

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

A fs. 327/329 de los autos principales (a los que me referiré en adelante), el titular del Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 12 rechazó la demanda promovida por la Cámara de Propietarios de Alojamientos (en adelante, CAPRAL) contra la Dirección General Impositiva (DGI, de ahora en más), enderezada a lograr que se revoque la resolución del 26 de diciembre de 1995, mediante la cual el Fisco le denegó la concesión del certificado de exención del Impuesto a las Ganancias, oportunamente solicitado en los términos del art. 20, inc. f, de la ley del gravamen (t.o. en 1997 y sus modificaciones).

Sostuvo el juzgador que, aplicando el principio de la realidad económica (arts. 2° de la resolución 1432 y 12 de la ley 11.683) y atento que la actividad principal de la entidad está referida a servicios directos a sus asociados, que son comerciantes (conf. art. 7° del estatuto), no puede encuadrarse en las entidades civiles que cumplen una finalidad de bien público.

-II-

A fs. 356/358, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia de la anterior instancia.

Para así resolver, señaló que la discusión consiste en determinar, finalmente, si la actora constituye o no una asociación gremial, dado que dichas entidades, en la literalidad del art. 20, inc. f, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, están exentas del pago de ese tributo, siempre y cuando cumplan con las demás condiciones allí establecidas,

extremo este último que no es objeto de controversia en autos. A tal efecto **C**señaló**C** resulta innecesario dilucidar el tema en torno al fin público que persigue la actora, toda vez que dicho objetivo, por sí, se encuentra implícito en la propia ley al prever la exención.

En este sentido, concluyó que la actora demostró satisfactoriamente que es un gremio, que posee personería gremial reconocida (v. fs. 291/294) y que, en tales condiciones, no cabe oponerse al pedido de otorgamiento del certificado.

Expresó que, contrariamente a lo aducido, no se ha demostrado que la actora haya obtenido recursos que impidan el reconocimiento del beneficio. Agregó que lo atinente a la reducida significación de los montos aportados a entidades comunitarias y de bien público, no puede discutirse, puesto que, por un lado, realizar tales liberalidades no es requisito para gozar la exención y, por otro, considerar que tales aportes fueron de escaso significado, sólo es producto del parecer personal del sentenciante.

-III-

Disconforme, la DGI interpuso el remedio federal que luce a fs. 374/384, el que, denegado a fs. 391, dio lugar a la presente queja.

-IV-

Ante todo, cabe advertir que la Corte tiene dicho, en forma reiterada, que los pronunciamientos judiciales no son factibles de ser revisados por la vía excepcional del art. 14 de la ley 48 cuando las objeciones del recurrente suscitan el examen de cuestiones de hecho y de derecho común y procesal, propias de los jueces de la causa (Fallos: 323:2468, y sus

Procuración General de la Nación

citas).

Tal es el caso, a mi modo de ver, del agravio expresado por la recurrente mediante argumentos que tienden a controvertir el carácter de asociación gremial que posee la actora y su actividad en punto a la firma de convenios colectivos atinentes al sector, puesto que ello ha sido materia de debate y prueba en las instancias pertinentes y resuelto sin arbitrariedad por el *a quo* (ver informes de fs. 291 y 294).

Del mismo modo, estimo que tampoco resulta atendible el otro agravio de la DGI, según el cual obstaría, al otorgamiento del certificado pretendido, la posibilidad que tiene CAPRAL de obtener réditos en el futuro a través de rifas y festivales. Aunque tal recurso esté previsto en sus estatutos, pues, según los términos en que se lo ha planteado, el gravamen posee un inequívoco carácter hipotético y conjetural (conf. Fallos: 303:447; 311:2518, entre otros). Máxime, cuando se ha demostrado que, hasta el momento, la actora no ha conseguido ingresos por tales vías.

-V-

El restante agravio de la recurrente se dirige a cuestionar la inteligencia otorgada por la sentencia en recurso al art. 20, inc. f, de la ley del impuesto, al sostener que debe requerirse de las personas beneficiadas por la exención que persigan una finalidad de bien público.

Al respecto, considero que resulta aplicable en autos aquella jurisprudencia de V.E. que establece que el recurso extraordinario es formalmente improcedente si no se han expuesto fundamentos que sustenten una diversa inteligencia de la norma federal aplicada (conf. Fallos: 302:1519; 304:1109; 310:2277, 2376).

En efecto, tengo para mí que la recurrente no ha

propuesto una interpretación distinta a la del *a quo*, sino que, por el contrario, ambas resultan sustancialmente análogas. Tanto éste como aquélla exigen que las personas de cuya exención se trata persigan, en forma más o menos directa, una finalidad de bien público, requisito que, a criterio del juzgador, está implícito en la norma exentiva y que cumplen, por definición, los entes allí contemplados, sin perjuicio, claro está, de demostrar desviaciones a tales finalidades, extremo que no ha sido alegado ni mucho menos demostrado en autos.

No es ocioso recordar **C**por otra parte**C** que la interpretación del *a quo* es plenamente acorde con la expresada por el Tribunal en el pronunciamiento de Fallos: 322:2173, considerando 5º.

-VI-

Si bien lo hasta aquí expuesto resulta suficiente para desestimar formalmente el recurso impetrado, observo que, además, el Fisco Nacional carece de un agravio concreto, suficiente y actual para el sostenimiento del remedio federal, a pesar de que expresa que lo decidido le causa un gravamen irreparable porque exceptúa a la actora del pago del impuesto por los períodos solicitados (ver fs. 376 vta.).

Pienso que no le asiste razón, toda vez que en autos se ha discutido la pertinencia de extender un certificado que acredite el carácter de sujeto exento en el impuesto a las ganancias. Este certificado constituye un mero acto de reconocimiento, por parte de la Administración, de las situaciones en que, *prima facie*, se encuentran determinadas personas, a los fines de adecuar su actuación respecto de los demás sujetos gravados y terceros, como asimismo del propio Fisco.

La única virtualidad que poseen los actos administrativos emanados de la DGI que reconocen la existencia de una

Procuración General de la Nación

situación de exención acerca de un sujeto, está referida a obligaciones de tipo formal, y a ciertas obligaciones conexas con la obligación tributaria principal, en especial la sujeción a regímenes de retención o percepción. Así, los terceros que operen con un sujeto que posee este certificado acreditativo del beneficio, ante su exhibición, están relevados del deber de efectuarle retenciones o percepciones (confr. art. 33, del decreto 2353/86, reglamentario de la ley del gravamen).

Estimo oportuno poner de resalto que, frente a los supuestos de exención, y aun cuando el particular tenga expedido a su favor este certificado, ello no implica un *status* de indemnidad respecto de las potestades de fiscalización y verificación del organismo recaudador, sino que, por el contrario, éste las conserva de igual forma que respecto a los casos gravados y puede llegar, en ejercicio de su potestad de imposición, a liquidar el tributo, aplicando la exención. En forma correlativa, el particular debe soportar la actuación de aquél y llevar a cabo el cumplimiento de determinados deberes formales, en igual posición jurídica que si existiera la obligación sustantiva de pago.

De tal manera, el Fisco puede verificar la situación de la actora, por los períodos no prescriptos y, con total independencia del otorgamiento del certificado en crisis, analizar si, efectivamente, ha cumplido con el resto de las condiciones que prevé la clara norma del art. 20, inc. f, de la ley del impuesto para el goce pleno del beneficio fiscal. Con concreto, que destinen sus ingresos a los fines de su creación y que, en ningún caso, los distribuyan directa o indirectamente, entre los socios. En caso contrario, puede realizar una determinación de oficio del gravamen que estime le corresponda, pues, como ha sostenido el Tribunal "el ca -

rácter 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).

-VII-

En tales condiciones, considero que el remedio intentado es formalmente inadmisibile y que corresponde rechazar la presente queja.

Buenos Aires, 12 de julio de 2001.

Es Copia

Nicolás Eduardo Becerra

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 26 de noviembre de 2002.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por el Fisco Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva) en la causa Cámara de Propietarios de Alojamientos c/ Dirección General Impositiva", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1º) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia de la anterior instancia y, en consecuencia, hizo lugar a la demanda mediante la cual fue impugnada la resolución de la Dirección General Impositiva que denegó el reconocimiento a la entidad actora de la exención pretendida por ésta en los términos del art. 20, inc. f, de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

2º) Que el tribunal a quo afirmó que lo esencial para resolver la causa es determinar si, como lo afirma la actora, ella es una asociación gremial, toda vez que el referido inc. f incluye a éstas entre las entidades exentas. Sentado lo que antecede, concluyó que al encontrarse la Cámara de Propietarios de Alojamientos inscripta con el N° 502 del Registro Gremial de Empleadores -tal como se demostró en estos autos- ella goza de personería gremial, por lo que no corresponde negar el reconocimiento de la exención impositiva máxime al no haberse aducido que la actividad de aquélla se hubiese desviado de su finalidad como ente gremial.

3º) Que desde tal perspectiva, juzgó que no era relevante para reconocer la exención determinar si la asociación civil demandante persigue fines de beneficio público o si no los persigue "porque en realidad, esa finalidad está implícita en el art. 20, inc. f, de la ley" (fs. 356 vta.). Por último, negó que otras circunstancias invocadas por el

Fisco Nacional pudiesen dar sustento al rechazo del reconocimiento solicitado por la actora.

4º) Que contra tal sentencia la demandada interpuso el recurso extraordinario cuya denegación dio origen a esta queja, y que resulta formalmente admisible en cuanto se cuestiona la inteligencia que el a quo asignó al art. 20, inc. f, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, norma que reviste carácter federal. Por otra parte, al no concurrir en el sub examine las circunstancias tenidas en cuenta en el precedente de Fallos: 322:2173 cabe concluir que lo decidido por el a quo ocasiona al apelante un gravamen suficiente como para dar sustento al recurso extraordinario, sin perjuicio de que, como se señaló en ese precedente -y lo puntualiza el señor Procurador General en su dictamen-, el acto que declara el carácter de exento de una entidad no impide que respecto de ella el organismo recaudador ejerza las facultades que le otorga la ley 11.683.

5º) Que el Fisco Nacional sostiene en su recurso que para la procedencia de la exención tributaria solicitada por la actora, el mencionado inc. f requiere que la asociación realice actividades destinadas al bien público, lo cual no puede ser identificado con el beneficio de quienes resultan unidos por una actividad común, extremo que no fue considerado por el a quo. Afirma que la principal actividad de la actora consiste en proteger o fomentar los intereses económicos de sus asociados, lo cual importa una finalidad lucrativa, al menos indirecta, lo que basta para excluirla de la exención, según el criterio del precedente "Cámara de la Industria del Calzado".

6º) Que en primer lugar cabe poner de relieve que la causa "Cámara de la Industria del Calzado" -sentencia del 4 de octubre de 1943, cuyo sumario se encuentra en Fallos: 197:39 -

Corte Suprema de Justicia de la Nación

versó sobre la procedencia de la exención al impuesto a los réditos prevista por el art. 5º, inc. f, de la ley 11.682. Dicha norma, en lo que interesa, eximía de ese tributo a las "entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguiesen fines lucrativos", y sobre la base de ella el Tribunal juzgó que bastaba una finalidad lucrativa, aunque fuese indirecta -como la protección o el fomento de los intereses económicos de los asociados- para excluir al peticionario "de la calificación de entidad de beneficio público que persigue".

7º) Que si bien esa norma constituye el antecedente remoto del art. 20, inc. f, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, su texto ha tenido importantes modificaciones. En tal sentido debe advertirse -al margen de que la exención de las instituciones religiosas pasó a estar contemplada en un inciso propio- que a partir del año 1946 (decreto 14.338) fue abandonada esa genérica referencia a entidades de "beneficio público" -que había suscitado múltiples controversias- por una enunciación detallada de las asociaciones y entidades civiles beneficiadas con la dispensa del tributo según el objeto que persigan, siempre que cumplan determinadas condiciones. De tal manera, 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.

8º) Que, en tales condiciones, la indagación sobre si los entes persiguen efectivamente un "beneficio público" conserva actualmente utilidad para los casos en los cuales el objeto o las características de ellos no responden estricta -

mente a los supuestos expresamente contemplados en la norma para el otorgamiento de la exención, tal como lo consideró el Tribunal en Fallos: 321:1660.

9º) Que, con tal comprensión, aunque asistiese razón al Fisco Nacional en cuanto niega a la entidad actora el carácter de entidad de bien público, la exención resulta procedente porque la ley federal que rige el caso comprende expresamente en la dispensa del tributo a las asociaciones gremiales, y aquélla reviste ese carácter, sin que resulten revisables ante esta instancia las conclusiones del a quo respecto del cumplimiento de los restantes recaudos exigidos a tal efecto, en tanto se fundan en la apreciación de las circunstancias fácticas de la causa -en principio ajenas a la vía del art. 14 de la ley 48- y no media un supuesto de arbitrariedad.

Por ello, y habiendo dictaminado el señor Procurador General, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario con el alcance indicado en el considerando 4º -e improcedente en lo demás- y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Agréguese la presentación directa a

Corte Suprema de Justicia de la Nación

los autos principales. Practique la actora, o su letrado, la comunicación prescripta por el art. 6º de la ley 25.344 y, oportunamente devuélvase al tribunal de origen. Notifíquese. EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ANTONIO BOGGIANO (en disidencia)- GUILLERMO A. F. LOPEZ - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.
ES COPIA

DISI-/-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-DENECIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ANTONIO BOGGIANO

Considerando:

1º) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la sentencia de primera instancia, hizo lugar a la demanda mediante la cual fue impugnada la resolución de la Dirección General Impositiva que denegó el reconocimiento a la entidad actora de la exención pretendida por ésta en los términos del art. 20, inc. f. de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Contra dicho pronunciamiento la vencida interpuso el recurso extraordinario cuya denegación dio origen a la presente que ja.

2º) Que para así decidir, el a quo afirmó que en razón de lo dispuesto por la norma en juego, lo esencial para resolver la causa no era determinar si la actora persigue un fin de beneficio público sino si reviste la condición de entidad gremial y que al estar acreditado este último extremo correspondía la exención. Asimismo, negó que otras circunstancias invocadas por el Fisco Nacional pudiesen dar sustento al rechazo del reconocimiento solicitado.

3º) Que el recurso extraordinario es formalmente procedente, pues en el caso los aspectos referentes a la arbitrariedad y a la inteligencia de normas federales se hallan inescindiblemente ligados entre sí; por lo tanto, corresponde que este Tribunal examine los agravios con la amplitud que exige la garantía de defensa en juicio (Fallos: 301:1194; 307:493; 314:529, entre muchos otros). A ello no obsta lo resuelto en Fallos: 322:2173 porque -a diferencia de dicho precedente- lo que aquí se discute es la concesión del certificado de exención. Por lo tanto, el fallo impugnado irroga al apelante un gravamen actual, sin que resulte decisivo el derecho que asiste al organismo recaudador de verificar la situación de la actora por los períodos no prescriptos y de

adoptar, en consecuencia, las decisiones que estime correspondan.

4º) Que el citado art. 20, inc. f, de la ley 20.628, en lo que al caso concierne, declara exentas del impuesto a "las ganancias que obtengan...las...entidades...gremiales...siempre que tales ganancias o el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente entre los socios". La parte final del precepto excluye de exención a las entidades que obtengan "sus recursos en todo o en parte de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar...y actividades similares".

5º) Que la resolución general de la Dirección General Impositiva 1432/71 -reglamentaria de una norma similar a la citada contenida en el art. 19, inc. f, de la ley de impuesto a los réditos invocada por la actora en la demanda (conf. fs. 4 vta.)- si bien expresa que la enunciación del objeto societario de las asociaciones y entidades efectuados en la disposición legal no es taxativa, puesto que su sentido es explicitar el concepto de "beneficio público", deja claramente establecido en sus considerandos -a los que remite su art. 1, inc. b- que un elemento distintivo de dicho concepto, o de la finalidad "socialmente útil" de la entidad, "consiste en la total exclusión de fines lucrativos para los asociados". A su vez, el art. 2º de dicha resolución general establece que el reconocimiento de la exención -dentro de las condiciones mencionadas en el artículo anterior- se hará sin perjuicio de las disposiciones del art. 12 de la ley 11.683, las que serán aplicables "cuando se compruebe que los interesados han adoptado la figura jurídica de una entidad o asociación civil exenta, para la realización de actividades que, conforme con la realidad económica, exigirían otras estructuras asociativas

Corte Suprema de Justicia de la Nación

más adecuadas".

6º) Que cabe recordar que, de acuerdo con una constante jurisprudencia de este 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).

7º) Que, indicadas las normas aplicables al sub lite y la hermenéutica rectora en la materia, corresponde decidir si ha sido correcto el criterio de la cámara al considerar que la entidad actora se encontraba alcanzada por la exención tributaria a la que se hizo referencia.

8º) Que la alzada afirmó que la prestación de servicios que puedan constituir un ahorro en los costos de la actividad de los asociados importaría el ejercicio directo de una actividad económica o comercial, complementaria o integradora, que resulta incompatible con el fin de una entidad gremial y, en consecuencia, puede suscitar el rechazo del pedido de exención.

9º) Que del examen de los estatutos de la actora (fs. 17/22) surge que uno de sus objetivos -además de asumir la representación de sus miembros a los que califica como comerciantes (arg. art. 7)- es "Organizar la prestación de servicios de orientación y asesoramiento jurídico-administrativo-impositivo, a los asociados de la entidad, para una correcta solución de sus problemas atinentes a la actividad específica que desarrollan" (art. 2 inc. c).

10) Que las memorias y balances presentados a par-

tir de 1990 ponen de manifiesto que el ente desplegó una actuación concorde con la finalidad señalada en el considerando precedente. En aquéllas, a título de ejemplo, se hace referencia a la disminución de los montos del Impuesto a los Ingresos Brutos lograda "como corolario de oportunas gestiones", obteniéndose la sanción de una ordenanza municipal que "dio respuesta y aclaró situaciones preocupantes para los empresarios que desde la 5º y 6º posición...no pagaran la totalidad del tributo ni la actualización financiera..." (fs. 132/133). También se destaca en otro período que los valores por aquel impuesto "se mantuvieron constantes, con lo cual se ratifica la eficacia de los esfuerzos realizados para mantener el tributo en lógicos carriles" (fs. 197).

Además, consta allí que "las elevadas facturaciones producidas por Obras Sanitarias de la Nación, determinaron la activa participación de CAPRAL en procura de rebajas. Los resultados fueron positivos y se concretaron en acuerdos con el organismo estatal..." que obtuvieron el propósito perseguido (fs. 133).

11) Que el a quo no examinó la citada norma estatutaria ni la acción que llevó a cabo la entidad en consonancia con ella, lo que resultaba imprescindible para dilucidar si una de las metas del ente tiene carácter lucrativo para sus asociados. De ese modo omitió considerar extremos conducentes para dilucidar el tema en debate, en abierta contradicción con el criterio que reputó esencial para decidir sobre la procedencia de la exención.

12) Que el art. 4 del estatuto al regular la composición del patrimonio contempla "El producto de beneficios, rifas, festivales y de cualquier otra entrada que pueda tener por cualquier otro concepto" (inc. d). Tal disposición se halla reñida con el art. 20 inc. f de la ley 20.628.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

La alzada, con cita de uno de sus precedentes, admitió la posibilidad de obtener recursos por aquellas vías siempre que no se desnaturalicen los fines de carácter público que justifican la exención. El argumento resulta ineficaz para sustentar lo resuelto, habida cuenta del defecto de fundamentación en que incurrió el fallo -señalado en el considerando anterior- al juzgar sobre la ausencia de fines lucrativos, extremo éste que importaría desvirtuar los supuestos en los que la ley prevé la exención y el incumplimiento de una condición para concederla.

Asimismo, la circunstancia de que hasta el presente no se haya recurrido a las fuentes de financiamiento en examen no subsana de suyo la colisión entre el estatuto y la ley, porque queda abierta la posibilidad de que la entidad lo haga. En consecuencia, la línea de razonamiento seguida por el a quo importó prescindir del propósito con el que la exención fue establecida, con claro apartamiento del criterio hermenéutico al que se aludió en el considerando 6º.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador General se declara procedente la queja y el recurso extraordinario interpuestos y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo al presente. Agréguese la queja al principal. Practique la actora, o su letrado, la comunicación prescripta por el art. 6º de la ley 25.344. Notifíquese y remítase. ANTONIO BOGGIANO.

ES COPIA