

*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte :

- I -

A fs. 248/252, el Juzgado Federal de Primera Instancia de Comodoro Rivadavia dejó sin efecto la resolución (RG CORD) 5/00, del 11 de enero de 2000, de la DGI-AFIP, que había revocado -con efectos a partir del 1° de enero de 1993- la exención oportunamente reconocida en el impuesto a las ganancias al Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia.

Para así resolver, destacó que la decisión adoptada por el Fisco se había basado en dos motivos:

1. la verificación de una actividad desviada del fin social que originalmente había justificado el beneficio impositivo, consistente en el desarrollo -por parte del Círculo- de acciones tendientes a facilitar la percepción de los honorarios derivados del trabajo odontológico de sus integrantes, lo que se habría materializado en beneficios para estos últimos;
2. el desarrollo de un emprendimiento asociativo de carácter comercial, destinado a la explotación de un servicio de medicina prepaga.

Respecto del primero de los enumerados, sostuvo que la gestión de cobranza desarrollada por la actora consiste en que los asociados presentan un detalle de los afiliados a las obras sociales que han atendido y el Círculo Odontológico confecciona las liquidaciones administrativas y persigue su cobro, reflejando el monto a percibir por cada profesional en su cuenta individual.

Con posterioridad, el Círculo deduce de los importes a acreditar a los asociados distintas sumas correspondientes a los gastos administrativos que genera la gestión de cobranza, las retenciones del impuesto a las ganancias y diferentes contribuciones asociativas tales como la cuota social, la cuota de biblioteca, etc. Por ello, afirmó, tal cobranza no constituye una actividad enderezada a generar mayor lucro para los asociados -y, por ende, excluida de la franquicia- sino una tarea que, si bien descarga o alivia a los profesionales de ciertos trámites y compromisos, redundando en un interés común y superior a cada uno de ellos considerado de manera individual.

Transcribió en su apoyo el penúltimo considerando de la resolución general (DGI) 1.432, que establece: "*Que igualmente corresponde tener en cuenta que cuando se habla de la total exclusión de fines lucrativos, este concepto no niega la posibilidad de toda*

*ventaja que pueda tener alguna significación económica para los asociados, ya que las entidades de este género se constituyen las más de las veces con el objeto de posibilitar medios fuera del alcance del individuo aislado o de una onerosidad no acorde con sus posibilidades económicas” (cfr. fs. 94 vta.).*

En estas condiciones, aseveró, el desempeño del Círculo Odontológico no resulta censurable, pues lo que se veda a las asociaciones es que repartan utilidades. Toda otra ventaja, aun económica, que pudieran obtener los asociados no se considera violatoria del régimen, pues sólo es tal el beneficio entendido como utilidad pecuniaria o material que se agrega a las fortunas de sus asociados.

Respecto del segundo de los conceptos observados -desarrollo de un emprendimiento asociativo de carácter comercial denominado Odontocom S.A., destinado a la explotación de un servicio de medicina prepaga- manifestó que es factible que una asociación civil participe en la constitución de una sociedad anónima y realice, por consiguiente, actividades lucrativas. Puntualizó que la ausencia de un fin de lucro para los miembros no quita a las asociaciones la posibilidad de realizar actos dirigidos a obtener ganancias, pues su esencia no está dada por dicha exclusión, sino por la circunstancia de que tales réditos no se destinen a ser distribuidos entre sus socios, aspecto éste que las diferencia de las sociedades.

Con base en las pruebas rendidas en la causa, tuvo por demostrado que las utilidades generadas en favor del Círculo Odontológico por su participación accionaria en Odontocom S.A. no fueron repartidas entre sus asociados sino que fueron aplicadas al sostenimiento de la institución y al cumplimiento de sus fines esenciales. Y consideró también acreditado que esos fondos se dirigieron a cubrir los gastos incurridos en la realización de jornadas y cursos enderezados a conseguir los fines institucionales del Círculo.

De aquí concluyó que el Círculo Odontológico no había realizado actividades comerciales que lo colocaran fuera del ámbito de la franquicia, sino que promovió para tal fin la conformación de una sociedad comercial. Otorgó a esto significativa relevancia, por cuanto la intención del legislador estuvo encaminada a sancionar la eventual utilización fraudulenta del beneficio exentivo y es a todas luces evidente que la conformación de una sociedad anónima importó someter los réditos resultantes de la operación del sistema prepago a la carga tributaria correspondiente, en tanto su generación por un ente impositivamente obligado -la sociedad anónima mencionada- determina que queden fuera del alcance de la franquicia controvertida.

*Procuración General de la Nación*

- II -

A fs. 296/301, la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia confirmó lo resuelto por la instancia anterior.

En primer término, consideró demostrado, tras evaluar las distintas pruebas producidas en autos, que la actora regula la ética profesional, estudia costos y aranceles de prestaciones, sanciona las normas violatorias del desarrollo de la profesión, asesora a los profesionales en el ámbito de la salud, dicta cursos y conferencias en materias específicas de la salud dental, representa a los profesionales ante las obras sociales para procurarles trabajo y asegura a las obras sociales la atención de sus afiliados. En especial, destacó los gastos incurridos para la realización de cursos y jornadas, conforme surge del informe pericial contable de fs. 174 en forma concordante con la opinión del consultor técnico.

En segundo lugar, explicó el proceder del Círculo Odontológico en su actividad de cobranza, señalando que emite una factura que incluye la totalidad de las prestaciones realizadas por sus asociados a cada una de las obras sociales con las que posee convenio. Una vez que la obra social efectiviza el pago, se practica una liquidación en función de las órdenes de consulta recibidas por parte de cada profesional, deduciendo un 5% en concepto de contribución administrativa y otros cargos tales como cuota de asociado, biblioteca, etc. y el profesional emite un comprobante por el importe recibido, es decir, sus honorarios por la prestación del servicio brindado a su paciente. Manifestó que esta tarea de cobranza se realiza para fortalecer el ejercicio profesional, unificando la representación de sus asociados, quienes luego practican sus propias declaraciones juradas impositivas y tributan conforme a ellas. Añadió que ha sido demostrado que estos trabajos no generan utilidades al Círculo, más allá del reintegro de los gastos por las gestiones que lleva adelante.

En tercer orden, indicó que el Círculo no es una figura jurídica simulada con la finalidad de obtener lucro. Por el contrario, remarcó que las constancias probatorias demuestran que la actora y Odontocom S.A. son entes jurídicos diferentes, la primera sin fin de lucro y la segunda con tal fin, cuyas ganancias están sujetas a la carga tributaria correspondiente. Esgrimió que la actora no pierde su carácter de asociación civil sin fin de lucro por tener una participación accionaria en una sociedad comercial ni tampoco por realizar actos dirigidos a obtener ganancias, en tanto esos beneficios no se repartan entre los socios. Estos réditos, aseveró, no violentan sino que contribuyen al logro de los fines de la asociación.

Por todo ello, afirmó que las actividades objetadas por el Fisco, lejos de desvirtuar el carácter de asociación sin fin de lucro que posee la actora, ratifican esta

naturaleza, dado que las realiza en defensa de los intereses de sus asociados, sin perseguir un rédito propio, y las ventajas que reporta el hecho de asociarse no constituyen reparto directo ni indirecto de los ingresos ni del patrimonio social de la institución.

Como corolario, sostuvo que en el caso estamos en presencia de una asociación conformada por profesionales de la salud (odontólogos), cuyo objetivo es mejorar la salud dental pública, quedando probado en autos la inexistencia de “*omisión, desinterés u olvido*” de esos objetivos de bien común, así como también la ausencia de distribución directa o indirecta de ganancias entre sus miembros, cumpliéndose de esta forma las condiciones establecidas en el art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1998) para que proceda la franquicia.

- III -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 309/328, concedido a fs. 341.

Sostuvo que el pronunciamiento impugnado resuelve cuestiones típicamente federales en sentido contrario al derecho que su parte funda en ellas, como lo son la interpretación del art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias y de la doctrina de Fallos: 327:4896.

En relación a este último aspecto, esgrimió que la actora “*centró su actuación en tareas inherentes a la gestión de cobranza... y a la explotación de una empresa prepaga de servicios odontológicos Odontocom S.A.*” (el resaltado y subrayado pertenecen al original). Especificó que estas actividades exceden la incumbencia de una asociación sin fines de lucro, en tanto hacen al interés individual de cada uno de los asociados, generando una distribución indirecta de utilidades mediante la constitución de la mencionada sociedad anónima, cuyo directorio está integrado por asociados al Círculo Odontológico.

Denunció una serie de hechos, acreditados en autos y, que a su juicio, no fueron valorados por la Cámara, tales como: la decisión de la asamblea extraordinaria del Círculo de constituir Odontocom S.A., que el Círculo paga los honorarios de Soft Computación por trabajos en Odontocom S.A. así como los sueldos y cargas sociales de los empleados de la sociedad anónima, que el Círculo adquirió una línea telefónica para Odontocom S.A., que el inmueble donde desarrolla su actividad Odontocom S.A. es propiedad del Círculo, entre otros.

*Procuración General de la Nación*

Ello demostraría un ahorro de costos para la sociedad anónima, al soportar el Círculo gran parte de sus gastos, lo que representaría una distribución indirecta de utilidades.

Reiteró su impugnación a los testigos que declararon en autos, propuestos por la parte actora, pues habían ocupado cargos dentro del Círculo, razón por la que sus manifestaciones se vieron teñidas de subjetividad.

Para finalizar, concluyó que la actividad principal desempeñada por la actora ha sido, junto al desarrollo de un sistema de medicina prepaga, la gestión de convenios con obras sociales para captar pacientes que demanden la atención de los profesionales asociados y, posteriormente, llevar a cabo las tareas de cobranza de los servicios prestados por éstos. En consecuencia, el esfuerzo económico del Círculo ha sido volcado casi exclusivamente a la realización de actividades que derivan en un incremento del beneficio patrimonial de sus asociados, por los mayores ingresos obtenidos al captar pacientes de obras sociales y los menores costos administrativos al realizar para aquéllos la gestión de cobranza.

- IV -

A mi modo de ver, el remedio extraordinario es formalmente admisible, toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 20, inc. f, de la ley 20.628 y sus modificaciones, y art. 33 de su decreto reglamentario) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48).

Debo puntualizar que al versar la causa sobre la inteligencia de normas federales, V.E. no se encuentra limitada por los argumentos del tribunal apelado o de las partes, sino que le incumbe efectuar una declaración sobre el punto disputado (Fallos: 310:2200; 314:529 y 1834; 316:2624, entre otros).

- V -

Considero que es imprescindible centrar el análisis en los planteos que trae la recurrente a esta instancia, que fueron la causa del dictado de la resolución (RG CORI) 5/00, del 11 de enero de 2000, mediante la cual se revocó el certificado de exención oportunamente otorgado en el impuesto a las ganancias al Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia.

Del relato hasta aquí hecho se desprende que el razonamiento de la AFIP puede estructurarse de la siguiente forma: a) imputa que la actora realizó actividades ajenas a su objeto social, y que distribuyó beneficios de manera indirecta entre sus asociados; b) que, en razón de ello, corresponde que el organismo recaudador le quite el beneficio fiscal, le reclame el tributo por los ejercicios transcurridos y le revoque la constancia pertinente.

Adelanto que, en mi parecer, tratándose el impuesto a las ganancias de una gabela anual (art. 18, ley del impuesto), que se liquida mediante el sistema de declaraciones juradas, las imputaciones realizadas por la AFIP debieron ser objeto de demostración y cuantificación mediante el inexcusable empleo del mecanismo regulado en los arts. 17 y cc. de la ley de procedimientos tributarios, y ello por cada uno de los ejercicios fiscales aquí involucrados, para resolver así concretamente en cuál de esos períodos la entidad exenta transgredió las condiciones legales bajo las cuales gozó de la franquicia.

Por tal motivo, considero que los fundamentos de la ya citada resolución (RG CORI) 5/00, del 11 de enero de 2000, más allá de su carácter genérico e indiscriminado, no resultan aptos para revocar el certificado de exención oportunamente otorgado al Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia aquí en debate.

Para fundar mi postura, evaluaré, en primer lugar, la misión del principio de reserva de ley en materia de exenciones tributarias. Luego analizaré cuál es -en este caso- la única vía disponible para que la AFIP impugne la vigencia de la franquicia y con qué alcance. Por último, me referiré a la función que desempeñan, dentro del régimen del impuesto a las ganancias, los denominados "certificados de exención".

- VI -

Es inveterada jurisprudencia del Tribunal que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4º, 17, 44 y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional (Fallos: 248:482; 303:245; 305:134; 312:912; 316:2329, entre muchos otros relativos al principio de legalidad tributaria).

Paralelamente a ello, ha sostenido que, del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que

*Procuración General de la Nación*

concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto (Fallos: 316:1115).

Ello es así pues el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, ha especificado V.E. que "*...este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva*" (Fallos: 329:1554 y sus citas, subrayado agregado).

En lo que aquí interesa, la Corte ha sido clara al señalar que el texto actual del art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias abandonó, a partir del año 1946, la 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, y siempre que cumplan determinadas condiciones (Fallos: 325:3092 y 327:3660).

Así las cosas, si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención -como sucede en la especie con la actora, al tratarse de una asociación vinculada con la salud pública-, ella debe ser reconocida por el ente fiscal sin que éste dentro del ámbito de sus competencias evaluar si persiguen un fin socialmente útil. Dicha tarea, por el contrario, pertenece exclusivamente a los organismos que tienen a su cargo la función de registro público de comercio (la Inspección General de Justicia en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y sus homólogas en las demás jurisdicciones provinciales) quienes, tanto al momento de otorgar la personería jurídica como en los sucesivos controles que deben realizar durante la vida de estas entidades, han de comprobar el ajuste de esos objetivos a las formas asociativas solicitadas.

En el caso de autos, la AFIP no discute que se trata de una asociación civil que nuclea a ciertos profesionales de la salud pública ni que está regularmente inscripta y registrada como tal por el organismo estatal encargado de su fiscalización y control. Por ende, como consecuencia tanto de su debida registración como de su objeto social reconocido, y por imperio del principio de reserva de ley tributaria ya mencionado, es obligado admitir que rige respecto del Círculo Odontológico la dispensa contenida en el art. 20, inc. f), de la ley del

impuesto a las ganancias. Dicho ello, sin perjuicio de que, si la entidad no cumpliera con alguno de los otros requisitos contenidos en esta norma, podría verse privada de ese beneficio durante uno o más ejercicios fiscales, tal como lo explicaré en el acápite siguiente.

Una solución contraria, que permitiera a la AFIP negar lo ya resuelto por el organismo estatal con competencia específica en el control de las personas jurídicas, implicaría consagrar una inadmisibles incongruencia en el actuar de la Administración quien, por un lado, homologaría el fin socialmente útil de estas asociaciones y, por el otro, lo desconocería al solo efecto tributario, con lesión al principio de ejemplaridad que debe presidir sus actos (arg. de Fallos: 308:2153).

Lo hasta aquí dicho no implica mella para el deber en que se halla la AFIP - como así también todo funcionario público- de presentarse ante esos organismos con competencia específica en el control de las personas jurídicas, para denunciar la desviación en la finalidad de los entes y asociaciones por ella fiscalizados en cumplimiento, sí, de sus funciones propias, lo cual podría derivar en la aplicación de las sanciones correspondientes - por parte de aquéllos-, entre ellas la revocación de su autorización para funcionar.

#### - VII -

Sentado lo anterior, corresponde analizar ahora el mecanismo mediante el cual la AFIP debe revisar si un contribuyente se ajustó a los requisitos legalmente establecidos para gozar de la franquicia.

Cabe insistir que, de acuerdo con el art. 18 de la ley 20.628 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), el impuesto a las ganancias es un tributo anual y que se liquida mediante una declaración jurada presentada por el contribuyente. Así, cuando éste no la presenta, o bien cuando ella resulte impugnada, el Fisco debe determinar de oficio la obligación tributaria resultante (arg. arts. 17 y cc. de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificatorias).

A mi modo de ver, los hechos sobre los cuales la AFIP edificó las imputaciones contenidas en la resolución (RG CORI) 5/00 debieron necesariamente ser objeto de demostración -y eventual cuantificación- por su parte en cada uno de los ejercicios fiscales pertinentes para resolver así, concretamente, en cuál de ellos la entidad exenta transgredió las condiciones legales bajo las cuales goza de la franquicia.

Considero que la única herramienta apta para realizar esta demostración es la ya indicada determinación de oficio, mecanismo que el legislador ha previsto para los casos en

*Procuración General de la Nación*

que la declaración jurada presentada por el contribuyente resulta impugnabile. Es éste el ámbito imprescindible para precisar las tres cuestiones íntimamente unidas e indebidamente encauzadas en esta *litis*: la existencia de una distribución directa o indirecta de utilidades en un concreto período fiscal, la consecuente pérdida de la franquicia durante ese lapso concreto para el sujeto exento y, por último y como consecuencia, el monto del impuesto resultante a ingresar con más sus accesorios.

Ello es así pues, frente a los supuestos de exención y aun cuando el particular tenga expedido a su favor el reconocimiento de la AFIP, ello no implica un status de indemnidad respecto de las potestades de fiscalización, verificación y percepción de este organismo recaudador, sino que, por el contrario, éste las conserva de igual forma que respecto de los casos gravados (Fallos: 322:2173). Y debe ejercerlas para demostrar, en cada año fiscal, que la entidad exenta *ipso iure* ha transgredido las condiciones legales bajo las cuales goza de la franquicia, situación que la coloca a extramuros del beneficio y habilita entonces a la AFIP a exigir el pago del tributo por cada período que corresponda.

En efecto, puede suceder que en un ejercicio fiscal la entidad exenta distribuya utilidades entre sus socios y que esta circunstancia le haga perder la dispensa durante ese lapso, para lo cual la AFIP deberá proceder a la impugnación de la declaración jurada presentada por el contribuyente exento, a la demostración de la utilidad distribuida y a la consecuente determinación de oficio del impuesto resultante por la pérdida de la franquicia. Sin embargo, si en el período siguiente el contribuyente exento cumple con la totalidad de los requisitos para conservar el beneficio, quedará amparado por él sin perjuicio del reclamo fiscal que se le hubiera cursado por ejercicios anteriores o del que eventualmente se le haga por los posteriores.

Como consecuencia de lo hasta aquí expuesto, concluyo que, en este caso, el proceso de determinación de oficio del art. 17 de la ley 11.683 era la única vía legalmente prevista para que el Fisco acreditara, como erróneamente pretendió hacerlo aquí, la existencia de una distribución directa o indirecta de utilidades en cada período fiscal, la consecuente pérdida de la franquicia durante ese lapso y el monto correcto del impuesto a ingresar con más sus accesorios.

En derivación de lo hasta aquí dicho, es para mí indubitable que la resolución (RG CORI) 5/00 no es un acto administrativo válido para: a) imputar a la actora la realización de actividades ajenas a su objeto social ni atribuirle la distribución de beneficios entre sus asociados; b) desconocer el ajuste de la conducta de la actora al marco legal de exención de

que pudo gozar durante un concreto período fiscal; c) impugnar sus declaraciones juradas; d) determinar de oficio el impuesto resultante con más sus accesorios. Por ende, ese acto administrativo no tiene aptitud para revocar un certificado de exención, sea con efectos *ex nunc* o *ex tunc*.

- VIII -

Por último, este Ministerio Público considera necesario insistir, en la línea ya trazada por el Tribunal, respecto de la función que cumplen los certificados de exención que emite la AFIP, cuya revocatoria se debate en esta causa.

Estos documentos constituyen un simple acto de reconocimiento por parte de la Administración de las situaciones en que *-prima facie-* se encuentran determinadas personas ante un tributo, a los fines de adecuar su actuación respecto de los demás sujetos gravados por éste y de otros terceros, como asimismo del propio Fisco.

En efecto, el cometido que poseen los actos administrativos emanados de la DGI que *"reconocen"* la existencia de una *"situación de exención"* acerca de un sujeto, se circunscribe al ámbito de algunos deberes de naturaleza formal, y a ciertas otras obligaciones conexas con la obligación tributaria principal, en especial la sujeción a regímenes de retención o percepción. Así, y a modo de ejemplo, los terceros que operen con un sujeto que posee este certificado *"acreditativo"* de encontrarse comprendido *-en principio, insisto-* dentro del beneficio legal, ante su exhibición, están relevados del deber de efectuarle retenciones o percepciones (conf. art. 33, del decreto 2.353/86, reglamentario de la ley del gravamen).

Pero debe quedar en claro que la vigencia, o no, de estos certificados de exención emitidos por la autoridad fiscal no alteran el beneficio del cual goza el sujeto pues, como ha sostenido el Tribunal *"el carácter 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).

Desde esta óptica, estimo que no ocioso analizar las consecuencias de la revocatoria del certificado que aquí se discute. Para ello, es útil distinguir dos períodos: a) el que se extiende desde el 1° de enero de 1993 hasta el 11 de enero de 2000 *-durante el que el certificado estuvo vigente-*, b) el lapso que se inicia con posterioridad a esa última fecha, durante el cual la actora no contó con un certificado de exención. Estudiaré cada uno de ellos

*Procuración General de la Nación*

tanto respecto del proceder fiscal de la accionante, como del de los terceros que con ella se relacionaron.

En el primer período, la actuación de los demás sujetos tributarios respecto de la accionante se encontró limitada porque ese certificado estaba en vigor y, consecuentemente, debieron ajustar sus conductas a tal circunstancia (v.gr. absteniéndose de retener, de percibir, etc.). La AFIP no especifica en qué forma la revocación retroactiva del certificado de exención la beneficia o perjudica en este punto, pues es evidente que no puede alterar *a posteriori* la conducta requerida oportunamente a estos terceros, ni puede quedar habilitado ahora el organismo recaudador a exigirles el depósito de retenciones o percepciones válidamente omitidas, o la realización de otras conductas ya perfeccionadas al amparo de un certificado vigente.

Idéntica conclusión se impone respecto de los deberes materiales y formales de la actora durante este primer lapso. La AFIP no exterioriza agravio alguno en este punto pues es evidente que la mera revocación del certificado de exención no le permite exigir el pago de los tributos presuntamente omitidos por el Círculo ni tampoco aplicarle sanciones por incumplimientos formales o materiales ya que, para hacerlo, deberá recurrir al procedimiento de determinación de oficio, a fin de cuantificar, período por período, el monto del impuesto adeudado como consecuencia de la pérdida de la dispensa, con más sus accesorios, tal y cual lo dije en el acápite precedente.

En el segundo período, es decir, luego de la revocación del certificado de exención, los demás sujetos tributarios debieron otorgarle a la actora idéntico tratamiento que al resto de los contribuyentes gravados, quedando sujeta a las correspondientes retenciones, percepciones, etc. La AFIP tampoco especifica aquí en qué forma la sentencia de Cámara la beneficia o perjudica.

Y, respecto de la actora, su carácter de sujeto exento habrá sido fijado por su encuadramiento, en cada ejercicio, en las previsiones legales de la dispensa y no por la circunstancia de que contase o dejase de contar con una resolución del ente recaudador que declarase explícitamente que revestía esa calidad, como ya lo dijo el Tribunal en el citado precedente de Fallos: 322:2173. Observo que también aquí la AFIP carece de agravio concreto pues la real perjudicada es la actora quien, de estar exenta y de no contar con el certificado, sufrió las cargas de un contribuyente gravado.

Aún más, este Ministerio Público no puede dejar de observar que, tratándose el impuesto a las ganancias de un tributo anual, el ajuste en cada ejercicio a las previsiones

legales de la dispensa sólo podrá ser verificado por la AFIP *ex post facto*, esto es, una vez culminado el período fiscal. Es decir que, si el contribuyente reúne *prima facie* las condiciones legalmente exigidas para acceder a la franquicia (en especial, las subjetivas), sólo una vez cerrado el ejercicio fiscal se podrá dilucidar si, durante ese lapso, la concreta conducta económica desplegada por el contribuyente quedó dentro o fuera de la norma exentiva.

La solución que aquí se propicia no impide en modo alguno al organismo recaudador emplear el preceptivo procedimiento de determinación de oficio a la actora a fin de dilucidar, en cada período fiscal, si el giro económico de la asociación coincidió o no con su objeto social, o si destinó sus ingresos a los fines de su creación, o bien si distribuyó sus ingresos directa o indirectamente entre sus socios (cfr. art. 20, inc. f., ley de impuesto a las ganancias), lo que, en su caso, le acarreará la pérdida de la dispensa en ese período y la consecuente obligación de abonar el impuesto a las ganancias resultante.

- IX -

Sobre la base de los fundamentos hasta aquí expuestos, opino que corresponde confirmar lo resuelto por la sentencia de fs. 296/301.

Buenos Aires, 5 de marzo de 2010

ES COPIA LAURA M. MONTI