

**Voces:** TRIBUTOS - EXENCIONES TRIBUTARIAS - INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LA LEY - IVA - IMPUESTO A LAS GANANCIAS - ESTABLECIMIENTOS EDUCACIONALES PRIVADOS - ASOCIACIONES Y FUNDACIONES

**Partes:** Fundación Hastinapura c/ Fisco Nacional D.G.I.- s/ Dirección General Impositiva

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

**Sala/Juzgado:** IV

**Fecha:** 1-jun-2006

**Cita:** MJ-JU-M-8633-AR | MJJ8633 | MJJ8633

#### **Sumario:**

1.-Si bien las características de la actividad desarrollada por la actora -dictado de cursos de enseñanza no formal- pudieran obstar al reconocimiento de la exención en orden al impuesto al valor agregado, tal solución no se puede predicar en la misma situación frente al impuesto a las ganancias. En efecto, en aquel gravamen la llamada enseñanza informal"-impartida fuera de los establecimientos educativos reconocidos- sólo podía acceder a la exención reconocida en la ley respecto de materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos. Por el contrario, la exención concedida en la ley del gravamen bajo examen, se extiende a todas las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles dedicadas a la educación, sin distinción ni valoración respecto al valor y al contenido de ellas, siempre que ellas se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios".

2.-Dado que las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia, no procede revocar la exención impositiva con fundamento en la circunstancia de que la entidad se dedica a la venta de velas y sahumeros en una proporción que supera en sus ingresos a los que percibe en materia de educación.

3.-El carácter restrictivo de la interpretación que ha de darse a las exenciones tributarias, no debe alcanzar a negar el beneficio cuando de la propia ley no surge el impedimento de su concesión. Es así que, debe señalarse que en la ley del impuesto no surgen más requisitos que la finalidad de la actividad de la entidad, el destino de los fondos al funcionamiento de ella -sin que sea necesario que ellos provengan exclusivamente de la enseñanza- y la prohibición de su distribución entre los socios; a ello se agrega la exclusión de la entidad que se dedique a la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares".

#### **Fallo:**

-  
En Buenos Aires, Capital de la República, a los un días del mes de junio de dos mil seis, reunidos en Acuerdo los señores jueces de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal para conocer del recurso interpuesto en los autos: "Fundación Hastinapura c/Fisco Nacional -D.G.I.- s/Dirección General Impositiva", respecto de la sentencia de fs. 472/475 vta., el tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Dr. Galli dijo:

1. El señor jefe interino de la Región N° 1 de la Dirección General Impositiva rechazó el recurso de apelación deducido por la Fundación Hastinapura, contra la resolución del 18 de noviembre de 1994 por la cual se había revocado la exención de todo impuesto nacional, concedida en su oportunidad a esa institución, por entender que se había apartado de los fines específicos de su estatuto constitutivo al comprobarse que entre las actividades desarrolladas se encontraba la fabricación y venta de velas o sahumeros actividad que no formaba parte del objeto ni de los medios para cumplir sus fines. Agregó que no logró tampoco alcanzar los objetivos de los incisos a) y c) del artículo 6° del estatuto en cuanto a la exigencia de la creación de toda clase de organismos educativos, enseñanza pre-escolar, primaria, secundaria, etc.

A su vez, desechó la afirmación de la aquí actora en cuanto a la única autoridad competente para entender en el reconocimiento de exenciones impositivas, afirmación, dijo, que se contradecía con la anterior conducta adoptada por la fundación al dirigirse a la D.G.I. solicitando la exención. Por lo demás, siguió diciendo, el organismo fiscal está facultado para reconocer y denegar exenciones en los términos del artículo 8° del decreto 1397/79 reglamentario de la ley de procedimiento tributario.

Volvió a poner el acento en que, recordando doctrina de la Corte Suprema, la fundación, al solicitar la exención, presentó su estatuto del cual surgía que, la actividad a desarrollar esencialmente estaba dirigida a la educación manifestada en la creación de centros de enseñanza, lo que no fue cumplido, limitándose al comercio de velas y sahumeros. De tal manera, no le alcanzaba a ella el beneficio de la liberación de tributos nacionales concedido solamente a las instituciones dedicadas a la educación.

2. Contra dicha resolución, la Fundación Hastinapura vino en demanda ante los estrados de los tribunales, pretensión que tuvo acogida favorable a través de la sentencia de fs. 472/475 vta, en la que la señora juez de primera instancia hizo lugar a la demanda, distribuyendo las costas por su orden en atención a la forma en que resolvía la cuestión.

Partió su razonamiento resumiendo lo que según ella eran los fundamentos del rechazo de la pretensión de la actora: a) la fabricación y venta de velas y sahumeros; b) el incumplimiento del artículo 3° de la resolución de 18 de diciembre de 1981 respecto al cambio de denominación de la institución (anteriormente Fundación Nueva Acrópolis y luego Fundación Hastinapura) sin haber notificado esa circunstancia a la D.G.I.; y c) incumplimiento del artículo 6°, incisos a) y c) del estatuto

de la entidad, en cuanto a la no creación de organismos educacionales y concesión de becas.

Recordó la disposición del artículo 20, inciso f) de la ley de impuesto a las ganancias en cuanto a la exención que obtuviesen las asociaciones, fundaciones y entidades civiles dedicadas a las actividades allí mencionadas siempre que, dichos ingresos se destinasen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyesen, directa o indirectamente, entre los socios. A ello agregó la definición que de fundación efectúa el artículo 1° de la ley 19.836. De ambas normas concluyó en que, la no persecución de fines de lucro supone que las entidades beneficiadas con la exención no debían realizar actividades que redundaran en un beneficio económico de sus miembros, sino que las ganancias que ellas redituaban debían estar destinadas a la conservación de su patrimonio o la obtención de nuevos recursos. Negarles realizar esos actos negociales, llevaría a la conclusión de que las fundaciones serían incapaces para realizar actos de comercio, y que rápidamente agotarían sus recursos.

Rechazó, lo que ella entendió una objeción del organismo fiscal en cuanto a la falta de comunicación oportuna del cambio de denominación, por cuanto, dijo, tal circunstancia se encontraba suficiente probada.

Finalmente, en cuanto al cumplimiento de la obligación de creación de instituciones pedagógicas y educacionales, sostuvo la magistrada que se encontraba suficientemente probado que la Fundación Hastinapura tenía bibliotecas constituidas en cada una de sus sedes, guarderías, un instituto de filosofía, Colegio de Pedagogos Pestalozzi, Colegio de Profesores Rabindranath, Hogar de Belén, profesorado de estudios superiores, granja pedagógica, etc.

Por todo ello, consideró que se encontraba cumplido lo establecido en el artículo 6°, incisos a) y c) del estatuto de la entidad, lo que dejaba sin sustento la resolución atacada con la sentencia.

3. A fs. 481 vta. la apoderada del Fisco Nacional dedujo recurso de apelación contra dicha sentencia, el que fue concedido libremente a fs. 484. Puestos los autos en la Oficina, la apelante expresó agravios a fs. 495/500 vta., los que fueron contestados por su contraria a fs. 509/512 vta.

4. La apelante se queja en primer lugar de la interpretación de la actividad de naturaleza comercial que realiza la actora, en tanto que esa actividad que debía ser secundaria cubría el 61,90 % del total de los ingresos, constituyéndose en la principal ganancia de la entidad, desnaturalizando así sus fines.

Rechaza, asimismo, la conclusión a la que arribó la a quo en cuanto a la comunicación del cambio de denominación de la entidad, pues, sostiene, la obligación que pesaba sobre ella no era sólo la notificación de ese cambio, sino la de los estatutos, lo que no fue cumplido. Finalmente, sostiene que, había quedado probado que al personal que imparte las clases no se le requiere habilitación profesional ni que la actividad pedagógica de la entidad se materialice en la expedición de título habilitante alguno, resultando, además que la enseñanza ofrecida no corresponde a planes de estudios oficiales ni tiene reconocimiento y/o aval ministerial. Sostiene que la "educación no formal" no significa que ella no requiera de menos credenciales que las exigidas a la educación formal.

Denuncia, además, violación del derecho de defensa de su mandante al no tener en cuenta el perito los puntos de pericia propuestos por la demandada, constituyendo al decisorio como arbitrario.

Se extiende luego en consideraciones respecto al principio de legalidad tributaria, de la que la exención es uno de sus aspectos.

5. Así como los jueces no están obligados a ponderar -una por una y exhaustivamente- todas las pruebas agregadas a la causa, la sentencia que especifica con claridad el mérito de las que estima suficientes para la solución del pleito, la decisión no adolece de arbitrariedad (Fallos: 248:38), nada impide que el juzgador altere el orden de la cuestiones del modo en que fueron sometidos y resueltos por el juez de grado. Es así, entonces, que he de analizar, en primer lugar, la impugnación que el ente fiscal efectúa respecto del cumplimiento de la finalidad de la entidad desde el punto de vista educacional.

6. Para ello es de rigor partir del informe de la perito en educación designada en la causa, que se expidió a fs. 437/439. Inicia la experta su dictamen afirmando que "la labor desarrollada por la Fundación constituye una labor educativa que se encuadra en el campo de la educación no formal. No pertenece al sistema educativo ni es reconocida oficialmente por ninguna jurisdicción, pero tiene carácter sistemático y un conjunto de principios que procura transmitir, lo cual otorga carácter formativo a su acción pedagógica." (respuesta al punto 2, primer párrafo). Se extiende respondiendo dicho punto, afirmando que, cuenta con un cuerpo de profesores formados en la misma institución y que en su formación educativa, persigue fines que se presentan como altruistas, contando con diversas sedes en el país, habiendo extendido su actividad a países vecinos. Menciona la existencia de una labor editorial importante y la existencia de una página "web" desde donde difunde su actividad. Luego, se extiende en informar las distintas escuelas que funcionan dentro de la institución, así como los planes de estudios de cada uno de ellas y el programa de las materias que se imparten. Concluye luego su parecer, reproduciendo largamente, un documento emanado de la misma entidad respecto a sus fines y a su relación con un programa dedicado para médicos.

Es de destacar que el dictamen bajo examen, muestra de parte de la experta una faz de simpatía por la actividad desarrollada por la Fundación que pueden hacer perder cierta objetividad a su informe. Sin perjuicio de ello, han de destacarse ciertas comprobaciones que pueden, en principio definir la cuestión.

7. De ello, como lo resumí más arriba, resulta que la enseñanza que imparte la Fundación Hastinapura es la denominada "no formal" o "informal" y las materias o cursos que se dictan no pertenecen a aquellos correspondientes a la enseñanza "formal" ni han sido aprobados por las autoridades competentes del ramo de la educación. A ello ha de agregarse, como lo señala la perito, que los profesores no poseen -o no se les exige- título oficial, sino que les basta con una habilitación que efectúa la misma fundación tras un examen de capacitación.

Por otra parte, examinando los cursos que se dictan se puede apreciar que si bien en su denominación coinciden con cursos, carreras o especialidades de la enseñanza "formal", tienen un contenido particular con una orientación dirigida a la filosofía que sustenta la institución, apartándose de ese modo de las líneas generales de esas materias en la educación institucional.

8. Si bien estas características pudieran obstar al reconocimiento de la exención en orden al impuesto al valor agregado - art 8°, inc. 3 (cfme, esta -esta Sala, 30-3-2006, "Nueva Escuela S.A. -T.F. 18.211-I- c/D.G.I."), tal solución no se puede predicar en la misma situación frente al impuesto a las ganancias.

En efecto, como se recordó en la sentencia mencionada, en aquel gravamen la llamada enseñanza "informal"-impartida fuera

de los establecimientos educacionales reconocidos- sólo podía acceder a la exención reconocida en la ley "respecto de materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos. Por el contrario, la exención concedida en la ley del gravamen bajo examen, se extiende a todas las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles dedicadas a la educación, sin distinción ni valoración respecto al valor y al contenido de ellas, siempre que ellas "se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios"(art. 20, inc. f).

9. Sin perjuicio de ello, el organismo fiscal funda su revocación del beneficio en la circunstancia de que la entidad se dedica a la venta de velas y sahumerios en una proporción que supera en sus ingresos a los que percibe en materia de educación.

Al respecto, las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (Fallos: 296:153 y sus citas; 315:257).

El carácter restrictivo de la interpretación que ha de darse a las exenciones tributarias, no debe alcanzar a negar el beneficio cuando de la propia ley no surge el impedimento de su concesión. Es así que, debe señalarse que en la ley del impuesto no surgen más requisitos que la finalidad de la actividad de la entidad, el destino de los fondos al funcionamiento de ella -sin que sea necesario que ellos provengan exclusivamente de la enseñanza- y la prohibición de su distribución entre los socios; a ello se agrega la exclusión de la entidad que se dedique a "la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares".

Como ha quedado demostrado en el juicio, los fondos que recauda la entidad se destinan al sostenimiento de su actividad y no se distribuyen entre los socios, de allí que la proporción que existe respecto del total de ingresos no puede significar un óbice para el otorgamiento de la exención, en tanto tal requisito no está contenido -implícita o explícitamente- en la ley de reconocimiento.

10.Finalmente, en cuanto a la objeción examinada por la señora juez de grado respecto a una irregularidad en la comunicación que habría efectuado al fundación en cuanto al cambio de nombre de la entidad y de alguna modificación del estatuto, ha de señalarse que esa cuestión no se encontraba tratada en el acto administrativo atacado y fue introducida como una acotación tangencial por la representación fiscal al contestar la demanda, de la que no se dio traslado a la actora, razón por la cual no formaba parte de la litis. Sin perjuicio de ello, conviene resaltar que los agravios de la demanda no conmueven la decisión de la señora juez de grado por cuanto ellos se limitan a negar el cumplimiento del requisito sin pretender probar sus dichos.

Por todo lo expuesto, voto por la confirmación de la sentencia apelada, con costas en la Alzada (art.68, C.P.C.C.) .

El Dr. Alejandro Juan Uslenghi se adhirió al voto precedente.

De conformidad al resultado del acuerdo de que da cuenta el acta que antecede, confírmase la sentencia apelada, con costas.

Se deja constancia que la tercera vocalía se encuentra vacante (art. 109, R.J.N.) .

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Guillermo Pablo Galli

Alejandro Juan Uslenghi

Guillermo Pablo Galli

Alejandro Juan Uslenghi