

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION
SALA B

AUTOS: Sindicato Petrolero de Córdoba
APELACION ANTE EL TRIBUNAL FISCAL
FECHA: 01/07/2003

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ASOCIACIONES SINDICALES. PROCEDE EXENCION SI LA PRESTACION SE RELACIONA CON LOS FINES PERSEGUIDOS. SERVICIO HOTELERO PRESTADO A NO AFILIADOS. ACTIVIDAD COMERCIAL. GRAVADA.

AUTOS Y VISTOS:

El expte. 16492-I, caratulado "Sindicato Petrolero de Córdoba s/apelación - impuesto al valor agregado", y

CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 42/52 la actora interpone recurso de apelación contra una resolución de la Dirección General Impositiva, por medio de la cual se le determina de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado por los períodos abril de 1992 a enero de 1996, con más intereses resarcitorios y multa.

Que, en primer lugar, manifiesta que la resolución recurrida parte del presupuesto de reconocer la existencia de la exención impositiva consagrada en las leyes 23551 y 23549 y sus modif., entendiendo, sin embargo, que la misma sólo beneficia a las actividades relacionadas con los fines específicos del sindicato. Al respecto, considera que toda entidad o asociación que no tiene fin de lucro, como es su caso, tiene por finalidad objetivos esencialmente no económicos y por lo tanto insusceptibles de conformar un hecho imponible y, por lo tanto, gravable.

Que, aclara que el Sindicato Petrolero de Córdoba tiene por fin específico remover los obstáculos que dificulten la realización plena del trabajador, fin no económico -dice- cuya única forma de conseguirlo es a través de la obtención de recursos, los que -a su vez- se obtienen mediante la realización de actividades comerciales o industriales.

Que, en consecuencia, entiende que la cuestión relacionada con los fines específicos del Sindicato, se encuentra estrechamente vinculada a la "ratio legis" de las normas que consagran el beneficio de la exención. Ello así, considera que la AFIP al fundar la pretensión fiscal, no sólo transgrede las leyes del correcto razonar, sino que, además, introduce un quebrantamiento del espíritu de las normas y de la intención clara del legislador, consistente en otorgar una ventaja económica aquellas personas jurídicas que, como en su caso, no persiguen un fin de lucro, razón por la cual, desestima que la exención se circunscriba a aquellos servicios de hotelería y bar que el Sindicato le proporciona a sus afiliados.

Que, así, entiende que nada más alejado de una discriminación arbitraria, por el contrario, lo que el Estado pretende a través de la exención impositiva en cuestión es compensar aquellos que a través de una determinada actividad comercial o industrial, en lugar de propender al beneficio y enriquecimiento personal de cada uno de sus miembros, tal como ocurre en cualquier sociedad comercial o con cualquier comerciante, procuran coadyuvar con el Estado en el mejoramiento en la vida material y espiritual de la gente, subrogando a éste en una actividad que le es propia.

Que, como segundo agravio, se refiere a la violación de la cosa juzgada administrativa -artículo 26 de la ley 11683- en razón de haber desconocido el acto determinativo las resoluciones dictadas por los jueces administrativos en procesos regulares, mediante las cuales se le reconoció el carácter de sujeto exento. Cita, al respecto, los sumarios AC/2859/92, AG2/312/93, DJ/4114/94, AG2/GC/42/6415/94. Aclara que la jueza administrativa Alicia B. Castro resolvió dejar sin efecto el procedimiento de determinación iniciado oportunamente por considerar que su parte se encontraba exenta del tributar el impuesto reclamado, razón por la

cual, y en virtud de lo dispuesto por el artículo 26 de la ley de rito, no puede luego, el Fisco, modificar dicha resolución una vez firme.

Que, señala como defensas subsidiarias: 1) que la AFIP parte de un grave error, cual es, la necesidad -a su criterio- de que a los fines del cómputo del crédito fiscal el impuesto se encuentre discriminado, exigencia que -a su juicio- la ley no requiere, destacando que la misma tan sólo habla de impuesto facturado; 2) asimismo entiende que si en la operación aritmética determinativa del impuesto se computa a favor de su parte como crédito fiscal el monto que abonó a la totalidad de proveedores, inversiones, etc., y que asciende a la suma de \$ 1.084.495,66, el impuesto no se adeudaría pues la resta de crédito y débito resultaría un valor negativo y ascendería a la suma de \$ 40.134, afirmación que funda en las registraciones contables que le fueron presentadas oportunamente a los señores inspectores.

Que, en lo que hace a la multa, pone de resalto que su parte fue sometida a reiterados procesos de determinación de oficio -nueve en total- y en cada uno de ellos obtuvo una resolución en la que se consideraba a su actividad comercial exenta del pago del impuesto, lo que, a su criterio, significa que la AFIP tenía convicción del carácter no gravable de tal operatoria, convicción que, además, se encontraba justificada por la Ley de Asociaciones Gremiales y la propia ley del impuesto. En consecuencia, considera que la multa en cuestión viola los elementales principios de buena fe al pretender que a un deudor a quien su acreedor le dijo en reiteradas oportunidades nada debes, se lo sancione luego con una multa equivalente a la friolera del 80% del valor de la deuda.

Que, respeto de los intereses considera dicha pretensión como ilegítima por violación del artículo 509 del CC, en cuanto exime expresamente del pago de los intereses moratorios al deudor que probare que la mora no le es imputable, supuesto que -dice- en el caso de autos ha quedado demostrado a partir de las circunstancias apuntadas precedentemente y vinculadas a la obligación tributaria, particularmente, la manifestación expresa que el acreedor efectuó al deudor respecto de la inexistencia de deuda por el reconocimiento mediante resoluciones de juez competente sobre su carácter de sujeto exento. Asimismo, se agravia respecto de resultar los mismos abusivos y, por lo tanto, usurarios, consolidándose -a su criterio- la hipótesis de confiscatoriedad. Hace reserva del caso federal. Ofrece prueba.

II. Que, a fs. 59 se corre traslado del recurso al Fisco Nacional, quien contesta a fs. 63/68 solicitando, en base a los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Que, a fs. 69 se abre la causa a prueba haciéndose lugar a la informativa y a la pericial contable. A fs. 87 la actora desiste de la prueba informativa ofrecida y a fs. 286/289 obra agregado el informe pericial. A fs. 290 el representante de la actora impugna la opinión del perito del Fisco respecto del punto b), en razón de entender que la misma implica pronunciarse acerca de la procedencia del criterio interpretativo de su parte sobre la legislación vigente, situación que resulta diferida para el momento de sentenciarse el fondo de la cuestión -v. fs. 304-.

Que, a fs. 305 se cierra la instrucción elevándose los autos a Sala. A fs. 329/331 el representante de la actora interpone revocatoria contra el auto de fecha 20/9/2000, donde se resuelve proceder al desglose de las piezas de fs. 311/316, en cuanto no ha exigido al representante fiscal que acredite las expresas instrucciones del Estado Nacional para ser parte del litigio, ello, en razón de que la cuestión debatida en autos ha sido objeto de expreso pronunciamiento fiscal, a través de la instrucción general 28/1995 de estricta aplicación al presente caso conforme -dice- lo señalado por la Dirección de Asesoría Legal en el dictamen 48/1995 del 12/10/1995. A fs. 332 se resuelve diferir la cuestión planteada en la revocatoria al momento de sentenciar.

Que, a fs. 555/6 la recurrente informa como hecho nuevo la ley 23551 -que regula el funcionamiento de las asociaciones sindicales- en cuanto determina como autoridad de aplicación al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y la instrucción 44/1995 en tanto dispone que: "hasta que no vierta pronunciamiento el órgano específicamente facultado al efecto, la

Dirección General deberá mantener la exención concedida...". En consecuencia -dice- no habiéndose verificado en autos dicha situación el Fisco Nacional carece de competencia y jurisdicción para pretender concluir que la actividad del Sindicato no responde a sus fines específicos.

Que, a fs. 557 se hace saber al Fisco el hecho nuevo denunciado por la actora, quien lo contesta a fs. 559. A fs. 563 se ponen los autos para alegar haciendo uso de tal derecho el representante fiscal a fs. 572/577. A fs. 582 se ordena el desglose del alegato de la actora de fs. 579/81, por extemporáneo. A fs. 587 pasan los autos a sentencia.

Que, a fs. 586 se ordena como medida para mejor proveer la agregación en autos de una copia de la sentencia dictada por la Cámara Federal de Apelaciones de la 4ª Nominación de Córdoba en los autos "Sindicato Petróleo de Córdoba c/DGI s/ordinario", la que, finalmente, luce a fs. 600/609.

Que, conforme surge del informe de inspección agregado a fs. 84/85, el contribuyente en cuestión resulta ser un Sindicato con Personería Gremial 786, encuadrado dentro de la Ley de Asociaciones Sindicales de Trabajadores, que agrupa a obreros, empleados, y todo otro personal remunerado de ambos sexos, que realicen en forma total y/o parcial las siguientes actividades: cateo, exploración, extracción, elaboración, transporte, almacenaje, distribución y venta de petróleo y subproductos del petróleo, dentro de la jurisdicción de la Provincia de Córdoba.

Que, al respecto, se aclara, en lo relativo a las fuentes de ingresos del mismo, que están constituidas por los aportes y contribuciones normales propios de todo sindicato, y los ingresos producidos por el llamado "Patrimonio de Afectación" que incluye los obtenidos por la explotación del Hotel de la Cañada y las Colonias de Vacaciones ubicadas en las localidades de Villa del Dique y Capilla del Monte.

Que, en lo que se refiere a la cuestión traída en recurso, y siguiendo el informe de inspección, el Hotel de la Cañada presta servicios a terceros afiliados y no afiliados al Sindicato Petrolero de Córdoba, no tributando -la actora- el impuesto al valor agregado, en virtud de considerarse exenta conforme lo dispuesto por el artículo 6, inciso j), punto 6, de dicho ordenamiento, situación ésta que generó la formulación de los cargos respectivos con fundamento en considerar el organismo fiscal que: "con el dictado de la ley 23871, las exenciones para las entidades gremiales se limitan a las locaciones y prestaciones de servicios, en tanto se relacionen en forma directa con sus fines específicos, dejando sin efecto para el impuesto al valor agregado la exención general que otorgaba la Ley 23551 de Asociaciones Gremiales y que, por lo tanto, la explotación de hoteles no goza de la franquicia otorgada por la ley".

Que, el resultado de dicha verificación se elevó a la División Determinación de Oficio en virtud de no conformar -el contribuyente- los ajustes realizados por la inspección, incluyéndose, en consecuencia, y dentro de la base imponible del impuesto, y a los fines de calcular el débito fiscal, los ingresos obtenidos por el Hotel de la Cañada por venta de servicios a terceros afiliados y no afiliados al Sindicato Petrolero de Córdoba.

Que, posteriormente, y consultada la Dirección de Asesoría Técnica y Asesoría legal sobre el tema en cuestión, la misma concluye en que: "no corresponde reconocer la exención del impuesto al valor agregado, peticionada por el Sindicato Petrolero de Córdoba, por la venta de servicios de hotelería a terceros no asociados".

Que, como consecuencia de lo expuesto, la División Revisión y Recursos devuelve el legajo de inspección a efectos de que se divida en la base de cálculo, lo que correspondería a afiliados y lo que correspondería a los no afiliados al sindicato, calculándose el débito fiscal sobre el monto correspondiente a los no afiliados al Sindicato Petrolero de Córdoba en virtud de considerar sólo a dichos ingresos alcanzados por el impuesto al valor agregado.

Que, finalmente, se dicta la resolución determinativa con fundamento en que la exención alegada por la actora, se halla circunscripta a la prestación de servicios relacionados en forma

directa con sus fines específicos, no encuadrando por tanto en la franquicia la prestación de servicios -como alojamiento, bar, restaurante, servicio telefónico, etc.-, ni los alquileres elevados, realizados a terceros no asociados, resultando, en consecuencia, los mismos gravados en base a lo previsto por el artículo 3, inciso e), de la ley del tributo.

Que, ello así, la cuestión a decidir por parte de este Tribunal consiste en determinar si prestación de servicios realizada por el Sindicato Petrolero de Córdoba a través de la explotación de su Hotel de la Cañada a terceros no afiliados se encuentran o no comprendida dentro de la exención prevista por el artículo 6, inciso j), punto 6 de la Ley 23871 de Impuesto al Valor Agregado.

Que, al respecto, corresponde señalar que el citado artículo en su parte pertinente dispone que estarán exentas del impuesto, las ventas, las locaciones indicadas en el artículo 3, inciso c) y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en el presente artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo que se indican a continuación: ... 6. Los servicios prestados por las obras sociales regidas por la ley 23660, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en el artículo 20, incisos f), g) y m) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1986 y sus modif., por instituciones políticas sin fines de lucro y legalmente reconocidas, y por los colegios y consejos profesionales, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos (destacado propio).

Que, en el presente caso nos encontramos frente a una exención de carácter mixto, en tanto el legislador ha exonerado ciertas actividades de entes determinados por la norma, modulando, de esta manera, los aspectos objetivo y subjetivo del hecho imponible mediante el precepto de exención.

Que, en este sentido, y siendo la actora una asociación sindical, la exención alegada se circunscribe conforme la norma en análisis a los servicios realizados por la misma y relacionados en forma directa con sus fines específicos, los que conforme surge del estatuto agregado a fs. 17/28 de los antecedentes administrativos y, en lo que tiene que ver con la cuestión planteada en autos, consisten, entre otros, en "s) propender a la implantación de colonias y campamentos para vacaciones, instituir el seguro colectivo, subsidios para enfermedad, servicios mutuales, campos de deportes...".

Que, en consecuencia, siendo el sindicato una organización de trabajadores, establecida con el fin de proteger o mejorar mediante una acción colectiva las condiciones económicas y sociales de sus afiliados, es claro que la instalación de colonias y campamentos por parte de éste, sólo puede ser entendida en relación con estos últimos.

Que, siguiendo el razonamiento expuesto y, en atención al mecanismo de traslación adoptado por el impuesto al valor agregado el efecto desgravatorio de la norma exentiva en análisis, tiene como beneficiario a los destinatarios de las operaciones exentas, a saber, los afiliados al sindicato, situación que queda corroborada por la diferencia tarifaria reconocida respecto de los terceros no afiliados.

Que, en consecuencia, la actividad que el Hotel Sindical presta respecto de los no afiliados, con tarifas diferenciadas -mayores que las que se cobran a los afiliados- y contabilidad separada de la llevada por el sindicato (vide informe pericial de fs. 287 vta.), excede la finalidad aludida, lo que lleva a encuadrarla como actividad comercial, gravada en los términos del artículo 3, inciso e), de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Ello, por cuanto conforme se ha expuesto, la exención no cubre la actividad comercial del sindicato con referencia a un gravamen que funciona como impuesto indirecto al consumo y que soportan los competidores dedicados a análoga actividad económica. Así, la explotación del hotel respecto de terceros no afiliados -particulares-, no constituyen operaciones propias del Sindicato, ni autorizan a extender el beneficio de la exención fiscal, sólo admisible en los términos precisos de la ley para la hipótesis en la que el Sindicato actúa en cumplimiento de sus fines propios y no como propietario de un hotel, compitiendo en la actividad económica en cuestión, con quienes no gozan de la exención impositiva.

Que, dicha conclusión es la que se impone al punto de advertir que tratándose las exenciones de normas de excepción, que regulan hipótesis ya contempladas por otras de ámbito más amplio en abierto contraste con la "ratio" de estas últimas, no son susceptibles de interpretación extensiva, debiendo, en consecuencia, ser entendidas de modo estricto y aplicadas en sus propios términos, puesto que al constituir una excepción carecen de fuerza expansiva (Herrera Molina, Pedro M.: "La exención tributaria" - Ed. Colex - Madrid - 1990 - pág. 208).

Que, a igual solución arribó la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial de Córdoba al momento de sentenciar respecto de la acción declarativa interpuesta por la aquí actora, al considerar que "no cabe duda de que la relación de los servicios prestados por el Hotel de la Cañada, a terceras personas ajenas al Sindicato Petrolero, con los fines específicos de la asociación gremial no es directa sino indirecta, al no estar dirigida a la satisfacción de aquéllos de manera inmediata, sino a obtener recursos para con ellos atender a los referidos fines... que si bien el Sindicato Petrolero es sujeto exento del IVA por poseer personería gremial, tal exención queda circunscripta a aquellos actos y bienes que tiendan al cumplimiento de sus funciones específicas, característica de la que no participa la venta de servicios de hotelería a terceros no asociados, por cuanto importan lisa y llanamente, el desarrollo de una actividad comercial... (CFA de Córdoba "Sindicato Petrolero de Córdoba c/DGI" del 18/5/2000, voto Dr. Sánchez Freytes).

Que, en lo que hace a la defensa de cosa juzgada opuesta por la actora con fundamento en el haber desconocido el Fisco Nacional, al momento de la determinación, las resoluciones dictadas por los jueces administrativos en procesos regulares, y por medio de las cuales se le reconoció el carácter de sujeto exento -cita, al respecto, los sumarios AC/2859/92, AG2/312/93, DJ/4114/1994-, corresponde su rechazo en atención a no haber la actora probado en autos dicha situación, razón por la cual, se debe estar a lo afirmado por el juez administrativo en la resolución determinativa en cuanto a que en los mismos, no fue considerada la existencia de prestaciones de carácter comercial a terceros no afiliados, sino solamente la condición frente al gravamen declarado por la responsable y, como tal, sujeta a verificación por parte del organismo fiscal (vide fs. 30, in fine/31).

Que, estando, en consecuencia, gravada con el impuesto al valor agregado la actividad hotelera llevada a cabo por el Hotel de la Cañada, respecto de los no afiliados al Sindicato Petrolero de Córdoba, resta expedirse acerca de si corresponde el cómputo del crédito fiscal abonado a los proveedores.

Que, en este sentido, el Fisco Nacional en la resolución recurrida ha calculado sólo el débito correspondiente, no computando crédito alguno con fundamento en no estar el mismo, discriminado conforme el requisito establecido por el artículo 12 de la ley del impuesto.

Que, ello así, cabe tener en cuenta que conforme la economía propia del impuesto al valor agregado, para que el crédito fiscal revista la calidad de computable es menester que concurran tanto la existencia de la operación que da origen al mismo como la discriminación del impuesto, cuando correspondiera por expresa disposición legal. En consecuencia, estando condicionada la procedencia del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo, corresponde confirmar, también en este aspecto, el criterio fiscal.

Que, además, cabe aclarar con relación a la documentación agregada por la actora a fs. 338/554 y a la instrucción 28/1995 invocada a fs. 311, que las mismas no logran conmover los argumentos expuestos precedentemente en el sentido de confirmar el ajuste fiscal. Asimismo, cabe recordar con relación a la normativa citada, que las instrucciones que dicta el organismo fiscal no constituyen fuente del derecho siendo, en consecuencia, sólo una pauta objetiva, que en el caso en cuestión no corresponde tener en cuenta.

Que, en lo que hace a los intereses, cabe aclarar que la exención de los mismos con sustento en las normas de Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -que deben ser restrictivamente apreciadas- han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria (v. CSJN - 1/6/2000 - "Citibank NA

c/DGI"), situación por lo demás no acreditada en autos, razón por la cual, corresponde su confirmación.

Que, la conclusión a la que se arriba respecto del fondo de la cuestión, lleva a confirmar la multa apelada, máxime cuando la actora no ha alegado causa alguna que permita eximirla de la misma, debiéndose destacar que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, la fiscalización en cuestión entendió -en un principio- gravada la totalidad de la actividad desarrollada por el Hotel Sindical, limitando, finalmente, la procedencia del impuesto sólo respecto de la actividad restada con relación a los no afiliados al Sindicato.

Que, por ello,

SE RESUELVE:

Confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

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

Agustín Torres - Juan P. Castro - Carlos A. Porta