

Jurisprudencia

Buenos Aires, 30 de octubre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Impuesto al valor agregado. Exenciones. Venta de productos alimenticios kosher por parte de una institución religiosa reconocida como exenta en la Ley de Impuesto a las Ganancias, [Ley 20.628, art. 20, inc. e](#)). Cumplimiento de determinados procedimientos en la elaboración de productos alimenticios que consumen sus miembros como parte de las reglas a las que el individuo debe ajustar sus actos, y que enseña la comunidad. Análisis del principio de accesoriedad en el caso de bienes muebles de reventa. Hechos imponibles múltiples. Su análisis integral para determinar si guardan íntima relación, conexidad y accesoriedad con su actividad principal. Se revoca la resolución apelada. Comunidad Israelita Ortodoxa s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires, a los 30 días de octubre de 2018, reunidos los miembros de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Rubén A. Marchevsky (vocal titular de la 3.ª Nominación), Armando Magallón (vocal subrogante de la 1.ª Nominación) y Laura Amalia Guzmán (vocal titular de la 2.ª Nominación), a fin de resolver la Causa Nº 41.415-I, caratulada: “Comunidad Israelita Ortodoxa s/recurso de apelación – impuesto al valor agregado–”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 25/47 se interpone recurso de apelación contra la resolución, de fecha 31 de octubre de 2014, suscripta por la jefa (int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I., mediante la cual se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales comprendidos entre diciembre de 2006 y diciembre de 2007, todos incluidos, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplica una multa equivalente a tres tantos del impuesto presuntamente evadido, con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47, inc. d) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Señala la actora que la fiscalización consideró como venta gravada la venta de bienes –comestibles kosher– efectuada en la comunidad y determinó el impuesto al valor agregado.

Manifiesta, en primer término, que es una comunidad religiosa que se encuentra debidamente inscripta ante la A.F.I.P. en sus actividades de enseñanza inicial y primaria, y servicios de organizaciones religiosas. Se constituyó formalmente como asociación en el año 1973 y obtuvo su personería jurídica por Res. I.G.J. 1.113, el 29 de abril de 1974. Asimismo, como entidad religiosa se encuentra inscripta bajo el Nº 1.258 del Registro Nacional de Cultos del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto.

Explica que la comunidad desarrolla su actividad en diferentes domicilios de esta ciudad, posee dos escuelas (una de niñas y otra de varones), un seminario internado y, en particular, en el domicilio de Argerich 380, funciona la Sinagoga, Rabinato y provisión de alimentos kosher. Esta dieta “kosher” o “kasher” es aquélla que sigue las pautas del Kashrut que es el conjunto de leyes de alimentación judía que constan en el Levítico. Son alimentos “aptos” para ayudar a los creyentes en su bienestar físico y espiritual.

Señala que la provisión de estos alimentos constituye el cumplimiento de uno de los fines básicos de la comunidad por lo que, no se trata primordialmente de una fuente de ingresos para la institución, sino –

por el contrario— se trata de organizar y favorecer la provisión de productos alimenticios que estén de acuerdo con los preceptos fundamentales de la religión judía, constituyendo uno de los pilares y fines de ella.

Considera que la venta de estos productos es parte del objeto y fines de la institución y constituye un modo de canalizar el servicio religioso exento.

Entiende que tal operatoria está exenta conforme lo dispuesto por el art. 7, inc. h), aparts. 5 y 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, puesto que la venta de esos alimentos es parte del cumplimiento del objeto y fines de la entidad y, como consecuencia del principio de unicidad contenido en la ley, la totalidad de la prestación se encuentra exenta. Cita jurisprudencia en favor de su postura.

En subsidio y para el eventual e hipotético caso que el Tribunal considere que la venta de alimentos kosher se encuentre gravada, plantea que el débito fiscal determinado resulta claramente incorrecto.

Señala que los bienes enajenados son productos primarios (en especial, carne) que se encuentran gravados a una alícuota del diez coma cinco por ciento (10,5%) conforme lo prevé el art. 28 de la ley del impuesto.

Explica que el total de los débitos fiscales ajustados por la inspección fue de pesos sesenta y ocho mil trescientos noventa y uno con cuarenta y seis centavos (\$ 68.391,46), sin embargo, inexplicablemente, el débito fiscal ajustado en el Anexo I de la vista asciende a pesos ciento treinta y siete mil setecientos trece con diez centavos (\$ 137.713,10).

Sostiene que la ausencia total de fundamentos de tal proceder, lo ha dejado en un estado de indefensión por lo que ha planteado en sede administrativa la nulidad del ajuste.

Como consecuencia de tal planteo, dice, se ordenó una medida para mejor proveer, en la cual se solicitaba a CIO que aporte la documentación de respaldo pertinente que demuestre que los bienes enajenados no han sido sometidos a procesos que impliquen una verdadera cocción o elaboración que los constituya en un preparado del producto —para el caso de la venta de carnes y despojos comestibles— y que se trata de bienes elaborados exclusivamente con harina de trigo, sin envasar previamente para su comercialización.

En respuesta a dicha medida, se acompañó una nota expedida por el gran rabino de la comunidad, mediante una explicación sucinta del proceso kashrut, que acredita que la comunidad no realiza ningún preparado que pudiera implicar una cocción o elaboración de los productos.

La explicación dada por la A.F.I.P. para sostener su postura es que en el listado de productos hay identificados algunos que han sido sometidos a un proceso de elaboración —pastrón, salchichas— los cuales constituyen productos elaborados.

Respecto de la nulidad planteada en sede administrativa, la reitera en esta instancia, pues entiende que el acto administrativo debe ser autosuficiente y la resolución apelada no ha expresado cuál es el motivo por el cual los funcionarios realizaron nuevas liquidaciones, ya que la explicación efectuada es improcedente para fundar el rechazo del planteo.

Se agravia del criterio adoptado por el ente fiscal que dejó de lado la liquidación realizada por la inspección y ante una duda —infundada— prefiere aplicar la alícuota más gravosa, sin otro indicio o elemento que permita siquiera suponer que existió tal proceso de transformación.

Insiste en que la mayoría de los productos cárnicos no han sido sometidos a proceso de elaboración alguna y que no se ha tenido en cuenta la afirmación efectuada por el gran rabino de la comunidad, ni tampoco de las otras pruebas acompañadas, tales como tiques y fotografías.

También considera que en el ajuste efectuado no se computaron la totalidad de los créditos fiscales del I.V.A. abonados al comprar los alimentos en cuestión, solicitando se proceda a reliquidar la totalidad de dichos créditos, no sólo de facturas A, sino también facturas B, pues al haberse considerado exenta en el I.V.A., no revestía la calidad de responsable inscripto en dicho tributo, lo que motivó que algunos proveedores inscriptos en el I.V.A., emitieran facturas B.

En cuanto a la sanción aplicada sostiene que la resolución impugnada se limita a instruir sumario por una supuesta defraudación sin siquiera mencionar qué elementos tuvo en cuenta para tener por acreditado el supuesto ardid o engaño en el cual se habría incurrido.

Hace hincapié en que fue prestada total colaboración a la fiscalización y la circunstancia de que los ajustes se efectuaron sobre la base de la propia documentación aportada por esta parte, descartan de plano la existencia de un ardid o engaño, por lo que solicita la nulidad absoluta del acto en los términos del art. 14 de la Ley 19.549, por quedar comprendida en el supuesto denominado "falta de causa" que prescribe el inc. b) del art. 7 y en el de "falta de motivación" contenido en el inc. e) de la mencionada ley.

Por último ofrece prueba, solicita se revoque la resolución apelada, con costas y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 52/78 vta. contesta la representación fiscal el traslado del recurso.

En primer término se refiere a la nulidad opuesta por la actora, y destaca que se limita a realizar meras afirmaciones dogmáticas carentes de todo sentido, en tanto no sólo no se observan vicios que imponga la nulidad invocada cuando se hallan contenidas en la resolución las especificaciones y las motivaciones que llevan a validar el criterio aplicado por el organismo fiscal sino que además, no esgrime ni acredita el perjuicio sufrido como requisito indispensable para que prospere el planteo así efectuado. Cita jurisprudencia en favor de su postura.

En cuanto al fondo de la causa reitera los argumentos tenidos en cuenta por el juez administrativo para determinar el tributo en cuestión.

Respecto de la sanción aplicada señala que la conducta desplegada por la actora encuadra en las previsiones de los arts. 46 y 47, inc. d) de la ley de rito, ello por cuanto no presentó las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales diciembre de 2006 a diciembre de 2007, evadiendo de esta forma el pago del tributo por la venta de productos kosher obtenida en dichos períodos.

Hace reserva del caso federal y peticiona se rechace el recurso interpuesto, con expresa imposición de costas.

III. Que a f. 92 se abre la causa a prueba, a f. 174 se clausura el período probatorio, se elevan los Autos a consideración de la Sala A y se ponen a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos. A fs. 177/180 y fs. 181/188 obran los alegatos del Fisco y de la actora, respectivamente. A f. 191 pasan los Autos a sentencia.

IV. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde en primer lugar expedirse sobre el planteo de nulidad opuesto por la recurrente.

En este punto no puede aceptarse el agravio vinculado a la falta de causa de la resolución, pues se advierte que el Fisco basó su accionar en una estricta aplicación de normas legales. Desde tal perspectiva debe señalarse que tanto de su simple lectura, como de los términos del sumario e incluso, de las distintas piezas que conforman las actuaciones administrativas, se desprenden claramente cuáles fueron los elementos que tuvo en cuenta el organismo fiscal a fin de proceder a la aplicación de la multa, los que luego están expuesto en la resolución de marras.

Es por ello que el planteo de nulidad no puede prosperar, dado que el acto apelado incorpora pormenorizadamente en sus considerandos los argumentos por los cuales se procedió a determinar la obligación de la recurrente, independientemente del error o acierto en que puede haber incurrido el juez administrativo, cuestión que se deberá tratar al momento de resolver el fondo de la causa.

Debe puntualizarse que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - Amet c/Buenos Aires provincia de y Otros s/daños y perjuicios”, C.S.J.N. 6/2/01, t. 324, pág. 151, entre otros). Por ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad, con costas.

V. Que procede ahora resolver si se ajusta a derecho la resolución apelada.

Que en primer lugar corresponde recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo a pronunciarse acerca de aquéllas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones; en efecto, el juzgador no está obligado a pronunciarse sobre todas las articulaciones de las partes, sino solamente sobre aquéllas que estime conducentes para fundar su decisión (conf. C.S.J.N. “in re” “Sopes Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Buenos Aires”, sentencia del 17/11/87, Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala V; “Tunesse, María del Carmen Flavia c/Ministerio del Interior s/juicio de conocimiento”, sentencia del 13/4/98; “Manzino, Silvia B.”, T.F.N., Sala D, sentencia de fecha 17/3/06, entre otros).

Que, sentado ello, la Comunidad Israelita Ortodoxa es una asociación civil inscripta en el Registro Nacional de Cultos tal como consta de la prueba informativa (fs. 102/135 de Autos).

El art. 2 de sus estatutos establece como sus fines básicos:

“a) Promover y estimular el establecimiento de institutos de enseñanza de la escritura sagrada y religión judía, conforme lo requiere toda Comunidad Israelita Ortodoxa.

b) Sostener y crear Sinagogas, Rabinato, Faena kosher, Casa de Baños rituales, seminarios y escuelas para varones y mujeres.

c) Organizar y favorecer la provisión de productos alimenticios kosher ...”.

De los mismos puede observarse que toda su actividad se vincula a la enseñanza religiosa y a fomentar entre sus asociados la ordenación de sus vidas privadas y de sus hogares según el mismo conocimiento religioso que predica.

Es decir que declara en su estatuto actividades comprendidas en la norma exentiva del gravamen en el art. 7, apart. 5, del inc. h) “Los servicios relativos al culto o que tengan por objeto el fomento del mismo, prestado por instituciones religiosas comprendidas en el inc. e) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones”.

La actora goza de exención reconocida por el propio Fisco para el impuesto a las ganancias, en su art. 20, en el inc. e) que beneficia a las “instituciones religiosas”. Desde este punto de vista, la asociación civil cuenta con antecedentes y reconocimientos que la hacen estar comprendida en la exención del citado inciso del impuesto al valor agregado.

VI. Que, en primer lugar, debemos analizar las actividades de la encartada como entidad religiosa, exenta en el I.V.A. por el apart. 5 del inc. h) del art. 7 al tener reconocimiento como institución religiosa por la autoridad de aplicación y por el propio organismo fiscal, que la reconoce alcanzada por la dispensa del inc. e) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

La actora señala, en más de una oportunidad, tanto en su descargo de la Vista de la determinación de oficio como en su recurso de apelación ante este Tribunal que “... la comida kosher es un elemento central de la vida religiosa judaica. Siendo la venta de tal comida parte del objeto y fines de la CIO y constituye un modo de canalizar el servicio religioso exento”. Es decir que la propia encartada vincula la venta de comida kosher a la actividad exenta por el apart. 5 del citado inc. h).

A tenor de lo expuesto, debe analizarse la cuestión a la luz de las normas que regulan su exención como institución religiosa que presta servicios relativos al culto o que tenga por objeto el fomento del mismo.

Entiendo que, como toda comunidad que profesa un credo en particular, distinto a la del medio social y cultural en que se desenvuelve, debe crear y sostener por sí misma todos los pilares que hacen a su esencia y organización ante la imposibilidad de obtenerlos de otra forma, incluyendo bibliografía, docencia, estructura edilicia, mobiliario acorde y elementos particulares de culto, entre otros bienes y servicios.

Por otro lado, debe proveer esos servicios y bienes a sus asociados para facilitarles la práctica de su ordenamiento religioso y el cumplimiento de los rituales y otras obligaciones que deben observar para ser miembros de la comunidad, grupo o colectividad.

Tanto es así que, en el caso en cuestión, para ser socio activo, además de tener que cumplir con determinadas calidades y cualidades personales se establece, taxativamente en el inc. c) del artículo tercero de los estatutos, que deben “Cumplir con los preceptos religiosos del sábado y las fiestas hebráicas, consumir productos alimenticios kosher y observar la castidad familiar, referente al uso de baños rituales”.

En primer lugar, antes de abocarme a la procedencia de la determinación de materia imponible, creo fundamental, para dilucidar el caso en cuestión, entender de qué se trata la alimentación kosher y el rol que tiene en la vida de esta comunidad ortodoxa.

Ortodoxo es quien, por definición, sigue fielmente los principios de una doctrina, en el caso en cuestión, el propio estatuto señala en el inc. e) de su art. 2 que “La Comunidad Israelita Ortodoxa se rige en forma absoluta de acuerdo con las disposiciones del Libro Shuljan Aruj, y toda resolución del Consejo Directivo tendrá valor únicamente, si aquéllas, no contradicen las disposiciones y dictámenes de nuestros maestros, autores del Shuljan Aruj y a su espíritu”.

Encontramos que “Shuljan Aruj” es el nombre por el que se conoce a la más importante recopilación de normas de conducta contenidas en la religión judía. Agrupa, en un solo ordenamiento, las reglas a las que el individuo judío debe ajustar sus actos.

Para mayor abundamiento y comprensión, digamos que el Shuljan Aruj se compone de cuatro partes, siendo la segunda de ellas y la pertinente al tema en debate, llamada “Ioré Deá”, que se ocupa de las leyes relativas a la matanza de animales, a los alimentos permitidos y prohibidos, el salado de la carne, la prohibición de mezclar alimentos lácteos y carne, el luto, etcétera.

El cumplimiento de estos últimos preceptos a los que adscribe esta comunidad, forman parte del Antiguo Testamento, Libro Levítico 11, que son leyes referidas a la pureza y santidad.

A este tipo de cuidados también se refiere el Corán y bajo el término Halal se regula y certifican los productos y servicios destinados al consumo de la comunidad musulmana. En los productos Halal no sólo se toman en cuenta los ingredientes que se utilizaron para elaborar el producto, también tienen ciertos requerimientos en el proceso de elaboración para así ser alimentos aceptados por la ley islámica y de consumo, en especial, de sus miembros ortodoxos.

Como puede observarse, en estos casos, no se trataría de la venta de carne u otros alimentos en general, sino que se trataría de alimentación profundamente enraizada con los cultos religiosos y ostensiblemente necesaria para el cumplimiento de sus preceptos.

VII. Que el Fisco entiende que la venta de carne y panificados kosher se encuentra alcanzada por el I.V.A. en tanto las exenciones aludidas por la actora se encuentran restringidas en su alcance por el copete del citado inc. h) que dice que estarán exentas del impuesto “las prestaciones y locaciones comprendidas en el apart. 21 del inc. e) del art. 3 que se indican a continuación: ...”.

Respecto de la incorporación de bienes muebles en locaciones o prestaciones, rige en la ley el principio de accesoriedad, ésto es que la suerte de aquéllo que se considera accesorio sigue el tratamiento que la ley le otorga a la locación o prestación a la que se incorpora y que, para el caso, es lo principal.

Este principio rector se ve ratificado en diversas normas que la ley ha incorporado justamente para determinar en qué casos lo accesorio no sigue a lo principal.

Claramente si este dogma implícito no existiera no hubiera sido necesario que la ley trate aquellos casos en los cuales no debería aplicarse.

Este entendimiento fue ratificado por la Corte Suprema en las causas Chryse S.A. y Angulo, José Pedro “... cabe concluir que la norma incorporada por el Dto. 2.633/92 (art. 1, pto. 1) en el reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en cuanto dispone que ‘los intereses originados en la financiación o en el pago diferido o fuera de término del precio correspondiente a las ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas’, debe entenderse circunscripta a los casos en que la financiación sea prestada por un tercero, ya que tales supuestos resultan ajenos al principio de unidad que surge de lo prescripto por el art. 10 de la ley. Con este limitado alcance –único que permite guardar la compatibilidad de la norma reglamentaria con la ley y preservar su validez constitucional– es fácil concluir que dicha disposición resulta inaplicable al ‘sub examine’” (del voto en disidencia de los jueces Lorenzetti y Highton de Nolasco en Chryse y considerados en Angulo).

Así, encontramos el concepto de divisibilidad en el inc. a) del art. 2 y otras normas que tratan el tema, como en el último párrafo del art. 7 y el apart. 3 del quinto párrafo del art. 10.

En estas remisiones legales encontramos cubiertas casi todas las situaciones en las que cosas muebles se incorporan a prestaciones o locaciones exentas o no gravadas pero hay un supuesto, no contemplado en la ley, que es el de cosas muebles de reventa que se incorporan a ese tipo de locaciones o prestaciones sobre las cuales rige plenamente el dogma implícito de accesoriedad.

Respecto de los hechos imponibles complejos, como el analizado, aquéllos en los cuales participa más de un hecho imponible –vbgr servicio relativo al culto y venta de cosas muebles–, se ha recomendado tamizarlos por varios criterios para saber el grado de interdependencia de los mismos. Esta misma Sala en su anterior integración, en la causa Giammona S.A. (29/6/98), siguiendo doctrina esbozada en las XII Jornadas Tributarias C.G.C.E.-C.A.B.A., señaló que “No obstante, frente a una multiplicidad de objetos en una relación comercial con causa compleja, el esbozo de la ‘doctrina de la subsunción’ permite determinar el tratamiento conjunto o separado de la incorporación de cosas muebles –que no sean de propia producción, conforme con la reforma operada por Ley 23.349– en locaciones o prestaciones, razón por la cual deben analizarse integralmente: si la cosa mueble es accesoria del concepto principal; la importancia relativa de los valores que conforman la transacción total; la interdependencia recíproca de los bienes y prestaciones; la finalidad sustancial del acto o negocio jurídico que se persigue; y la voluntad de las partes exteriorizada en el objeto del contrato o los usos y costumbres”.

Es decir que debe indagarse el caso bajo los preceptos reseñados en el antecedente jurisprudencial y analizarlo todo desde el punto de vista jurídico, económico y funcional.

Vuelve esta Sala a ratificar esta inteligencia en Jablonka S.A. (1/7/99), Consorcio Impresit Sideco (18/2/00) y en Legnoverde S.R.L. (24/6/00). En el primero se expresó “En síntesis, cuando el estudio integrado de los elementos precitados indicara que las cosas muebles no pueden separarse de la prestación o locación, constituyendo su consecuencia directa e inescindible, con calidad de inherencia y secundariedad, les corresponderá el tratamiento asignable a esta última; en cambio, si se demostrara que no existe una relación de conjunción y complementariedad entre ambas, la incorporación o transferencia de la cosa mueble podría ser tratada como ‘venta’, independiente de la prestación convenida”.

Así las cosas, cabe recordar una vez más la inveterada doctrina del Máximo Tribunal que sostiene que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros). Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma –Fallos: 234:482; 302:1284, Sullair Argentina S.A. (T.F. 24732-I) c/D.G.I., 21/2/13, C.S.J.N.–.

Respecto de la aplicación al apart. 5 con las limitaciones del copete del inc. h), entendemos que tal remisión legal resulta ociosa al caso ya que si bien nos encontramos ante la venta de cosas muebles, objeto del impuesto por el inc. a) del art. 1 y excluidas de la exención por el copete mencionado, la actividad que despliega la actora guarda íntima relación, conexidad y accesoriedad con su actividad principal siendo las actividades observadas y pretendidamente gravables subsumibles en la principal.

De no ser así y existiendo algún tipo de contraprestación, también el Fisco pretendería gravar los baños rituales en el entendimiento que se trata de una prestación de servicios comprendida en el apart. 12,

del inc. e) del art. 3 “efectuadas por casas de baños, masajes y similares” cuestión que, a todas luces, aparecería como descontextualizada.

No se trata de establecer si se encuentra exenta la venta de cosas que, cumpliendo determinadas normas, pueden ser consumidas por una comunidad religiosa sino sólo el tratamiento a otorgar al autoabastecimiento que puede hacer la misma entidad exenta para satisfacer la demanda de sus fieles adherentes.

Por todo lo expuesto corresponde revocar la resolución apelada.

En cuanto a las costas, las cuestiones de hecho y de derecho discutidas en Autos exhiben la complejidad fáctica suficiente como para apartarse de la regla establecida en el primer párrafo del art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, por lo tanto, cabe imponerlas por su orden.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Marchevsky, salvo en lo que respecta a las costas impuestas en la nulidad resuelta en el Considerando IV.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, “in re” “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/8/07), por cuanto “... al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquélla que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto –en materia de costas– que aquél asignado al resolverse la cuestión sustancial ...”.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. f. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y –tal como lo puso de relieve el ‘a quo’– la actora la planteó ‘como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal’ (conf. sentencia de Cámara, Considerando V, f. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el ‘a quo’ en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/2/13).

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos efectuado por el Dr. Marchevsky y al Considerandos IV de su voto.

En ese sentido, entiendo oportuno destacar que tal como señala el vocal preopinante, no se encuentra discutido que la recurrente es sujeto exento en el impuesto a las ganancias. Del art. 2 de su estatuto surge –en lo que aquí interesa– que: “Los fines básicos de la comunidad son: ... b) Sostener y crear Sinagogas, Rabinato, Faena kosher, Casa de Baños Rituales, seminarios y escuelas para varones y mujeres. c) Organizar y favorecer la provisión de productos alimenticios kosher ...”.

A su vez, el patrimonio se compone de “a) De los bienes que posea, adquiridos por cualquier título. b) De la renta que produzcan los mismos. c) De las cuotas que abonen los asociados. d) De las donaciones que reciba para cumplir los fines establecidos en el art. 2. e) De las subvenciones, herencias o legados, del producto de rifas, festivales, conferencias y aportes obtenidos por otros conceptos” (conf. art. 15). Y, en el artículo siguiente, dispone que “Los fondos sociales se aplicará a la realización de los fines sociales en la forma que establezca el Consejo Directivo”.

En ese contexto, del juego armónico de los artículos que rigen la vida de la comunidad actora y las normas involucradas solo cabe concluir que corresponde revocar el criterio fiscal.

En efecto. Baste recordar lo resuelto por nuestro Máximo Tribunal “in re” “Club 20 de Febrero”, en el que analizó los alcances que debe atribuirse a la Ley 25.920 (B.O.: 9/9/04), en relación con la Ley 16.656 que establece la exención genérica. Sostuvo allí que “La mencionada ley incorporó dos párrafos al artículo sin número, agregado a continuación del art. 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997 y sus modificatorias). El primero de ellos sienta el principio de que no son de aplicación al I.V.A. ‘las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente’”.

“El segundo prescribe que: la limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el art. 3, inc. d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inc. s) del art. 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones)”.

“... Que la Ley 16.656 en su art. 3, inc. d), estableció que quedaban exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública”.

“... Que la Ley 25.920 es clara en cuanto a que la exención establecida por el art. 3, inc. d), de la Ley 16.656 es aplicable al I.V.A. El texto de la norma traduce inequívocamente la voluntad del legislador en tal sentido, sin que pueda presumirse su inconsecuencia o falta de previsión (Fallos: 310:195; 312:1614; 313:132 y 1149, entre muchos otros). Asimismo, se encuentra fuera de discusión que el Club 20 de Febrero es una entidad civil sin fines de lucro, con personería jurídica, dedicada a la asistencia social. Al ser ello así, cabe concluir que la mencionada entidad se encuentra exenta de tributar dicho gravamen por los servicios de bar, restaurante, cantina, salón de té, confitería prestados, en su sede social, así como por la locación de sus salones”.

Bajo tales pautas, y teniendo en consideración que la recurrente se encuentra exenta en el impuesto a las ganancias en atención a lo que dispone el art. 20, inc. f) de la ley del gravamen, yerra el Fisco nacional al pretender alcanzar con el impuesto al valor agregado la venta de bienes –comida kosher– pues esa actividad se encuentra entre sus fines sociales y por lo tanto alcanzada por la exención establecida en el art. 7, inc. h, apart. 6 de la ley del gravamen.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1. No hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora, con costas.
2. Revocar la resolución apelada en Autos, imponiéndose las costas por su orden.

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

Fdo.: Laura Amalia Guzmán, Armando Magallón y Rubén Alberto Marchevsky (vocales).