

Jurisprudencia

Buenos Aires, 15 de agosto de 2017

Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Denegatoria de solicitud de exención. Determinación de oficio de la obligación tributaria. Reconocimiento posterior como entidad exenta. Se confirma la determinación de oficio por los períodos originalmente reclamados. Fundación Patagonia Natural c/D.G.I. s/recurso directo de organismo externo. C.N.C.A., Sala I.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que el Fisco nacional dictó la Res. Gral. A.F.I.P. - D.V. R.R.C.R. 378/99 (fs. 4/11 y anexos de fs. 12/16) por la cual determinó de oficio –en forma parcial– la obligación fiscal de la Fundación Patagonia Natural en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 1992 a 1997) y le impuso una sanción de multa equivalente al ochenta por ciento (80%) del gravamen omitido.

De los fundamentos del acto determinativo se desprende que:

a) La inspección constató que la contribuyente no podía gozar del beneficio de la exención prevista en el art. 20, inc. f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias en razón de que los miembros de su Consejo de Administración percibían remuneraciones por el ejercicio de sus cargos, situación que representaba una distribución indirecta de utilidades.

En virtud de esa situación, el organismo fiscal emitió la Nota del 28 de setiembre de 1998 mediante la cual denegó el reconocimiento como entidad exenta formulado por la Fundación. Esa decisión fue apelada por la actora el 7 de enero de 1999, circunstancia que motivó el dictado de la Res. Gral. A.F.I.P. 175/99, por la que se ratificó aquella denegación.

b) La Fundación no alegó en contra de las liquidaciones practicadas por la inspección, no aportó precisiones sobre los hechos debatidos durante el procedimiento fiscal y se refirió a cuestiones sobre las que ya había un pronunciamiento firme y definitivo del Fisco nacional (v. gr., la Res. Gral. A.F.I.P. 175/99).

c) La contribuyente no presentó las declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias y, por ende, correspondía determinar de oficio la obligación tributaria sobre la base de: i. los resultados contables correspondientes a los períodos 1992 a 1995; y ii. las acreditaciones bancarias, las transferencias computables, los egresos informados y las amortizaciones expresadas por la responsable en los estados contables con relación a los ejercicios 1996 y 1997.

El carácter de la determinación es parcial (conforme el art. 19 de la Ley 11.683), en tanto únicamente abarca “los aspectos que en la misma se hace referencia y en la magnitud que los elementos de juicio tenidos en cuenta lo permiten”.

II. Que contra ese acto administrativo la Fundación dedujo el recurso de apelación previsto en el art. 76 de la Ley 11.683 ante el Tribunal Fiscal (fs. 55/69). En esa oportunidad, la contribuyente planteó la

excepción de litispendencia de la presente causa con que tramitaba ante la Justicia federal con asiento en Comodoro Rivadavia –Expte. 19.322, “Fundación Patagonia Natural c/Estado nacional - A.F.I.P. - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos s/demanda contencioso-administrativa”–, referente a la impugnación judicial de la Res. Gral. A.F.I.P. 175/99 (denegación del reconocimiento de entidad exenta).

Frente a ello, la Sala C del Tribunal de origen dictó la resolución de fs. 236/236 vta. en la que declaró la litispendencia por conexidad con relación a esa causa y dispuso la suspensión del trámite de las presentes actuaciones hasta tanto recayera sentencia firme respecto de la primera. Para así decidir, sostuvo que la cuestión discutida ante la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia incidía en el examen del recurso interpuesto por la actora en los términos del art. 76 de la Ley 11.683. Asimismo, distribuyó las costas de esa incidencia en el orden causado, en atención a las particularidades del caso.

III. Que la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia remitió el oficio de fs. 244/247 por el cual informó que el 20 de diciembre de 2012 dictó sentencia definitiva en la Causa Nº 19.322, pronunciamiento que se encontraba firme. En esa decisión confirmó la sentencia dictada por el magistrado de la primera instancia, en cuanto rechazó en todos sus términos la demanda entablada por la Fundación Patagonia Natural contra la Res. Gral. A.F.I.P. 175/99.

En razón de ello, el Tribunal Fiscal dispuso el llamado de Autos a sentencia (f. 265) y, con posterioridad, dictó el pronunciamiento de fs. 266/268 que aquí se recurre, por el cual revocó –con costas en el orden causado– la determinación de oficio contenida en la Res. A.F.I.P. - D.V. R.R.C.R. 378/99.

IV. Que de los fundamentos ofrecidos en esa decisión se extrae que:

a) El Fisco nacional fundó la pretensión fiscal contenida en la Res. A.F.I.P. - D.V. R.R.C.R. 378/99 en la comprobación de que ciertos miembros del Consejo de Administración de la entidad actora percibían remuneraciones por el ejercicio de sus cargos, extremo que evidenciaba una distribución indirecta de utilidades que colocaba al ente fuera del supuesto de exención previsto en el art. 20, inc. f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

b) En el pronunciamiento dictado en la Causa “Fundación Patagonia Natural c/Estado nacional - A.F.I.P. - Ministerio de Economía Obras Públicas y Servicios Públicos” (Expte. 19.322), la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia, al confirmar la decisión adoptada por el magistrado interviniente en la primera instancia, expresó que para gozar de la exención prevista en el art. 20, inc. f), de la ley del gravamen los directivos de la entidad debían encontrarse al margen de cualquier interés económico derivado de la actividad que desarrollada por aquélla. Entendió que, en el caso, se encontraba acreditado que los directivos percibieron honorarios por el desempeño de su función y que ese hecho evidenciaba una distribución de los ingresos generados por el ente que desnaturalizaba el propósito de la franquicia pretendida.

c) Sin perjuicio de ello, se requirió al Fisco nacional –con carácter de medida para mejor proveer (f. 249)– que informe si la actora se encontraba, en la actualidad, exenta o no en el impuesto a las ganancias.

En cumplimiento de esa medida, el órgano recaudador informó que: i. el 15 de junio de 2004 la Fundación solicitó el reconocimiento de la exención en el marco del régimen establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 729/99 y que el 26 de enero 2005 readecuó la solicitud en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.815/05; ii. esa petición fue admitida formalmente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 3 de

la resolución mencionada en último término, y iii. la entidad obtuvo el certificado de exención desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012, en razón de estar incluida en las previsiones del art. 42 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09, condición que mantiene a la actualidad.

d) En cuanto al fondo de la cuestión debatida, y de acuerdo con lo dictaminado por la Procuración General de la Nación el 19 de abril de 2011 en la Causa “Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia c/A.F.I.P.”, si el Fisco nacional entendió que la situación de la actora no encuadraba en la exención prevista en el art. 20, inc. f), de la ley de gravamen “por no haber observado lo dispuesto en el art. 20 de la Ley 19.836”, debió dar intervención a la Inspección General de Justicia con carácter previo a iniciar el procedimiento determinativo.

Una solución contraria –que permitiese al organismo fiscal negar a la entidad el carácter de Fundación que le fue otorgado por la Inspección General de Justicia– implicaría consagrar una contradicción en el actuar de la Administración quien, por un lado, homologó el carácter de “Fundación” y, por el otro, desconoció ese carácter al solo efecto tributario. La conducta adoptada por el Estado implicó una lesión al “principio de ejemplaridad” con que debe presidir sus actos.

e) Las razones apuntadas llevan a revocar la Res. A.F.I.P. - D.V. R.R.C.R. 378/99 por la que el organismo fiscal determinó de oficio las obligaciones tributarias de la actora en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 1992 a 1997). Por lo demás, esta solución es acorde con la posición que asumió el propio Fisco nacional al reconocer a la actora la calidad de entidad exenta en ese tributo desde el año 2010.

V. Que el Fisco nacional dedujo recurso de apelación a f. 277 contra la resolución interlocutoria de f. 236 y contra la sentencia de fondo de fs. 266/268. En la expresión de agravios de fs. 278/283 –no replicada–, el organismo fiscal sostiene las siguientes críticas:

a) La litispendencia por conexidad decretada oportunamente por el Tribunal Fiscal fue arbitraria, en tanto el objeto de los procesos llevados a cabo por la actora resultaba distinto.

La actora pretendió en sede administrativa que se le reconozca un beneficio que no le asistía e intentó en el ámbito judicial obtener un reconocimiento que le fue negado por el organismo fiscal. No obstante ello, la contribuyente se consideró eximida unilateralmente de la obligación de presentar las declaraciones juradas y de pagar el impuesto.

b) La Corte Suprema se pronunció en la Causa “Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia” sin remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación al que hizo referencia el Tribunal Fiscal para fundar su sentencia. A su vez, en ese precedente se debatió la validez de un acto administrativo por el cual se revocó un certificado de exención, a diferencia de las presentes actuaciones donde se discute la validez de una determinación de oficio.

Por otro lado, y aun cuando se comparta que el Tribunal de origen pueda válidamente aplicar los fundamentos del aludido dictamen al presente caso, lo cierto es que omitió referirse a los restantes argumentos ofrecidos por la procuradora fiscal.

c) La afirmación contenida en la sentencia apelada relativa a que la “(...) solución resulta acorde en última instancia con la actitud asumida por el propio Fisco nacional, quien en el año 2010 reconoce a la actora como exenta en el impuesto a las ganancias”, demuestra la confusión de los juzgadores para la comprensión del caso de Autos.

La determinación de oficio llevada a cabo respecto de la contribuyente se basó en la comprobación de que ciertos miembros del Consejo de Administración de la Fundación percibieron remuneraciones por el ejercicio de sus cargos durante los períodos fiscales investigados y que esa circunstancia representaba una distribución indirecta de utilidades. Frente a ello, el Tribunal Fiscal hizo caso omiso de las constancias obrantes en la causa en las que se apoyó el ajuste fiscal.

El hecho de que en los períodos fiscales siguientes la Fundación haya demostrado el cumplimiento de la totalidad de los requisitos para gozar de la franquicia legal del art. 20, inc. f), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, no obsta a la validez del reclamo fiscal que se haya cursado por ejercicios fiscales anteriores o del que eventualmente se le haga por los posteriores.

VI. Que, en forma preliminar, corresponde expedirse respecto de las quejas que la demandada dirige contra el acogimiento de la excepción de litispendencia opuesta por la actora.

En este punto cabe precisar que si bien el art. 189 de la Ley 11.683 dispone que la posibilidad de apelar decisiones relativas a cuestiones previas que no ponen fin al litigio queda postergada hasta el momento en que se apele la sentencia definitiva, no se advierte que el organismo fiscal exhiba un agravio concreto y específico que justifique una revisión de esa decisión.

Nótese que la excepción de litispendencia por conexidad declarada por el Tribunal de origen tuvo como efecto la suspensión del trámite de las presentes actuaciones hasta tanto recayera sentencia firme en la Causa “Fundación Patagonia Natural c/Estado nacional - A.F.I.P. - Ministerio de Economía Obras Públicas y Servicios Públicos” (Expte. 19.322), en trámite ante la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia. Al cumplirse esa condición (fs. 244/247), el Tribunal de origen reanudó el trámite de la causa y, luego de dictar una medida para mejor proveer (f. 249), se pronunció sobre las cuestiones de fondo debatidas.

Aun cuando no se compartan los fundamentos ofrecidos por el Tribunal Fiscal para pronunciarse a favor de esa excepción, lo cierto es que un pronunciamiento de este Tribunal al respecto no alteraría en modo alguno el curso que siguió el proceso; máxime si se tiene en cuenta que las costas derivadas de esa incidencia fueron distribuidas en el orden causado.

En razón de ello, el Tribunal entiende que corresponde proseguir con el tratamiento de las cuestiones de fondo planteadas por la demandada (conf. esta Sala, Causa 46.438/13, “Max Juda Creaciones S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 28 de junio de 2016).

VII. Que, sentado lo anterior y en cuanto a los restantes agravios del Fisco nacional, la reseña de los antecedentes del caso —efectuada en los Considerandos I a IV de la presente— evidencia que la decisión del Tribunal Fiscal de revocar de la determinación de oficio contenida en la Res. A.F.I.P. - D.V. R.R.C.R. 378/99 fue adoptada a partir de un enfoque desacertado respecto de las cuestiones debatidas en la presente causa.

Debe tenerse presente que el carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento de una entidad dentro de las previsiones fijadas por las normas que regulan ese carácter y no por la circunstancia de que cuente o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que no viste esa calidad (cfr. doctrina de Fallos: 322:2.173).

Bajo esa pauta, se comparte el criterio sostenido por el Tribunal Fiscal en cuanto a que si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención —como sucede en

la especie con la actora, al tratarse de una Fundación vinculada con la protección del medio ambiente—, ella debe ser reconocida por el ente fiscal sin que se encuentre dentro del ámbito de sus competencias evaluar si persigue un fin socialmente útil.

Sin embargo, lo antedicho no implica desconocer que el organismo recaudador pueda ejercer respecto de la actora las potestades de fiscalización y verificación que le otorga la Ley 11.683 —conforme arts. 33 a 36— y, a su vez, sustanciar el procedimiento de determinación de oficio —conforme arts. 16 y ss.— (Fallos: 322:2.173, Considerandos 7 y 8).

Ese fue el camino que el Fisco nacional siguió en el presente caso.

A los efectos de examinar la solicitud de reconocimiento de la actora como entidad exenta, el organismo fiscal dio inicio a una verificación bajo la Orden de Intervención 3265/4 notificada a la interesada el 22 de julio de 1998 (fs. 1/6, Cuerpo I “Impuesto a las ganancias”). A partir de los datos que recabó, emitió la Nota del 28 de setiembre de 1998 (f. 131) mediante la cual denegó el reconocimiento como entidad exenta formulado por la Fundación, decisión que fue apelada y que motivó el dictado de la la Res. Gral. A.F.I.P. 175, del 6 de julio de 1999, que ratificó aquella denegación (fs. 306/309, del Cuerpo II).

A raíz de esa decisión, el 19 de julio de ese año el órgano recaudador puso a consideración los ajustes practicados por la inspección (fs. 310/349), los que no fueron conformados por la actora (fs. 354/355). Fue así que el 19 de agosto de 1999 dictó la Res. Gral. A.F.I.P. 251/99 por la que inició el procedimiento de determinación de oficio de las obligaciones fiscales de la actora (fs. 359/364) y que culminó con el dictado de la Res. A.F.I.P. - D.V. R.R.C.R. 378/99, objeto de discusión de la presente causa.

En ese ámbito, el Fisco nacional precisó: i. la existencia de una distribución directa o indirecta de utilidades en los períodos fiscales examinados; ii. la inaplicabilidad de la calidad de sujeto exento en ese lapso; y iii. el monto del impuesto resultante a ingresar, con más sus accesorios.

De lo expuesto, puede afirmarse que el Tribunal Fiscal en su sentencia prescindió del examen y de la consideración sobre la tarea desplegada por el organismo fiscal con posterioridad al dictado de la Res. Gral. A.F.I.P. 175/99; especialmente, omitió toda referencia a los fundamentos, a la documentación respaldatoria y a los alcances del ajuste fiscal contenido en la Res. A.F.I.P. - D.V. R.R.C.R. 378/99.

Asimismo, cabe agregar que el Tribunal de origen apoyó su decisión con cita del dictamen emitido por la Procuración General de la Nación el 5 de marzo de 2010 en la Causa “Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia c. A.F.I.P. D.G.I.”, respecto del cual, si bien citó diversos pasajes, omitió toda referencia de los consideraciones efectuadas por la procuradora fiscal acordes a la doctrina de Fallos: 322:2.173.

Por otro lado, corresponde precisar que el posterior reconocimiento del Fisco nacional respecto de la actora como entidad exenta en el impuesto involucrado (conf. el informe producido por el Fisco nacional a fs. 255/260), no le quita validez a la determinación tributaria de Autos. Ello es así pues aun cuando la Fundación tenga expedido a su favor el reconocimiento de la A.F.I.P., éste no implica un “status de indemnidad” respecto de las potestades de fiscalización, verificación y percepción de este organismo recaudador (confr. el dictamen arriba aludido), sino que, por el contrario, éste las conserva de igual forma que respecto de los casos gravados y que, como se vio, ha ejercido en el caso.

En suma, corresponde hacer lugar al recurso de la demandada y revocar el pronunciamiento recurrido.

VIII. Que si bien, por la diversa solución adoptada en sede del Tribunal Fiscal, las defensas propuestas por la actora en escrito de fs. 55/64 no han sido tratadas –situación que impondría a este Tribunal efectuar un examen respecto de ellas, aún en ausencia de un recurso de la parte que, por haber sido vencedora en esa instancia, no podía agraviarse de un pronunciamiento favorable (Fallos 334:95)– los planteos allí expuestos no son conducentes para alterar el criterio fiscal.

En efecto, sus defensas giran principalmente en torno al “carácter automático” que atribuye a la exención analizada y al hecho de que su parte demandó en sede judicial la nulidad de la Res. Gral. A.F.I.P. 175/99. En cuanto a los alcances y efectos de la norma que establece la franquicia, cabe señalar que esos tópicos fueron considerados en el examen efectuado en el Considerando anterior. Por otro lado, la consideración del restante planteo propone abrir una discusión que resulta ajena a la presente litis, en tanto la demanda de nulidad de la resolución que negó el reconocimiento de la actora como entidad exenta fue objeto de trámite ante la Justicia federal con asiento en Comodoro Rivadavia, jurisdicción en la cual la pretensión fue sentenciada con autoridad de cosa juzgada (ver lo apuntado en el Considerando III de la presente).

IX. Que, de acuerdo con la solución alcanzada, corresponde determinar que las costas de ambas instancias se impongan en su totalidad a la actora, en tanto no existen méritos para su dispensa (conforme art. 68, Primera Parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL,

RESUELVE:

Revocar el pronunciamiento de fs. 266/268 en cuanto fue materia de agravios y, en consecuencia, confirmar en su totalidad la determinación de oficio contenida en la Res. A.F.I.P. - D.V. R.R.C.R. 378/99. Con costas de ambas instancias a cargo de la actora vencida en litigio (art. 68, Primera Parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

El Dr. Carlos Manuel Grecco integra la Sala en los términos de la AA. 16/11 de esta Cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fdo.: Rodolfo Eduardo Facio, Carlos Manuel Grecco y Clara María Do Pico.