

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Buenos Aires, 30 de Mayo de 2012.

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° 26.684-I, caratulado: “FUNDACION CLARETIANA. s/apelación-IVA”y,

CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 26/58vta. la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 592/05, de fecha 16 de diciembre de 2005, dictada por el Jefe (Int.) de la División Gestiones y Devoluciones a cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P.-D.G.I., por la que se determina de oficio la obligación tributaria en concepto de el Impuesto al Valor Agregado (enero de 2000 a diciembre de 2002, ambos inclusive), con sus respectivos intereses resarcitorios, y aplica una multa graduada en el setenta por ciento (70%) del gravamen omitido de ingresar con sustento en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal (Ley 11.683 t.o. 1998 y modif.).

Manifiesta que la Fundación Claretiana fue constituida por la Congregación religiosa “Misioneros Claretianos”. Que con anterioridad a la ley 24.483 debían adoptar la estructura de una asociación civil pero que luego del dictado de la referida norma se les reconoció personalidad jurídica, y que de ese modo quedo superada la diversidad de regímenes entre las órdenes y congregaciones religiosas facilitándose su desenvolvimiento por reconocerse su labor benéfica. Que tal ley propició la creación de un registro en el ámbito del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, y se reconoce a estas asociaciones el carácter de entidad de bien público sin necesidad de inscripción adicional alguna. Que luego del dictado de la ley 24.483 la congregación de Misioneros Claretianos decide desarrollar la actividad de la Asociación Amigos del País a través de una fundación. Indica que la Fundación Claretiana desarrolla determinadas actividades enumeradas en el artículo 2 de su estatuto, y lo transcribe. Que tales actividades eran las mismas que desarrollaba la Asociación Amigos del País que se encontraba exenta en el impuesto a las ganancias de conformidad con lo dispuesto por el inc. f) art. 2o de la LIG. Que, no obstante ello, la AFIP resolvió no hacer lugar a la solicitud de exención en el impuesto a las ganancias por entender que la actividad de su parte tiene carácter comercial, y que ante dicho acto se interpuso recurso de apelación y, posteriormente, demanda contenciosa en la Justicia Federal. Entiende que tal denegatoria de exención en el impuesto a las ganancias originó la apertura de la inspección que culminó con el dictado de la resolución que aquí se viene a apelar.

Señala que la administración fiscal centra el análisis de la cuestión en los artículos 1, 4 y 7 de la Ley de el Impuesto al valor agregado sin tratar la aplicación de la Ley 16.656 por la que se exime del Impuesto a las Ganancias y de todo otro impuesto nacional a las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a determinadas actividades establecidas por la norma. Explica que la Ley N° 16.656 incorporó una exención genérica de todo impuesto nacional para determinadas entidades civiles sin fines de lucro en la Ley N° 11.682, y que al ser sustituida por la Ley N° 20.628 no se incorporó un precepto análogo pero que tal exención genérica sigue vigente. Que la exención genérica de carácter subjetivo establecida en el inc. d) del artículo 3 de la ley 16.656 se encuentra vigente y que su incorporación en la ley del Impuesto a los réditos no se ajustaba a una correcta técnica legislativa por exceder la misma los alcances de un sólo impuesto. Que ante la falta de una previsión expresa no corresponde considerar que la exención genérica se encuentra derogada. Advierte que la vigencia de la exención genérica establecida por el inc. d) del artículo 3 de la Ley N° 16.656 ha sido

confirmada por la Procuración del Tesoro de la Nación mediante el dictado del dictamen nro. 46/02 a pesar de que la Ley del Impuesto a los Réditos se encuentra derogada. Que dicho criterio interpretativo fue corroborado con la sanción de la Ley N° 25.920 confirmando la aplicación de la norma contenida en el inc. d) del artículo 3 de la Ley N° 16.656 en el Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, indica que tal como lo sostuvo la Instrucción AFIP N° 5/00, la exención genérica analizada no ha sido limitada por las sucesivas modificaciones efectuadas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Agrega que con el dictado de la ley 23.871 se eximió del impuesto al valor agregado a los servicios prestados por las entidades comprendidas en el inc. f) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias pero que ello no implicó una limitación a la exención genérica contenida en el artículo 3, inc. d) de la Ley N° 16.656, y que la administración fiscal a través del dictado de la Instrucción nro. 28/95 AFIP entendió que las normas genéricas de la ley de IVA no afectan ni derogan beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales. Sostiene que la ley del Impuesto al Valor Agregado al incorporar una exención sobre los servicios prestados por fundaciones no deroga la ley 16.656 en virtud del principio de legalidad por el cual tanto los impuestos como las exenciones deben ser establecidos y derogados por una ley, y que la exención prevista por el inc. d) de la Ley N° 16.656, de carácter subjetivo, es aplicable a situaciones diferentes por cuanto beneficia a asociaciones civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, asistencia social y salud pública. Manifiesta que los dictámenes del Procurador del Tesoro son de acatamiento obligatorio por parte del cuerpo de Abogados del Estado incluyendo los de la Administración Federal de Ingresos Públicos por lo cual debieron tener en cuenta el contenido del Dictamen nro. 46/02. Manifiesta que la vigencia y operatividad de la exención genérica analizada procede respecto de la totalidad de sus hechos imposables respecto de su mandante por no haber sido limitada por ley alguna. Entiende que la ley 25.920 es de carácter interpretativo por lo que sus efectos deben retrotraerse a la vigencia de la ley interpretada. Concluye indicando que la exención genérica prevista por el artículo 3, inc. d) de la Ley N° 16.656 se encuentra vigente, operativa y deviene aplicable a su mandante y, por último, plantea la inconstitucionalidad de la interpretación de la administración fiscal sobre la Instrucción 5/2000 AFIP por ser contradictoria de los arts. 4, 17 y 31 de la Constitución Nacional.

Analiza los requisitos que exige el inc. d) de la Ley N° 16.656 para su procedencia y entiende son: 1) la ausencia de finalidad lucrativa y 2) ejercicio de alguna de las actividades enumeradas taxativamente en la norma. Expresa que mediante la resolución nro. 50/99 la Inspección General de Justicia aprobó e inscribió el estatuto de la Fundación Claretiana. Que la actividad que desarrolla es la de enseñar y difundir la religión Católica Apostólica Romana y que la ausencia de finalidad lucrativa surge de lo dispuesto en su estatuto. Asimismo, explica que la ausencia de fines de lucro no implica que no pueda mantener beneficios derivados de la actividad que realiza, y que de ninguna ley se desprende que las fundaciones tengan prohibido la percepción de ingresos. Que la finalidad de lucro exige la existencia de ánimo de lucro de obtener un beneficio individual participando en el reparto de las ganancias tal como, indica, lo ha expuesto el Dictamen nro. 9/93 de la Dirección de Asesoría Legal de la DGI. Que los rendimientos que la fundación obtiene son destinados al cumplimiento de su actividad y que, incluso en el supuesto de la disolución de la Fundación, los bienes remanentes se pasarán a una entidad de bien común sin fines de lucro.

En cuanto a la actividad que desarrolla, señala que su actividad es de carácter educativo en cuanto persigue la difusión y enseñanza de la religión Católica Apostólica Romana por lo que procede la exención invocada al estar incluida en los presupuestos del artículo 3, inc. c) de la Ley N°

16.656. Entiende que su actividad se encuentra dentro del alcance del término educación que es más amplio que el concepto de enseñanza. Sostiene que debe admitirse el objeto social toda vez que no se ha acreditado fraude a la ley o desviación de los fines de creación de la entidad y que, no obstante encuadrar la venta de cosas en el art. 1 de la Ley de IVA, las operaciones se encuentran exentas por su finalidad de enseñar directa o indirectamente los dogmas religiosos. Agrega que el vocablo educación no se limita a la enseñanza impartida en el ámbito escolar. Considera que la venta de artículos de santería constituye un medio fundamental a efectos de lograr la finalidad de su actividad. Señala que limitar el alcance de la exención contenida en el art. 3, inc. d) de la Ley N° 16.656 a la actividad educativa llevada a cabo en el ámbito de la ley federal de educación conculca el principio de legalidad en tanto no existe ninguna norma con entidad suficiente como para limitar su alcance en dicho aspecto. Agrega que la norma indicada es más amplia que la prevista en el artículo 7, inc. h) ap. 3 de la Ley de IVA.

Manifiesta que el Estado se ha comprometido al sostenimiento de la religión católica conforme se desprende del art. 2 de la Constitución Nacional. Se agravia por el rechazo de las pruebas ofrecidas en sede administrativa y considera que por ser infundado resulta violatorio del art. 166 de la ley de procedimiento fiscal y del derecho de defensa en juicio.

Respecto de la multa aplicada indica que su parte no ha omitido el ingreso del gravamen por encontrarse exento. Que la figura infraccional establecida en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal requiere para su configuración la concurrencia de elementos objetivos y subjetivos que no se presentan en el caso o no han sido correctamente identificados por el organismo recaudador. Sostiene que la infracción en análisis no se configura en forma automática por la sola verificación del vencimiento sino que requiere la ponderación de circunstancias de modo, tiempo y lugar que acrediten la existencia del elemento subjetivo. Entiende que en el presente caso no surge el elemento subjetivo ni hay en la causa circunstancia alguna por el que se permita atribuir a su parte responsabilidad por omisión toda vez que el ajuste efectuado se basa en una diferente interpretación de las normas aplicables a la materia. Agrega que en el presente caso se encuentra configurado un error excusable, y que atento las características de tema en discusión y la colaboración prestada corresponde exonerar la presunta omisión. Considera que existe una desproporción entre la lesión al bien jurídico protegido y la cuantía de la pena. Que en el caso se ha graduado la multa con un porcentaje mayor al mínimo legal sin fundamento alguno, y que tal situación le impide ejercer su derecho de defensa y viola los arts. 28 y 33 de la constitución Nacional.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque las resolución aplelada con costas.

II.- Que a fs. 73/90vta. el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

Manifiesta que se ha verificado en la presente causa la venta de artículos de santería conforme surge del informe final de inspección y que fue reconocido por el propio contribuyente. Analiza los artículos 1, 2 y 4 inc. a) de la ley del gravamen, y concluye que la venta de cosas muebles efectuadas por sujetos habitualistas se encuentran alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado. Agrega que la actora no se encuentra alcanzada por ninguna de las exenciones establecidas por la ley de IVA y que tampoco resulta aplicable la Ley N° 16.656. Considera que la Fundación Claretiana no realiza una actividad que pueda ser comprendida dentro del término educación en cuanto a la venta de objetos de santería. Que la actora pretende asimilar los conceptos de difusión de la religión,

publicación, venta de libros de contenido religioso y venta de objetos de santería con educación. Señala que la exención en el ámbito de la educación tiene el objetivo de ayudar al desarrollo de las fuentes privadas de recursos en las actividades. Entiende, desde una interpretación de la específica legislación tributaria, que la actora no realiza una actividad de educación sino que se dedica a la publicación y venta de libros y venta de objetos de santería, y que tales actividades las desarrolla con el objeto de difundir la religión católica. Advierte nuevamente que la actora pretende asimilar el servicio de educación con la difusión de la religión pero que la interpretación analógica no se encuentra permitida dentro del derecho tributario.

En cuanto a la interpretación de la normativa aplicable, explica que a la administración fiscal le corresponde la aplicación y control de los gravámenes y que la actividad del contribuyente no encuadra dentro de las normas exentivas, y cita jurisprudencia al respecto.

Sobre la multa aplicada expresa que la omisión incurrida por la actora se encuentra debidamente acreditada. Que el ilícito sancionado por el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal se comete en forma instantánea al no presentarse la declaración jurada. Que la contribuyente omitió ingresar el impuesto debido por considerarse exento debido a su accionar negligente de naturaleza culposa. Entiende que no existen dudas respecto de la existencia de la materialidad de la conducta omisiva, y que conociendo el deber a su cargo no adoptó los recaudos conducentes a la satisfacción exacta de la deuda. indica que en el caso no existe error excusable, y toda vez que la norma era clara en cuanto a su interpretación considera que el contribuyente debió tomar recaudos a fin de evitar el perjuicio fiscal. Asimismo, sostiene que la graduación de la pena se encuentra ajustada a derecho y dentro de los límites que establece la norma.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se confirmen las resoluciones apeladas con costas.

III.- Que a fs.113/14 se rechaza la excepción de litispendencia opuesta por la actora. A fs. 120/125 y 150/155 la actora invoca hechos nuevos. A fs. 130 se abre la causa prueba y es producida a fs. 143/144 y 157/158vta.. A fs. 174 se elevan los autos a la Sala “B” y se ponen los autos para alegar, los que obran fs. 180/181vta. y 183/187 . A fs. 188 se elevan los autos a sentencia.

IV.- Que, conforme surge de las constancias de autos, la recurrente se encuentra inscripta en los registros de la AFIP con actividad de “Servicios de Organizaciones Religiosas”. La misma solicitó la exención en el Impuesto a las Ganancias de conformidad con el artículo 20, inciso f), de la ley de dicho tributo, el cual fue rechazado por el Organismo Fiscal. En consecuencia de ello, el Ente Recaudador fiscalizó a la contribuyente y constató que no había presentado declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado, detectando que la misma efectuaba ventas de artículos de santería, las cuales consideró alcanzadas en el citado tributo, de acuerdo a lo normado por los artículos 1, 2 y 4 de la ley del gravamen. Al respecto, sostiene que la Fundación Claretiana no realiza una actividad que pueda considerarse de educación ya que la venta de objetos de santería es una venta de cosa mueble.

Por su parte, la actora funda su planteo defensivo en que **la actividad desarrollada por la Fundación se encuentra amparada por la exención genérica prevista en el inciso d) del artículo 3° de la Ley N° 16.656, por tratarse de una entidad sin fines de lucro, que tiene por finalidad la enseñanza y difusión de la religión Católica, Apostólica y Romana, advirtiendo que los rendimientos que obtiene con la venta de los objetos de santería son destinados al cumplimiento de sus fines.**

V.- Que, **el artículo 3, inc. d) de la Ley N° 16.656 dispone: “Quedan 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, la asistencia social y a la salud pública y los inmuebles de su propiedad utilizados para el desarrollo de sus actividades o para la promoción de recursos destinados al cumplimiento de sus fines”.

Que, no obstante que la administración fiscal no desconoce en la presente causa la vigencia de la normativa analizada, corresponde señalar que al respecto se observa una interpretación cambiante en cuanto a su vigencia hasta la sanción de la Ley N° 25.920.

La Instrucción General (DGI) 28/95 señalaba: “Se lleva a conocimiento de las dependencias que, de acuerdo con el criterio sustentado por la Secretaría de Ingresos Públicos en el Expte. 250.027/95, las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de normas de carácter genérico, no afectan ni derogan beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales, las que, de hallarse vigentes, prevalecen sobre las previsiones de la ley del impuesto. A modo de ejemplo, cabe citar las leyes: (...) 2. 16.656, art. 3, inc. d) (B.O.: 30/12/64). Exime del impuesto a los réditos y de todo otro gravamen nacional a entidades civiles sin fines de lucro dedicadas a la educación, asistencia social y salud pública...”

La Instrucción General AFIP 5/2000 dejó sin efecto la Instrucción citada precedentemente, y textualmente estableció: “Atento a lo dictaminado por las Direcciones de Asesoría Técnica y Asesoría Legal en el sentido de que la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en tanto contiene disposiciones exentivas específicas, acota las franquicias genéricas contenidas en leyes u otras normas anteriores a su dictado, se lleva a conocimiento de las dependencias que se deja sin efecto la Instr. Gral. D.G.I. 28 del 11/8/95”.

Por su parte el Dictamen Nro. 46/2002 de la Procuración del Tesoro de la Nación, señala que: “...la Ley de Impuesto a las Ganancias no derogó todas las disposiciones de la Ley 11.682 y sus modificatorias, ni eliminó, por ende, las exenciones específicas previstas en el art. 19 de la Ley 11.682. Así surge no sólo del texto de la Ley 20.628 sino también de la naturaleza de la exención consagrada en el art. 19, inc. s), de la Ley de Impuesto a los Réditos. En efecto, la incorporación de esa exención a la Ley de Impuesto a los Réditos no se ajustó a una correcta técnica legislativa, pues incluyó en el texto regulatorio del impuesto a los réditos una exención tributaria de carácter subjetivo y específico ajena al régimen de ese gravamen. Puede por ello sostenerse que, al exceder los alcances de esa exención el ámbito de ese tributo, ellos no resultaron afectados por la sustitución del impuesto a los réditos dispuesta por la Ley 20.628. Por esa razón, a falta de previsión expresa, no es dable atribuir a esa última ley otros efectos derogatorios que los referidos a las disposiciones vinculadas con el impuesto que suplantó. 3. En cuanto a la posibilidad de entender que las normas de la Ley de Impuesto al Valor Agregado condicionan o limitan los alcances del inc. s) del art. 19 de la Ley 11.682, debe tenerse en cuenta que la exención que este último consagra reviste un carácter subjetivo aplicable a situaciones distintas de las contempladas en el art. 8 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. por Dto. 280/97). En efecto, esa exención beneficia a las asociaciones civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública, exigencia de carácter subjetivo que no establece el art. 8 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. por Dto. 280/97) ni el art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, al cual remite el anterior ... De ello se infiere que la franquicia prevista en el art. 19, inc. s), de la Ley de Impuesto a los Réditos no alcanza a todas las entidades de bien público enumeradas en el art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, sino sólo a algunas de ellas...”

Que la Ley N° 25.920 (B.O. 9/9/04) en su art. 1° dispuso: Incorporáanse a continuación del segundo párrafo del artículo incorporado sin número a continuación del art. 7 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997 y sus modificaciones, los siguientes: “Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente. 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, en consecuencia con la norma precedente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (sentencia de fecha 26/9/2006) in re “Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP ” concluyó: *“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 IVA. 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, cabe tener presente que “A su vez, el ahora cuarto párrafo del artículo 7.1 de la ley del IVA dispone que si la exención referida a todo impuesto nacional se encuentra prevista en leyes vigentes al 9/9/2004, tal exención tiene operatividad en el IVA, con lo que para ello, el legislador reafirma el criterio en el sentido de la prevalencia de las normas genéricas subjetivas por sobre las disposiciones propias del IVA. Este es el tema central del punto en conflicto, pues lo que en definitiva ha hecho el legislador es "blanquear" la vigencia y operatividad de las exenciones subjetivas de las normas genéricas por sobre la ley del IVA. De esta manera, se cumple el objetivo de la ley que es terminar con el conflicto interpretativo, por lo que la Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra ahora obligada a adoptar tal criterio legal y archivar las actuaciones en trámite, en cuanto se basaban en un criterio distinto [...] Respecto de las normas legales específicas, que establecen exenciones genéricas y que se encontraren vigentes al 9/9/04, tales franquicias se consideran operativas en el IVA, prevaleciendo sus disposiciones sobre las del tributo... En tal caso, la operatividad y vigencia de las exenciones genéricas proceden en el IVA respecto de la totalidad de sus hechos imposables, al no haberse previsto legalmente limitación alguna..” (BERTAZZA, HUMBERTO J. Claroscuros en las exenciones subjetivas en el impuesto al valor agregado. A propósito de la reforma de la ley 25920. Doctrina Tributaria ERREPAR. Tomo XXV, página 1015. Noviembre 2004).

VI.- Que, hecha esta exposición, resta analizar si la citada disposición resulta aplicable al caso de autos.

Al respecto, cabe recordar 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 (Fallos 296:153 y sus citas; 315:257).

Conforme informan los peritos contadores en autos (ver fs. 157/158vta.) el artículo 2° del Estatuto de la Fundación establece textualmente que “La fundación tendrá por objeto: a) La

enseñanza y difusión de la religión Católica, Apostólica y Romana; b) la investigación científica, la publicación, edición sin fines de lucro, distribución y difusión mediante la utilización de medios de comunicación social...de todo aquello que promueva la Fe en Dios y la dignidad del ser humano...A fin de cumplir sus objetivos realizará, sin fin de lucro alguno, las siguientes actividades: ...b) Desarrollar cursos, seminarios, propiciar investigaciones, otorgar becas...d) Difundir material y objetos religiosos en general...”

Al respecto, corresponde señalar que el Fisco Nacional resolvió, a través de las resoluciones administrativas AFIP-DGI 99/01 y 195/02, que no correspondía otorgar el beneficio de la exención en el Impuesto a las Ganancias a la Fundación Claretiana por desarrollar actividades comerciales de significativa magnitud, siendo el beneficio solicitado de carácter excepcional y restrictivo.

Impugnadas judicialmente por la recurrente, obtuvo pronunciamiento de primera instancia favorable a su **condición de exenta en en el Impuesto a las Ganancias en los términos del artículo 20, inciso f), de la ley de dicho impuesto**, criterio que ha sido confirmado por la Excm. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, conforme se desprende de la copia del fallo dictado por la Sala IV el 13/12/2007 in re “Fundación Claretiana c/ AFIP (D.G.I.)”, que obra glosada a fs. 151/153 de autos.

Para así decidir la Sala IV de la Alzada sostuvo que: “...**la realización de actividades comerciales o industriales por las fundaciones no es un impedimento absoluto**, sino que deberá atenderse a su entidad e importancia respecto de la actividad que originó el derecho a la exención”.

Además, agregó: “No puede pasarse por alto que **el goce de la exención está supeditado a la estricta observación de las condiciones impuestas por la norma del art. 20**, y que en este sentido, la **Dirección Asesoría Legal de la Dirección General Impositiva**, por **Dictamen 9/93** con cita de Enrique J. Reig (“Impuesto a las ganancias”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1991, p. 232), **consideró que las entidades del art. 20 inc. F) pueden realizar actividades ajenas a su específico objeto cuando el resultado de ellas, aun mediando habitualidad y onerosidad a su respecto, no se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados** (DGI, Boletín 481, p.57).”

Asimismo, la Alzada sostuvo que “En el caso bajo examen, **en el fin exclusivo y excluyente de la fundación se encuentra ausente toda finalidad de lucro** como se le entiende en el derecho, **por cuanto ningún beneficio obtienen sus fundadores**, sino que se encuentra plenamente probado que el producido de la venta de las publicaciones se reinvierte en nuevas ediciones. **Lo expuesto permite concluir que las entidades de beneficio público art. 20 inc. F) se encuentra habilitados, mientras no se desnaturalice la finalidad de su creación y el fundamento de la exención de que gozan, a realizar actividades que semánticamente pueden estar comprendidas en la expresión “Actividad comercial” con la finalidad de obtener recursos para la realización de sus actividades de bien público.**” (el resaltado me pertenece).

Por último, la Sala IV de la Cámara agregó que: “Por otra parte, **la finalidad de la actividad se dirige esencialmente a la educación** y la difusión de la fe religiosa y **mal puede calificársela a ella de naturaleza comercial.**” (el destacado de la cita es propio).

En definitiva, habiendo concluido el Superior que **la actividad de la recurrente no puede calificarse de comercial** y que **se dirige esencialmente a la educación**, cabe concluir que **la recurrente**

encuadra en la exención subjetiva contemplada en el artículo 3, inc. d) de la Ley N° 16.656 y, de conformidad con lo expuesto en el Considerando V, alcanza al Impuesto al Valor Agregado. Por lo expuesto, corresponde revocar el acto apelado, con costas.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Revocar el acto apelado, con costas.

2) Regular honorarios, a cargo del Fisco Nacional, al profesional de la actora, Dr. José A. Díaz Ortiz, en el doble carácter en la suma de pesos ciento treinta y dos mil cuatrocientos sesenta y cinco (\$ 132.465), de conf. arts. 6, 7, 22 de la ley 21839 y 7 de la 23928. Se deja constancia que las presentes regulaciones no incluyen el I.V.A., el que se adicionará en el caso de corresponder, conforme a la subjetiva situación de revista del profesional beneficiario frente a dicho tributo conf. C.S.J.N., 16-6-93, en “Cía. Gral. de Combustibles”.

3) Regular honorarios, por la excepción resuelta en autos, a cargo de la actora, a los profesionales del Fisco Nacional, Dra. María Gabriela Makuc, en el carácter de apoderado, en la suma de pesos mil dos cientos sesenta (\$ 1.260), y al Dr. Horacio Piacentini, en el carácter de patrocinante, en la suma de pesos tres mil ciento cincuenta (\$ 3.150), de conf. arts. 6, 7, 22 y 33 de la ley 21839 y 7 de la 23928. Se deja constancia que la presente regulación no incluye el I.V.A.

4) Se deja constancia que la presente sentencia se dicta con el voto coincidente de dos miembros titulares de la Vocalía 5ta. y 4ta. Nominación, por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 6ta. Nominación (Conf. Art. 184, segundo párrafo, de la ley 11.683, t.o. en 1998 y su concordante 59 del R.P.T.F.N.).

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

ARMANDO MAGALLON
VOCAL

JOSE LUIS PEREZ
VOCAL