vistas como

fueron necesarias, y considerado los descargos realizados. (fs. 212, 226, 230, 238 y 248 de los A.A.).

A su vez, tal como lo releva la demandada en su escrito de contestación, la actora no se agravió de los montos ni los períodos de los impuestos determinados en el acto impugnado, ni del método de cálculo utilizado, sino que se limitó a expresar que las actividades por las cuales se las gravó, se encuentran exoneradas de todo tributo por encontrarse incluidas en la exoneración prevista en el artículo 69 de la Constitución.

El acto impugnado ha sido precedido del dictamen de la División Fiscalización (fs. 203 - 206 de los A.A.), el cual si bien admite que: *“No caben dudas que corresponde la exoneración de impuestos sobre los ingresos que deriven de actividades que estén relacionadas con los fines específicos de la institución, según el artículo 1° del Título 3 y literal G) del artículo 52 del Título 4 del Texto Ordenado del 96. (...)”* sostiene a su vez, que: *“Sin embargo, existen ciertos ingresos que obtiene el Club que no encuadran en los fines estatutarios de la institución, y en consecuencia, no quedan amparados en la exoneración antedicha, según se establece en el art. 5 del T3 del TO 96 (...)”*. (fs. 203 de los A.A.).

En consecuencia el punto sobre el cual se centra la cuestión litigiosa está referido al principio de la exención consagrada en el art. 69 de la Constitución, conforme a la posición sostenedora de que la misma es de carácter objetivo (inc. 3° del art. 448 de la Ley 16.226), según la cual se atiende a la actividad tutelada y no al sujeto que cumple la misma. De lo que resulta, que aquella parte de los bienes y negocios de la institución no referidos al fin cultural o docente no están exonerados.

VI) Sobre la normativa aplicable.

De acuerdo con lo establecido por el art. 69 de la Constitución de la República: *“Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios”*.

Por su parte, el art. 448 de la Ley No. 16.226, establece:

“Decláranse comprendidas en la exoneración impositiva establecida en el artículo 69 de la Constitución de la República a las Instituciones privadas que tienen como finalidad única o predominante la enseñanza privada o la práctica o difusión de la cultura.

Dichas instituciones deberán inscribirse en los registros de instituciones culturales y de enseñanza que llevará el Ministerio de Educación y Cultura o, en su caso, la Administración Nacional de Educación Pública o sus Consejos Desconcentrados.

No se considerarán comprendidos en la exoneración los impuestos que gravan los servicios, negocios jurídicos o bienes que no estén directamente relacionados con la prestación de las actividades culturales o docentes.

Las solicitudes de exoneración para importar o adquirir bienes que, por su naturaleza, puedan servir también para un destino distinto de la enseñanza o la cultura, serán autorizados por el Poder Ejecutivo cuando dichos bienes fueren necesarios para el cumplimiento de los fines de la institución solicitante. Los bienes importados o adquiridos con exoneración de Impuestos no podrán ser enajenados por el plazo que fije la reglamentación.”

Por último, el art. 5 del Título 3 del Texto Ordenado de 1996, establece que:

“No se considerarán comprendidos dentro de las exenciones previstas en el artículo 1º de este Título, los gravámenes aplicables a bienes, servicios o negocios jurídicos que no estén directamente relacionados con los fines específicos de las entidades que han motivado su inclusión en el régimen de exenciones.”

VII) Sobre la calidad de Asociación Civil Deportiva de la accionante y la exoneración prevista en el artículo 69 de la Constitución.

En principio, corresponde admitir que la actora, como entidad privada, deportiva y cultural, está comprendida en el art. 69 de la Constitución y que, por ende, está exonerada de impuestos nacionales y municipales como subvención por sus servicios.

Ello es así -tal como lo ha sostenido el Tribunal, en oportunidad de expedirse en asuntos análogos al ventilado al caso que nos ocupa (Sentencia No. 478/2003)-, sin que haya razón jurídica para limitar la exoneración exclusivamente a los locales o espacios destinados directamente a la actividad deportiva, sino incluyendo también los lugares físicos conectados o vinculados con el cumplimiento de los fines de la institución deportiva (criterio aplicado por la Sala en Sentencia No. 695/91).

Sólo cabe exigir, como condición de la exoneración o inmunidad impositiva que consagra la Constitución, que las instituciones beneficiadas, cualquiera sea su naturaleza jurídica, tengan entre sus fines el de la enseñanza o la difusión de la cultura en sus diversas manifestaciones.

Tal es la directriz teleológica que debe orientar la interpretación y la aplicación de la norma constitucional en examen. Porque del texto de máximo rango no resulta limitación alguna, razón que determina que la interpretación acorde a su tenor y a su espíritu sea, a saber, la siguiente: el Estado, que tiene entre sus fines el propender al fomento de la educación y de la salud física y psíquica de sus habitantes, requiere o acepta la ayuda de instituciones privadas para el logro de aquellos objetivos, y como aliciente establece la exoneración impositiva, en calidad de subvención a tales fines.

De manera que, independientemente del criterio que se adopte sobre la naturaleza de la exención (exoneración subjetiva o exoneración objetiva), es claro que aquella parte de los inmuebles que sirven a actividades anexas y complementarias para el desenvolvimiento de la actividad principal, también está exenta (máxime cuando dichos espacios son razonablemente proporcionados en relación a la superficie total del inmueble).

Por otra parte, ha de señalarse que, si bien es cierto que el art. 448 de la Ley No. 16.226 interpretó y/o reglamentó en forma auténtica y obligatoria el art. 69 de la Constitución, agregando que no se consideran incluidos en la exoneración los servicios, negocios jurídicos o bienes *“.....que no estén directamente relacionados con la prestación de las actividades culturales o docentes”* (inc. 3º), a criterio del Tribunal, dicha norma no afecta la interpretación anteriormente expuesta.

En este sentido puede sostenerse con absoluta propiedad, que la normativa legal se ajusta razonablemente al texto fundamental y que, por ende, no existe contradicción que no pueda ser superada por la vía de la armonización de las disposiciones en juego.

Ahora bien; a la luz de lo dicho hasta aquí, cabe analizar la naturaleza de las diferentes actividades que se desarrollan dentro del predio del Club y que fueran cuestionadas por la Administración, a efectos de conocer si se trata de actividades anexas y complementarias para el desenvolvimiento de la actividad principal de la Institución (y por ende alcanzadas por la exención tributaria); o, si por el contrario, corresponde tributar por ellas.

Veamos.

VIII) Sobre los ingresos percibidos del local destinado a boutique.

Conforme emerge de las actuaciones, en el hall central del edificio del Club existe un local destinado a Boutique en el que se venden artículos relacionados con la práctica de los diversos deportes que se practican en el centro deportivo. El mismo no es explotado por personal del propio Club, sino por un tercero, con quien se celebró un contrato de comodato, al cual se hará referencia más adelante.

Las inspectoras actuantes arribaron a la conclusión de que la actividad desarrollada respecto a la Boutique no se encuentra relacionada con los fines específicos del Club que han motivado su inclusión en el régimen de exoneraciones, por lo que al tratarse de una actividad onerosa, dentro del territorio uruguayo, tributa IVA.

Asimismo, sostuvieron que en el caso, se presenta la combinación de capital y trabajo, por lo que se configura el hecho generador del IRAE.

Respecto a esto último, entendieron que *“el capital lo constituye el espacio cedido para la explotación de la boutique y el trabajo que*

proporciona el Club se encuentra relacionado con la gestión administrativa de fiscalizar el servicio que la boutique le presta a los socios; el control de la limpieza del espacio/local utilizado; el servicio de seguridad y portería”.

El Tribunal no tiene el honor de compartir la defensa articulada por la Administración demandada.

A fojas 156 y 157 de los antecedentes, luce agregado el acuerdo celebrado entre el CLUB BANCO REPÚBLICA y la Sra. Martha DE LA HERA, cuyo objeto fue *“la entrega en carácter de comodato precario del local destinado a Boutique”*, ubicado en el Hall Central de la Sede del Club.

De la cláusula sexta del contrato surge que: *“Los precios de venta de los artículos deberán guardar relación con el carácter que tiene el CBR y por lo tanto deberán ser inferiores a los corrientes en plaza (...)”*. (fs. 156 vto.).

A su vez, se dispone que: *“La limpieza del local (...) será de responsabilidad exclusiva de la concesionaria, lo que será fiscalizado por el CBR”* (cláusula segunda) y que *“la contratación del personal para la Boutique, será de cuenta y riesgo de la comodataria”* (cláusula séptima).

De la lectura de este contrato se desprende que no se fijó el pago de un precio por la utilización del local por parte de los particulares, sino que simplemente se estableció un monto por los costos estimados del uso de la energía eléctrica y del teléfono del mismo. Dicho aspecto, en la medida que no existe un contador independiente, resulta razonable y no desvirtúa la naturaleza del comodato precario celebrado.

A juicio del Tribunal, el servicio que presta la Boutique a los asociados se encuentra íntimamente conectado y contribuye a la realización de los fines del Club, favoreciendo el desarrollo de actividades que allí se practican, por lo que se encuentra alcanzada por la exoneración tributaria.

Por último, en cuanto a la injerencia que tiene el Club en la Boutique -ya sea sobre la limpieza del local, los precios de venta de los productos ofrecidos, el horario de atención al público, etc.- se explica sin mayor dificultad, en tanto, se trata de extremos que repercuten directamente en la imagen del Club.

Y, no corresponde hablar de la existencia de combinación de capital y trabajo por parte del Club, porque concluimos que el servicio de boutique contribuye a la realización de los fines del Club y por ende, se encuentra exonerado de impuestos. No obstante, dicha combinación no está presente en este caso, en tanto, lo que realiza la accionante es un mero control de la limpieza -no la hace por sí mismo- y los servicios de seguridad y portería son generales para todas las actividades llevadas a cabo dentro de la Sede.

En definitiva, asiste razón a la parte actora cuando afirma que la actividad relacionada con la Boutique que se encuentra dentro de las instalaciones del Club, está vinculada con los fines específicos de éste que motivaron su inclusión en el régimen de exoneraciones, y, por tanto, se encuentra amparada por la exoneración del artículo 69 de la Constitución de la República. Por lo dicho, no corresponde tributar a su respecto ni el IVA ni IRAE determinado mediante el acto enjuiciado.

IX) Sobre los ingresos percibidos de la concesión de la explotación del Restaurante.

Continuando con el análisis de la situación sometida a decisión del Tribunal, otro de los cuestionamientos efectuados por las funcionarias inspectoras tuvo que ver con el restaurante que funciona en la sede del Club.

Respecto a ello, surge a fs. 153 a 155 de los A.A. un contrato de concesión para la explotación de los servicios de restaurante y cafetería.

En dicho contrato se pacta el pago de un precio por la concesión de \$5.000 mensuales a realizarse por adelantado. A su vez, se dispone que el Club proporciona el amoblamiento existente y la limpieza de los mismos queda a cargo exclusivo del concesionario, lo que será fiscalizado por el Club (al igual que lo que sucedía con la Boutique).

Asimismo, se establece un horario para atender público de 8 a 24 horas. Los precios deben estar en concordancia con los corrientes en plaza y deben ser aprobados por la Comisión del Club respectiva.

En el art. 21° del referido contrato, se establece que los gastos de agua y energía eléctrica serán de cargo del concesionario.

A juicio de la Sala, resulta claro que cualquier institución que posea los cometidos culturales y sociales que caracteriza a los clubes deportivos, verá beneficiada su actividad y podrá con mayor facilidad alcanzar sus cometidos, si cuenta con un lugar de reunión y socialización como lo constituye una cantina, por lo que se concluye, sin hesitación alguna que, esta actividad contribuye con los fines específicos del Club y, en consecuencia la misma se encuentra exonerada de los tributos de IVA e IRAE, al amparo de la normativa vigente.

Sin perjuicio de lo dicho, la concesión del servicio de restaurante y cafetería, desde el punto de vista del propósito económico del negocio, se

asemeja a un arrendamiento de un local y por tanto a los efectos del IVA gozaría de la exoneración del literal C) del núm. 2) del art. 19 del Título 10 del T.O. de 1996.

En cuanto al IRAE, resultan trasladables los fundamentos reseñados en el Considerando anterior relativo a la Boutique, por lo que en honor a la brevedad, el Tribunal se remitirá a ellos.

X) Sobre los ingresos percibidos por el arrendamiento de gimnasios y salones con parrilleros.

X.1) Conforme surge de la declaración de los representantes del Club lucientes a fs. 10 de los antecedentes, en las cuentas “Arrendamiento cumple deportivo”, “Parrilla Bancarios” y “Parrilla Cooperadores” se contabiliza la cuota que se cobra por el alquiler de los gimnasios y parrilleros para actividades sociales.

Dicho servicio no está incluido en la cuota social, por lo que el importe que se cobra es destinado a cubrir los gastos de limpieza y vajilla que se utiliza en cada evento.

Tal como se reseñó anteriormente, de acuerdo con el art. 4 de los Estatutos del Club (fs. 25), éste tiene como fines: “*a) fomentar el acercamiento entre los asociados y un mejor conocimiento entre ellos, vinculándolos y facilitando su relaciones mutuas, estimulando así el espíritu de compañerismos y solidaridad humana. B) propender a la elevación moral e intelectual de sus asociados...c) estimular el desarrollo de la educación física...*”.

Tomando en cuenta los fines del Club antes mencionados, cabe concluir que el alquiler de gimnasios y parrillero a socios, se encuentra dentro de las actividades que facilitan las relaciones mutuas entre ellos y su

acercamiento, encuadrando dentro de las actividades vinculadas con los objetivos sociales y culturales del Club, por lo que procede la exoneración tributaria de las mismas. (fs. 10 de los AA)

En adición a lo anterior, cabe señalar que la Administración no acreditó que el importe cobrado por tales conceptos excediera lo requerido por los gastos de energía eléctrica, limpieza de vajilla y del local que se suministra al socio, por lo que se descarta que exista un fin de lucro asociado a tal actividad.

X.2) Diferente es la situación cuando el parrillero o los gimnasios son alquilados a no socios, en tanto, dicha actividad no está comprendida en los fines del Club.

En efecto, en el caso de alquiler a personas ajenas al Club, es decir, no socios, se desvanece la relación o vinculación con el cumplimiento de los objetivos o fines sociales de la institución, por lo que asiste razón a la demandada, debiendo tributarse IVA (literal H) del art. 6 del Título 10 del T.O 1996) y por IRAE en la medida que existe combinación de capital y trabajo.

XI) Sobre los ingresos percibidos mediante los contratos de publicidad.

Otro de los rubros cuestionados por la Administración, resulta ser lo contabilizado por el Club en la cuenta denominada: “*Contrato Publicidad Estática*”

Conforme surge de la declaración de los representantes de la parte actora a fs. 9 vta. de los antecedentes, los contratos de publicidad son celebrados con auspiciantes; “*es cartelería*”.

La accionante se agravia por considerar que no resulta claro cuáles son las razones en que se funda la DGI para afirmar que tales ingresos se encuentran gravados por IVA e IRAE, no apreciando la existencia de combinación de capital y trabajo derivada de tales contratos que habilite la imposición de IRAE.

Asimismo, adujo que lo obtenido por esos acuerdos se utiliza íntegramente en el cumplimiento de los fines del Club, no persiguiéndose con los mismos la obtención de lucro o ganancia alguna.

A juicio del Tribunal, en este caso, no asiste razón a la parte actora en su planteo.

En efecto; en la medida que la actividad de venta de publicidad no se encuentra comprendida dentro de los fines del Club que ameritan la inmunidad impositiva, la misma no se encuentra amparada por la exoneración prevista en el artículo 69 de la Constitución de la República, aun cuando su producido se utilice para realizar actividades propias de la institución. La afectación debe ser directa, inmediata al fin cultural y deportivo, y no tan solo mediata o indirecta.

En consecuencia, los ingresos percibidos por tal concepto están gravados por IVA (literal H) del art. 6 del Título 10 del T.O 1996) y por IRAE e IRAE, en tanto, se presenta la combinación de capital y trabajo.

XII) Sobre los ingresos percibidos por las comisiones administrativas.

Respecto a los ingresos por comisiones administrativas, a fs. 9 vta. de los A.A., los representantes del Club manifiestan que las mismas responden a los costos administrativos, por ejemplo por descontar de los sueldos de los empleados importes cuando se realiza un colectivo.

No surge de los antecedentes administrativos elementos de juicio que desvirtúen lo expuesto por dichos representantes, por lo que cabe considerarlas como reintegros de gastos que no resultan gravados.

En definitiva, por las razones expuestas, lo establecido en el artículo 309 de la Constitución de la República, el Máximo Órgano Jurisdiccional en materia Administrativa de la Nación,

FALLA:

Ampárase parcialmente la pretensión anulatoria y, en su mérito, declárase la nulidad parcial del acto administrativo impugnado, en los términos señalados en el cuerpo del presente fallo.

Sin especial condena procesal.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios profesionales del abogado de la parte actora en la suma de \$33.000 (pesos uruguayos treinta y tres mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dr. Corujo (r.), Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Echeveste, Dr. Vázquez Cruz,
Dra. Klett.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).