

PROCURACION GENERAL DE LA NACION

Suprema Corte:

-I-

Por medio de la presente acción de amparo, la Unión de Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina -UTGRA- cuestionó una resolución sin número del 29 de noviembre de 1996, dictada por el Jefe de la División Jurídica "G" de la AFIP-DGI, que revocó, con efectos retroactivos al 1º de enero de 1990, un acto anterior del 22 de agosto de 1969, por medio del cual -a su vez- se había reconocido la exención legal que gozaba del Impuesto a las Ganancias.

Adujo que, si bien es indiscutible que su exención tributaria nace de la ley de Asociaciones Profesionales Nº 23.551 (art. 39), la revocación decretada por la DGI le causa un perjuicio, con diferentes implicancias. En primer término, puesto que la pérdida de su condición de exenta conlleva la iniciación de una determinación de oficio por las presuntas ganancias no declaradas y, por consiguiente, el impuesto dejado de ingresar desde el año 1990, con sus intereses resarcitorios, y la multa correspondiente. En segundo lugar, porque al carecer del "certificado de exención" que emite la propia DGI, comenzará a sufrir retenciones y percepciones, por parte de deudores y acreedores - respectivamente-, al revestir, también frente a ellos, el carácter de sujeto pasivo del tributo. Todo ello, según indicó, amén de la posibilidad de sufrir embargos sobre cuentas bancarias, mala calificación crediticia por los informes que DGI suele emitir a entidades financieras, etc.

Si bien la jueza de primera instancia desestimó

formalmente la acción de amparo, por entender que la vía intentada era improcedente atento la existencia de actuaciones pendientes en el ámbito administrativo, la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, a fs. 440/441, revocó la disposición, ordenó que se imprimiera a estas actuaciones el trámite previsto en la ley 16.986 y admitió la medida cautelar de no innovar solicitada por la actora. Este pronunciamiento fue objeto de recurso extraordinario por parte de la demandada, el cual fue denegado por la Cámara, a fs. 531/531 vta.

En cuanto al fondo del asunto, la sentenciante de primera instancia hizo lugar a la demanda, declarando la nulidad absoluta e insanable de la resolución impugnada. Sostuvo que la exención impositiva que goza la UTGRA se encuentra consagrada en el art. 39 de la ley 23.551, que abarca los actos y bienes de las asociaciones sindicales con personería gremial, destinados al ejercicio específico de las funciones propias, siendo una exención automática, dada por la sola obtención de dicha personería gremial. Con base en el principio de que las normas legales rigen para el futuro, dijo que una resolución administrativa no puede revocar, con efectos retroactivos, lo dispuesto por otra anterior. Agregó que el funcionario no está habilitado para revocar una exención legalmente concedida, por lo que dicha resolución colisiona con el derecho de propiedad (art. 17 de la Constitución Nacional) y con el principio de seguridad jurídica.

Por otra parte, rechazó el argumento de la accionada en el sentido de que si la actora pretendía encuadrarse en la exención del art. 20, inc. b) de la ley del Impuesto a

PROCURACION GENERAL DE LA NACION

las Ganancias, debió haber pedido este reconocimiento como entidad exenta, conforme lo exige la normativa. Arguyó también que el Fisco debió haber intimado a la UTGRA a cumplir con ese requisito, si consideraba que no bastaba con su exención legal, en lugar de proceder como lo hizo.

Así las cosas, entendió que el acto impugnado es nulo de nulidad absoluta e insanable, en cuanto pretende derogar lo dispuesto por la resolución anterior de fecha 22 de agosto de 1969, en tanto la exención que goza viene dada por la ley 23.551. Ello, sin perjuicio de lo que pueda derivarse de otros expedientes administrativos -ajenos a esta litis- donde la demandada investiga la conducta fiscal, tanto de la UTGRA como de personas que detentaron cargos en la entidad sindical actora, donde ya se les corrió la vista del art. 24 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones).

-II-

El a quo estimó, en coincidencia con el dictamen del Fiscal General preopinante, que si bien la apelante dedicó extensos párrafos a criticar la procedencia formal de la vía del amparo, la cuestión se hallaba precluida, pues fue resuelta a fs. 440/441, lo que torna improcedente su replanteo.

Expresó luego que la demandada, si bien insiste en la supuesta legalidad del acto impugnado, no ha señalado cuál es el fundamento jurídico hábil para considerar que una resolución administrativa pueda dejar sin efecto una exención consagrada en una ley nacional (art. 39, de la ley 23.551), máxime cuando no se ha discutido la personería

gremial que posee la actora. Indicó que los términos legales son sumamente claros, sin dejar margen para la interpretación, siendo automática la concesión de la exención por la ley, no supeditada a la realización de trámites o concesión de autorizaciones no exigidas por ella.

Por tales razones, confirmó el pronunciamiento apelado.

-III-

A fs. 579/587 luce el recurso extraordinario interpuesto por la demandada, contra la sentencia de cámara de fs. 575/576.

Sostiene que dicho pronunciamiento le causa un gravamen irreparable, con violación de lo dispuesto en la ley 11.683 y en la ley del Impuesto a las Ganancias, normas en las que fundó el derecho por ella invocado. La resolución cuya nulidad declaró el a quo -afirma- deriva de una razonada hermenéutica de las normas citadas, sin que tuviera por objeto derogar norma legal alguna.

Invoca, por otra parte, que la cuestión trasciende el mero interés de las partes, y adquiere caracteres de gravedad institucional, puesto que la sentencia del a quo no le permite a la DGI actuar conforme expresamente le ordena la ley de rito tributaria, en cuanto a sus facultades y obligaciones. Por otra parte, señala la arbitrariedad del pronunciamiento en cuestión, ya que su motivación no ha sido derivación razonada del derecho vigente, con relación a las circunstancias reales y comprobadas de la causa.

Expone que la invocación de la ley 23.551 formulada por el decisorio en crisis ha sido realizada en forma parcial, y descontextualizada en cuanto a sus alcances, ya

PROCURACION GENERAL DE LA NACION

que la exención concedida abarca a las entidades sindicales con personería gremial, pero sólo respecto de los actos y bienes destinados al ejercicio específico de las funciones propias previstas en los arts. 5º y 23 de la misma ley. Reunido este requisito, la exención puede considerarse automática, pero no lo es en caso contrario, como ocurre en autos, donde la DGI, en ejercicio de su función de fiscalización, comprobó una serie de irregularidades en la documentación respaldatoria de las salidas de fondos, como asimismo operaciones objetables, y también que durante el año 1995 fueron abonados al personal directivo de la UTGRA importes mensuales superiores al 50% de la mejores remuneraciones del personal administrativo, todas actividades ajenas y exorbitantes al encuadramiento exentivo legal (art. 20, in fine, ley del impuesto a las ganancias, t.o. en 1997).

En el mismo sentido, indica que el art. 6º de la ley 23.551 prescribe que los poderes públicos y, en especial la autoridad administrativa del Trabajo, los empleadores y sus asociaciones y toda persona física o jurídica, deberán abstenerse de limitar la autonomía de las asociaciones sindicales, más allá de lo establecido en la legislación vigente. Señala que la específica legislación tributaria relativa al impuesto a las ganancias y al procedimiento fiscal configuran este concepto de "legislación vigente" que limita la autonomía mencionada.

La revocación de la resolución administrativa del 22/8/69, fue realizada -a su modo de ver- con base en lo prescripto tanto en sus propios "considerandos", como en el art. 20 de la ley del Impuesto a las Ganancias, interpretado

armónicamente con los arts. 6º y 39 de la ley 23.551.

-IV-

El a quo concedió la apelación extraordinaria -a fs. 597- toda vez que se encuentra en tela de juicio la inteligencia de normas federales (tanto la ley 11.683 como la ley del Impuesto a las Ganancias).

Y como la decisión definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que la apelante funda en normas federales, pienso que el recurso extraordinario incoado es formalmente admisible (conf. art. 14, inciso 3º, de la ley 48).

-V-

Se agravia el Fisco Nacional sosteniendo que la resolución apelada impide el ejercicio de sus facultades y obligaciones, establecidas tanto por la ley de rito tributaria, como por la ley sustantiva del Impuesto a las Ganancias, decisión judicial que, desde su óptica, es producto de una arbitraria interpretación de la normativa aplicable.

El thema decidendum, dentro del limitado ámbito cognoscitivo de la acción de amparo, estriba en determinar si la AFIP-DGI está facultada para revocar un acto administrativo de mero reconocimiento de una situación legal de exención en que se encuentra la actora, mientras tramita el procedimiento determinativo de oficio (art. 16 y 17 de la ley 11.683, t.o. en 1998) y sin que hubiera recaído a su respecto resolución definitiva. Ello, a la luz tanto de la norma del art. 20, inc. f) de la ley del impuesto a las ganancias, como del art. 39 de la ley 23.551.

-VI-

Estimo procedente recordar que las leyes de exen

PROCURACION GENERAL DE LA NACION

ción son normas en cuya virtud, una vez cumplidos determinados presupuestos de hecho, incluidos complementariamente en el ámbito del hecho imponible, no tiene lugar el nacimiento de la obligación tributaria que hubiera correspondido -de no existir esta exención- de conformidad con la ley del impuesto.

La facultad constitucional del Congreso para otorgar derechos o exenciones tributarias -que constituye una derivación del principio de legalidad en materia tributaria contenido en los arts. 4º, 17 y 75 incs. 1º, 2º y 18 de la Constitución Nacional- encuentra basamento en lo prescripto por el art. 75, inc. 18 de la Ley Fundamental (Conf. Fallos: 316:2797, voto de los doctores Fayt y Petracchi). A su vez, implica un mecanismo apto para lograr un mejor ajuste de la ley tributaria, tanto a los principios de justicia tributaria (delimitando el hecho imponible), como también a la consecución de los fines de política social y económica que persiga la ley.

En el caso presente, la actora se encuentra beneficiada por dos normas de exención. Sin entrar en el estudio de su alcance y sentido, tarea ajena al presente dictamen, es propio señalar que la primera de ellas es genérica, contenida en el art. 39 de la ley 23.551, que toma en cuenta su carácter de asociación sindical con personería gremial y dispone que los actos y bienes de estas personas, destinados al ejercicio específico de las funciones propias previstas en los arts. 5º y 23 de la misma ley, estarán exentos del pago de toda tasa, gravamen, contribución o impuesto. Esta disposición enfatiza que la exención es automática, dada por

la sola obtención de la personería gremial.

Por otra parte, la segunda norma de exención se refiere específicamente al impuesto a las ganancias, que en su art. 20, inc. f) exime de gravamen a las ganancias obtenidas por las asociaciones y demás entidades civiles de carácter gremial -entre otros sujetos que menciona-, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y que en ningún caso se distribuyan, ni directa ni indirectamente, entre los socios. En el penúltimo párrafo del mismo art. 20, la ley establece que esta exención no será aplicable a las instituciones comprendidas en el inc. f) que durante el período fiscal abonen, a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas, sea cual fuere su denominación, un importe por todo concepto -incluidos los gastos de representación y similares- superior en un 50% al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo; tampoco será de aplicación, cualquiera sea el monto de la retribución, a aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.

Ninguna duda cabe, en cuanto a que el mandato legal eximente tiene aplicación por sí mismo, sin necesidad de reglamentación alguna para entrar en vigor o para tener efectividad. El propio art. 39 de la ley 23.551 refuerza este sentido, al disponer no sólo la automaticidad, sino además la mera dependencia del goce de la exención del hecho de haber obtenido la personería gremial.

Es menester, entonces, remarcar que la única virtualidad que poseen los actos administrativos emanados de

PROCURACION GENERAL DE LA NACION

la DGI que reconocen la existencia de la exención respecto del sujeto (en tanto éste sea pasible de gozar los beneficios de una norma de exención si se dan los extremos requeridos), está referida a obligaciones de tipo formal, y a ciertas obligaciones conexas con la obligación tributaria principal, en especial la sujeción a regímenes de percepciones o retenciones. Es un mero acto de reconocimiento, por parte de la Administración, de la situación en que se encuentran determinadas personas, a los fines de regularizar su situación en relación tanto con los demás sujetos gravados, y terceros, como asimismo con el propio Fisco; respecto a regímenes de obligaciones formales, o de otras obligaciones materiales conexas con la obligación principal, de la cual está legalmente exenta. Los terceros que operen con un sujeto exento, ante la exhibición del certificado, están relevados del deber de efectuarle retenciones o percepciones.

De esta forma, en el contexto del impuesto a las ganancias, el art. 33 del decreto reglamentario N° 2.353/86, tras indicar que el certificado de exención se otorgará a pedido de los interesados quienes deberán presentar sus estatutos y normas que rigen su funcionamiento y demás elementos que exija el organismo, dispone que "Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen".

Estimo oportuno poner de resalto que, frente a los supuestos de exención, y aun cuando el particular tenga expedido un "certificado", ello no implica una situación o status de indemnidad respecto a las potestades de fiscalización y verificación de la Administración, sino que, por el

contrario, ésta las conserva de igual forma que respecto a los casos gravados, pudiendo llegar en ejercicio de su potestad de imposición a la liquidación del tributo, aplicando la exención. En forma correlativa, el particular debe soportar la actuación de la Administración, y llevar a cabo el cumplimiento de determinados deberes formales, en igual posición jurídica que si existiera la obligación tributaria sustantiva o de pago.

-VII-

Como se ha expuesto supra, la DGI, mediante la resolución cuestionada del 29 de noviembre de 1996, revocó un acto administrativo anterior, por medio del cual se reconocía a la UTGRA el carácter de sujeto exento del impuesto a las ganancias. Sin embargo, el Fisco no identifica -ni en los considerandos del acto de revocación, ni en el informe de fs. 482/485, ni en escrito alguno presentado en autos- la norma legal o reglamentaria con base en la cual se encontraría habilitado para revocar ese certificado de exención, con anterioridad a la conclusión definitiva del procedimiento determinativo de oficio.

Entiendo que no hay norma legal o reglamentaria que autorice tal comportamiento.

Por otra parte, en rigor, la actora no precisa un "certificado de exención", ni para el régimen del impuesto a las ganancias ni para ningún otro tributo nacional -a los efectos señalados en el acápite anterior- en virtud de lo dispuesto por el art. 39 de la ley 23.551 en cuanto a la automaticidad de la exención. Dado que la UTGRA ha obtenido, dentro de dicho marco normativo, la personería gremial, el acto de reconocimiento de tal circunstancia por la autoridad

PROCURACION GENERAL DE LA NACION

competente -Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de la Nación-, cumple las veces de "certificado de exención", no necesitando de otro acto de constatación de tal circunstancia legal, a diferencia de las demás entidades sindicales, simplemente inscriptas, carentes de esa calidad, quienes a tenor del inc. f) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias, y conforme lo dispuesto en el art. 33 de su decreto reglamentario, deberán gestionar la expedición del certificado.

Por lo antedicho, estimo que el Fisco Nacional carece de agravio suficiente y actual para el sostenimiento del recurso extraordinario interpuesto, ya que cualquiera sea la suerte que corra la resolución impugnada, la actora seguirá gozando de los efectos señalados que emanan del art. 39 de la ley 23.551.

Ello es así, puesto que el Fisco no se ha visto impedido de ejercer sus funciones de inspección y fiscalización, máxime cuando conforme surge de las constancias del expediente y de los dichos de las partes, en forma paralela e ininterrumpida, ha continuado con el trámite de las actuaciones tendientes a la determinación de oficio de la presunta obligación tributaria que se habría generado respecto del impuesto a las ganancias (conf. fs. 417; informe de fs. 482/485; fs. 590 vta.; etc.). Ningún perjuicio le causa, al Fisco Nacional, lo decidido en autos respecto de dicho certificado, en relación a la determinación del impuesto que habría omitido declarar y abonar la actora por los períodos no prescriptos, puesto que, con independencia de lo hasta aquí resuelto en relación al certificado de exención, está

ejerciendo en plenitud sus facultades legales en procedimientos encaminados a tal fin.

El procedimiento de los arts. 16 y 17 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), está encaminado a la determinación de oficio de la materia imponible, y a liquidar -en su caso- el gravamen correspondiente, por los períodos no prescriptos. Es un procedimiento administrativo donde el contribuyente tiene amplias facultades de control, donde con carácter previo al dictado de la resolución determinativa se le concede vista, pudiendo ofrecer las pruebas que hagan a su descargo. Además, dicha resolución es recurrible conforme al art. 76 de la citada ley, mediante un recurso de reconsideración ante el superior (inc. a), o bien mediante recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (inc. b). En ambos casos, con efecto suspensivo, garantizándose en forma amplia los derechos del presunto deudor, quien no ve afectado todavía su patrimonio, dado que no está aun compelido al pago, ni se encuentra habilitada para el Fisco la vía de apremio. Asimismo, y relacionado con lo anterior, en virtud de lo dispuesto por el inc a) del art. 8^a de la Ley de Procedimiento Tributario, se ha dado vista en el procedimiento determinativo a las autoridades de la UTGRA, a fin de que ejerzan en forma amplia su derecho de defensa, frente a la eventual responsabilidad solidaria que podría caberles, en los términos legales.

Por lo tanto, será recién al cabo de este procedimiento determinativo, y de sus eventuales apelaciones, que se establecerá tanto la posible existencia de la obligación tributaria, como su cuantía, como también la eventual existencia de responsabilidad solidaria por parte de los directi

PROCURACION GENERAL DE LA NACION

vos de la actora.

-VIII-

Opino, por lo expuesto, que corresponde rechazar el recurso interpuesto, y confirmar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 22 de febrero de 1999.

NICOLAS EDUARDO BECERRA

ES COPIA

