

Jurisprudencia

Buenos Aires, 30 de abril de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto a las ganancias. Exenciones. Ley 20.628 –art. 20–. Determinación de oficio a una entidad que no contaba con el certificado de reconocimiento de la exención. Se revoca la resolución apelada. Los actos administrativos que “reconocen” la existencia de una “situación de exención”, se circunscriben al ámbito de algunos deberes formales, y a ciertas otras en especial la sujeción a regímenes de retención o percepción. La vigencia, o no, de estos certificados no alteran el beneficio del cual goza el sujeto pues, el carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento legal y no por la circunstancia de que cuente o no con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que reviste esa calidad. Cámara de Expendedores de Combustibles y Afines s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 30 días del mes de abril 2019, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 48.870-1 caratulada: "Cámara de Expendedores de Combustible y Afines s/recurso de apelación".

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 22/30 la actora interpone recurso de apelación contra la Res. 48/18 (División Revisión y Recursos de la Dirección Regional San Juan de la AFIP-DGI) de la AFIP-DGI -fecha el día 17 de mayo de 2018- mediante la cual se determina la obligación tributaria relativa al Impuesto a las Ganancias — períodos fiscales 2013 a 2016- con más sus intereses resarcitorios, y se aplica una sanción con sustento en los arts. 46 y 47 —inc. c)- de la Ley 11.683.

Alega que la utilización del procedimiento de oficio no es admisible ya que no se configuran los requisitos para su procedencia, en tanto en el caso de autos no resultan impugnables las declaraciones presentadas.

Sobre el punto sostiene que "[e]ste precepto legal como requisito para la procedencia de la D. O., tal como se verá reflejado en el desarrollo del presente, no resulta aplicable al presente caso, toda vez que las DDJJ están debidamente presentadas y las razones por las cuales son impugnadas carecen de sustentabilidad jurídica."

Explica que durante el proceso de verificación fue entregado al inspector todo lo requerido en tiempo y forma y que se informó su estado y situación, el cual consistía en la exención del Impuesto a las Ganancias.

Destaca que mediante F.206 —durante el proceso de verificación-, informó a la inspección los fundamentos del por qué se encontraba exenta del Impuesto a las Ganancias, basándose para ello en la jurisprudencia imperante del máximo tribunal.

Dice que el fundamento jurídico por el cual en las declaraciones juradas se realiza un ajuste impositivo detrayendo las ganancias contables, halla sustento en el art. 20 inc. f) de la Ley 20.628.

Expone que posee la exención no por haber solicitado ante la AFIP el certificado que reconoce esa condición ante el impuesto, ya que no es ese certificado el que le otorga el carácter de exenta sino que dicha exención deviene ipso jure de la legislación propia del impuesto y de la naturaleza específica de las actividades sin fines de lucro desarrolladas.

Manifiesta que la asociación tiene fecha de constitución el día 2 de junio de 1972, con personería jurídica reconocida el 30 de noviembre de 1972 por Dto. 4890/72; desde muchos años antes de la promulgación de la Ley 20.628, del Dto. 1344/98 y demás normativa concordante de inferior jerarquía.

Señala que las disposiciones reglamentarias o administrativas, aun siendo expresas, no pueden válidamente regir contra la voluntad manifiesta del texto de la ley, ni tampoco oponerse a sus lineamientos normativos, pues tales disposiciones deben interpretarse y aplicarse en forma armónica, sin contrariar los principios rectores que emergen de la propia ley y atendiendo al principio fundante de la supremacía del sistema normativa que rige el orden legal.

Afirma que la validez de la ley, lógica y jurídicamente, no puede supeditarse al contenido de un reglamento, y menos aún a las disposiciones de un acuerdo general de orden administrativo, así como tampoco puede contrariar los principios generales que emergen de las normas legales, máxime cuando en relación con un punto o materia determinada, la propia Ley Suprema del país expresamente establece que debe respetarse un orden jerárquico normativo.

Insiste al decir que la justificación normativa y/o técnica de los ajustes de los resultados impositivos declarados en los períodos fiscales 2013 a 2016 deriva de la aplicación del inc. f) del art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias y normas reglamentarias y concordantes, toda vez que reviste la naturaleza jurídica de entidad civil sin fines de lucro, cuyos ingresos se destinan exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyen, directa o indirectamente, entre sus socios.

Añade que no es un detalle menor que actualmente tiene admitido el reconocimiento definitivo de exención en el impuesto a las ganancias por parte del ente fiscal.

Sostiene que es aplicable al caso el criterio sentado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in te "Unión de Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina c/DGI s/Acción de Amparo", por el cual resolvió: "el sólo hecho de que la entidad califique dentro de las disposiciones de la ley, la habilitan para encuadrarla como entidad exenta. Si bien el certificado de exención es importante para acreditar la condición de sujeto exento ante terceros, el hecho de no contar con él no lo descalifica como tal."

Agrega que ese es el criterio correcto que fue establecido por la CSJN tanto en el fallo citado, como en tantos otros precedentes, verbigracia in re "Mutual de Socios Credivico c/AFIP - DGI - Región 1 - Resol 27-x-00 s,'DGI", en donde se resolvió conforme al dictamen de procuración general, que sostuvo que "la inscripción como sujeto exento es declarativa y por ello la exención debe surtir efectos desde el inicio de actividades, teniendo en cuenta si se cumplen los requisitos que la ley exige para la obtención de la exención, ya que la franquicia en debate nace de la ley del tributo, mientras que el organismo recaudador únicamente se limita a su reconocimiento."

Se agravia de la interpretación que efectúa el Juez Administrativo respecto de ciertos fallos jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto a la aplicación de la temporalidad de la exención.

En cuanto a la multa considera que no se configura el "dolo" requerido por el art. 46 de la ley de rito fiscal.

Argumenta que no puede considerarse la existencia de una disconformidad con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso bajo ningún punto de vista como manifiesta, ya que existen sendos fallos jurisprudenciales de CSJN que avalan una postura distinta a la planteada por la Administración.

Entiende que no puede imputársele un obrar desprolijo o negligente en la confección de sus declaraciones juradas, y mal puede hablarse de un accionar malicioso de acuerdo a lo que quedó acreditado. Continúa diciendo que los ingresos se encuentran consignados en las declaraciones juradas y las diferencias detectadas se fundan exclusivamente en criterios jurídicos que el organismo recaudador no comparte, pero jamás en ocultaciones y/o maniobras tendientes al engaño.

Finalmente cita el fallo de este Tribunal en la causa "Lacorte Victor s/recurso de apelación" en el cual se dijo que si bien las presunciones de la Ley 11.683 resultan perfectamente hábiles como fundamento de la determinación tributaria, carecen de toda eficacia para fundar la aplicación de sanciones tales como la prevista en el art. 46 de la citada ley, puesto que como ha expresado la alzada en "Metalúrgica Tadem s/ IVA", la presunción de dolo no puede sustentarse tan solo en los mismos supuestos que la ley admite para las estimaciones de oficio de la materia imponible.

Ofrece prueba documental, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 35/48vta. contesta el recurso la representación fiscal reiterando los argumentos vertidos en las resoluciones apeladas y solicita que se confirme dicho acto, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 75 se eleva la causa a consideración de la Sala "A" y se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que del relato hasta aquí hecho, surge que la cuestión planteada en los presentes autos consiste en determinar qué efectos —declarativo o constitutivo- posee el certificado de exención expedido por la AFIP —en virtud de lo dispuesto por el art. 20 inc. f) de la ley de impuesto a las ganancias-.

En primer lugar es necesario recordar que nuestro Más Alto Tribunal tiene dicho que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional (Fallos: 248:482; 303:245; 305:134; 312:912; 316:2329, entre muchos otros relativos al principio de legalidad tributaria).

Sobre este aspecto se ha sostenido que, del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia, impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma, que concede una exención, situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto (Fallos: 316:1115).

Que el presupuesto de hecho previsto en la ley para que pueda verificarse el nacimiento de la relación jurídica tributaria se compone, al decir de Dino Jarach, en 5 elementos a saber: los hechos objetivos; la determinación de los sujetos pasivos obligados al pago; el momento de vinculación de ese presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; la base imponible que cuantifica los hechos; la

delimitación temporal y espacial de esos hechos y la determinación del quantum de la obligación tributaria.

Que si bien las exenciones o beneficios tributarios, para algunos autores, pueden implicar un hecho negativo, en tanto neutralizan al hecho imponible generador de la obligación tributaria, ésta debe verse como una decisión de política fiscal, no de derecho tributario, que busca a través de un acto positivo dar respuesta a una necesidad de justicia o interés público por el cual se sacrifica el interés recaudatorio ínsito en la economía general del gravamen.

Que así, si bien el hecho objetivo y generador de la obligación tributaria se ha producido, es el propio legislador que lo ha previsto quien, a su vez, ha generado una exención tributaria que lo neutraliza y anula.

Que el art. 20 inc. f) exige del gravamen a la actora por ser una asociación civil, con lo cual esa relación jurídica tributaria carece de los elementos suficientes y necesarios para que una entidad, enmarcada en el citado inciso, sea obligada al pago del gravamen a menos que se compruebe que no posee esas características pretendidas por el legislador.

En lo que aquí interesa, la jurisprudencia ha sido clara al señalar que el texto del art. 20, inc. 0, de la ley del impuesto a las ganancias abandonó, a partir del año 1946, la genérica referencia a entidades de "beneficio público" -que había suscitado múltiples controversias-, por una enunciación detallada de las asociaciones y entidades civiles beneficiarias con la dispensa del tributo según el objeto que persigan, y siempre que cumplan determinadas condiciones (Fallos: 325:3092 y 327:3660).

A su vez la redacción actual de la citada norma cuestionada establece: "... f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o 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. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, así como actividades de crédito o financieras -excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales.

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales o comerciales, excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación sobre los ingresos totales. En caso de superar el porcentaje establecido, la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades."

Ahora bien, en el caso de autos la AFIP no discute que se trate de una asociación civil ni que está regularmente inscripta y registrada como tal por el organismo estatal encargado de su fiscalización y control. Por ende, como consecuencia tanto de su debida registración como de su objeto social reconocido, y por imperio del principio de reserva de ley tributaria ya mencionado, es obligado admitir que rige respecto de la Cámara de Expendedores de Combustible y Afines la dispensa contenida en el art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias. Ello, sin perjuicio de que la entidad en caso de

incumplir con alguno de los otros requisitos contenidos en esta norma, pueda verse privada de ese beneficio durante uno o más ejercicios fiscales.

Que asimismo del análisis del citado inciso, vigente en los períodos objeto del ajuste en crisis, se observa que el legislador ha previsto un tipo de exención subjetiva que abarca a las ganancias que obtengan las ". . . asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual... ". Esta exención subjetiva está sujeta a dos condiciones positivas vinculadas a que las ganancias y el patrimonio social de las mismas "...se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios ", ratificando así la necesidad de ausencia de fin de lucro y estableciendo, posteriormente como hecho negativo, la obtención de "...recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares... ", siendo que ninguna de estas condiciones se encuentran debatidas en autos.

Una solución contraria, que permitiera a la AFIP negar lo ya resuelto por el organismo estatal con competencia específica en el control de las personas jurídicas, implicaría consagrar una inadmisiblemente incongruencia en el actuar de la Administración quien, por un lado, homologaría el fin socialmente útil de estas asociaciones y, por el otro, lo desconocería al solo efecto tributario, con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos (arg. de Fallos: 308:2153).

En efecto, si una entidad —cualquiera sea- no cumple con los presupuestos establecidos por la ley que prevé la exención, ella debe ser reconocida por el ente fiscal sin que esté dentro del ámbito de sus competencias evaluar si persiguen un fin socialmente útil. Dicha tarea, por el contrario, debe ser realizada exclusivamente por las entidades de control que tienen a su cargo la función de registro público de comercio (la Inspección General de Justicia en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y sus homólogas en las demás jurisdicciones provinciales) quienes, tanto al momento de otorgar la personería jurídica como en los sucesivos controles que deben realizar durante la vida de estas entidades, han de comprobar el ajuste de esos objetivos a las formas asociativas solicitadas.

Pero ello no representa un obstáculo para que la AFIP -como así también todo funcionario público- pueda presentarse ante esos organismos con competencia específica en el control de las personas jurídicas, para denunciar la desviación en la finalidad de los entes y asociaciones por ella fiscalizados en cumplimiento, lo cual podría acarrear sanciones para aquéllos, y hasta incluso la revocación de su autorización para funcionar.

En relación a la función que cumplen los certificados de exención que emite la AFIP, la Procuradora de la Corte Suprema de Justicia de la Nación -Dra. Laura Monti- en el marco de la causa "Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia - DGI s/contencioso administrativo", dijo que: "Estos documentos constituyen un simple acto de reconocimiento por parte de la Administración de las situaciones en que -prima facie- se encuentran determinadas personas ante un tributo, a los fines de adecuar su actuación respecto de los demás sujetos gravados por éste y de otros terceros, como asimismo de/propio Fisco.

En efecto, el cometido que poseen los actos administrativos emanados de la DGI que "reconocen" la existencia de una "situación de exención" acerca de un sujeto, se circunscribe al ámbito de algunos deberes de naturaleza formal, y a ciertas otras obligaciones conexas con la obligación tributaria principal, en especial la sujeción a regímenes de retención o percepción. Así, y a modo de ejemplo, los terceros que operen con un sujeto que posee este certificado "acreditativo" de encontrarse comprendido -en principio, insisto- dentro del beneficio legal, ante su exhibición, están relevados del

deber de efectuarle retenciones o percepciones (conf. art. 33, del Dto 2.353/86, reglamentario de la ley del gravamen).

Pero debe quedar en claro que la vigencia, o no, de estos certificados de exención emitidos por la autoridad fiscal no alteran el beneficio del cual goza el sujeto pues, como ha sostenido el Tribunal "el carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento de la entidad actora en las previsiones de dichas normas y no por la circunstancia de que cuente o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que reviste esa calidad" (Fallos: 322:2173). "

"... respecto de la actora, su carácter de sujeto exento habrá sido fijado por su encuadramiento, en cada ejercicio, en las previsiones legales de la dispensa y no por la circunstancia de que contase o dejase de contar con una resolución del ente recaudador que declarase explícitamente que revestía esa calidad, como ya lo dijo el Tribunal en el citado precedente de Fallos: 322:2173."

En tales condiciones y considerando que la representación fiscal centra sus agravios en la ausencia del certificado de exención, para luego ajustar los períodos bajo discusión, carece de actualidad discutir acerca de ello ya que lo que resulta determinante a los fines de la exención es cumplir con las condiciones que importa el art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias. Por consiguiente, nada impide que la actora pueda quedar alcanzada por la exención si cumple con los requisitos exigidos por la norma.

Que en este sentido es conveniente aclarar que si bien el art. 34 del reglamento de la ley señala que la exención se "otorgará a pedido de los interesados" para luego facultar a la administración tributaria a fijar norma reglamentaria a tales efectos, esto no debe entenderse en otro sentido que el de realizar el pertinente control sobre las entidades involucradas pero nunca el de "otorgar" algo que ya ha sido otorgado de pleno derecho por el legislador.

Que a mayor abundamiento, la Res. Gral. AFIP 2681/09, dictada a la luz del citado artículo reglamentario y vigente en los períodos objeto del recurso, dispone en su art. 1 que este tipo de entidades deben tramitar un certificado de exención "... a efectos de acreditar su condición de exentas en el referido impuesto..." para refrendar en el segundo artículo que dicho certificado se solicitará con el fin de "... a) No ingresar el impuesto a las ganancias. b) No ser pasibles de las retenciones y/o percepciones en el impuesto a las ganancias. c) No ser pasibles de las retenciones y/o percepciones en el impuesto al valor agregado, en el caso de los sujetos comprendidos en el inc. f), y en los pts. 5 y 6 del inc. h) del art. 7 de la ley de impuesto al valor agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. d) Estar alcanzadas por las alícuotas reducidas, o exentas, del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, de acuerdo con lo previsto en los arts. 7 y 10 -respectivamente- del Anexo del Dto. 380 del 29 de marzo de 2001 y sus modificatorios."

Que como es dable observar dicho certificado no se constituye en el otorgamiento de una exención, no crea ni extingue ni modifica el derecho otorgado por la ley, cosa ajena a la actividad reglamentaria del Poder Ejecutivo, sino que es una constancia para sí y para terceros de su condición frente al gravamen y no se constituye en el otorgamiento de una exención Sentado lo anterior, resulta de vital importancia destacar que, en definitiva, la real perjudicada es la actora quien al estar exenta pero no contar con el certificado de exención, sufrió las retenciones y percepciones —las cuales fueron reconocidas por el Juez Administrativo al momento de determinar el impuesto a ingresar- que correspondían a un contribuyente gravado.

A raíz de lo hasta aquí expuesto, voto por revocar el acto apelado, con costas.

En atención al modo en que se resuelve la causa no corresponde tratar los restantes agravios.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y al voto del Dr. Marchevsky.

Cabe precisar que como lo tiene dicho nuestro Máximo Tribunal, "las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador" (Fallos: 312:529 y sus citas, entre otros).

En ese contexto, debe tenerse presente que si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención, y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, esa exención debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es (conf. C.S.J.N., Cámara de Propietarios de Alojamiento c/D.G.I.; 26/11/2002).

Ello así, la exención resulta procedente toda vez que la ley que rige el caso comprende expresamente en la dispensa del tributo a las asociaciones gremiales, carácter que reviste la actora y que le reconoció el propio fisco al extender el correspondiente certificado con fecha 28/3/2017.

En atención a la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la ira. Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Laura A. Guzmán y Rubén A. Marchevsky (vocales).