

Fundación María Ignacia Navarra

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala V

Fecha: 05/03/2013

Hechos

Una fundación dedujo recurso de apelación contra las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias y por Salidas no documentadas, al sostener que le correspondía la aplicación de pleno derecho de la exención prevista en el art. 20 inc. f) de la ley del tributo. El Tribunal Fiscal confirmó las resoluciones cuestionadas, lo que fue apelado por la contribuyente. La Cámara rechazó el recurso deducido.

Sumarios

1 - La determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias practicada a una fundación debe confirmarse, pues si bien aquella alegó que dedujo una impugnación judicial contra el acto que rechazó su pedido de exención, que se encuentra en trámite, tanto el recurso de apelación previsto en el art. 74 del decreto 1397/79, como la posterior impugnación judicial del acto administrativo carecen de efecto suspensivo, conforme lo establece el art. 12 de la ley 19.549, por lo que el acto que rechazó la exención solicitada goza de fuerza ejecutoria.

2 - El reconocimiento del contribuyente como “fundación” no da automáticamente derecho a la exención prevista en el art. 20 inc. f) de la ley del Impuesto a las Ganancias, sino que, de acuerdo con lo prescripto en el art. 34 del decreto reglamentario, para acceder al beneficio es necesario que sea expresamente otorgado por el ente fiscal, que evalúa su procedencia, previa solicitud del interesado.

3 - La resolución del Fisco por la cual determinó el Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas a una fundación debe confirmarse, pues la falencia probatoria de la contribuyente, en cuanto a respaldar los gastos efectuados, permite la plena aplicación del citado instituto.

4 - Si la norma –art. 34 del decreto reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias–, resulta clara en cuanto a que la “fundación” debe primero solicitar ante el organismo recaudador la exención prevista en la ley, ya que la misma no opera de pleno derecho, no resulta aplicable la causal de error excusable, debiendo, en consecuencia, confirmarse la multa impuesta con sustento en el art. 45 de la ley 11.683.

— Buenos Aires, marzo 5 de 2013.

Y vistos; considerando:

I. Que a fojas 221/226 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las determinaciones del impuesto a las ganancias y del impuesto a las ganancias – salidas no documentadas, con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, confirmó la multa aplicada en la resolución cuestionada, reduciéndola al mínimo legal establecido en el artículo 45 de la Ley N° 11.683.

Para así decidir, el tribunal a quo en primer lugar señaló que, como el rechazo de la exención solicitada por la apelante gozaba de fuerza ejecutoria y no podía ser objeto de análisis por parte

de ese tribunal, la cuestión a resolver consistía en establecer si resultaba ajustada a derecho las determinaciones de oficio efectuadas por el Fisco Nacional.

Al respecto, señaló que durante la verificación practicada a la Fundación recurrente se le requirió que aportara los comprobantes de egresos declarados en sus balances generales, a lo que la apelante respondió que dicha documentación había sido extraviada y aportó copia de una denuncia policial efectuada con posterioridad al inicio de la inspección fiscal. En tal sentido, señaló que la recurrente no da ni intenta aportar explicación alguna respecto de la aludida falta de documentación respaldatoria, sino que su argumentación se centra en sostener que por ser una fundación le correspondía la aplicación de pleno derecho de la exención prevista en el artículo 20 inciso f) de la ley del gravamen.

En relación con dicha defensa, el tribunal a quo expresó que el artículo 34 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias dispone que la exención que establece el artículo 20 incisos b), d), e), f), g), m) y r) de la ley del gravamen “se otorgará a pedido de los interesados, quienes con tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la AFIP”.

Es decir, aclaró, que el goce del beneficio previsto por la ley no es automático ni aplicable de pleno derecho, sino que para acceder al mismo es necesario que sea expresamente otorgado por el ente fiscal a quien lo solicita, luego de haber evaluado su procedencia.

De acuerdo con tales elementos, recordó que “la jurisprudencia ha sostenido en numerosos pronunciamientos, que cuando las declaraciones de los contribuyentes no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio o liquidaciones de impuestos practicadas por el Fisco gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna la demostración intergiversable de los hechos, razón por la cual en estos casos rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios” (fs. 224).

Por otro lado, en cuanto a la determinación del impuesto a las ganancias – salidas no documentadas sostuvo que la fundación recurrente no probó en sede administrativa, ni ante esa instancia jurisdiccional el destino de las sumas que fueron indicadas por la fiscalización. En efecto, señaló que la única prueba producida en autos consistía en la informativa dirigida a la AFIP-DGI a fin de que informara acerca del acogimiento de la recurrente a las disposiciones del Decreto N° 493/95, con el objeto de obtener la aplicación de la condonación prevista en dicha norma sobre las sumas determinadas en concepto de salidas no documentadas. Atento a ello, resaltó que sin perjuicio de que la naturaleza del instituto en cuestión tornaría improcedente la condonación solicitada, del informe aportado en autos se desprende que el acogimiento de la apelante al régimen del Decreto N° 493/95 se refirió sólo a obligaciones previsionales.

II. Que contra la decisión del Tribunal Fiscal, a fojas 227 interpuso recurso de apelación la fundación recurrente, el cual fue fundado con el memorial de fojas 233/239.

En su escrito sostuvo que lo que solicitó al tribunal —al deducir el recurso de apelación— fue que se declarara la nulidad de la determinación de oficio practicada, ya que dicho acto carece de causa al no reconocer la exención en el impuesto a las ganancias de que goza su parte. Sostiene que la denegatoria a la exención solicitada se encuentra en proceso de discusión judicial ante el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba, el cual no se ha pronunciado a la fecha de manera definitiva.

Aclara que “no puede la Administración primero y el a quo luego, desconocer el status de Fundación que la Dirección de Inspección de Personas Jurídicas de la Provincia de Córdoba ha

conferido a mi representada; que no ha sido objeto de revocación a la fecha, y negarse a reconocer la exención, puesto que es la ley la que la otorga” (fs. 235).

Sin perjuicio de ello, sostiene que en el resolutorio en crisis no se han valorado debidamente las constancias de autos, como por ejemplo el propio informe de la inspección que da cuenta de que su representada se acogió al Decreto N° 493/95 para regularizar aportes y contribuciones al sistema de seguridad social, no haciéndolo por otras obligaciones porque las mismas se habían regularizado por otros regímenes. Afirma que dicha circunstancia fue omitida al momento de declarar la procedencia de la determinación por el concepto “salidas no documentadas”.

Por otro lado, en cuanto a la multa impuesta, expresó que “si el inferior redujo la multa al mínimo legal por considerar que mi representada pudo haber actuado en la creencia de que se encontraba amparada por la exención, debió haber revocado la medida sancionatoria por ausencia de culpa en el accionar de mi mandante” (fs. 238). Aclara que su parte realizó una interpretación razonable de su situación jurídica y económica, excluyente de cualquier ánimo doloso o culposos.

Por último, cita jurisprudencia de esta Cámara que considera favorable a su postura y solicita que se revoque el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación con costas.

III. Que a fojas 249/252 el Fisco Nacional contesta los agravios expresados por la actora recurrente.

En su escrito manifiesta que no se encuentra en discusión que las fundaciones son sujetos del impuesto a las ganancias, tal como lo establece el artículo 69 inciso a), punto 2 de la Ley N° 20.628, pero el hecho de que se encuentre en discusión judicial el reconocimiento de la exención que pretende la recurrente frente al impuesto, en modo alguno impide la sustanciación de la determinación de oficio practicada por su parte, ante los incumplimientos oportunamente detectados.

Asimismo, afirma que en la verificación llevada a cabo en la fundación, se comprobó la existencia de salidas de fondos sin identificar sus destinatarios, no habiendo arrojado documentación que justifique su accionar ni en la instancia administrativa ni ante la Cámara, no ofreciendo siquiera la apelante prueba conducente para ello.

IV. Que sentado ello, corresponde ingresar al análisis de la cuestión planteada, la cual exige dilucidar si la determinación de oficio practicada a la actora junto con la aplicación de la multa (Resolución N° “D” 44/98 [RC RR]), resulta ajustada a derecho.

IV.1. En primer lugar, cabe señalar que no existe controversia entre las partes respecto de que la apelante —entidad constituida como fundación que posee un instituto de enseñanza privada a nivel primario, secundario y terciario en la ciudad de San Vicente (Provincia de Córdoba)— solicitó ante el organismo fiscal el reconocimiento de la exención en el impuesto a las ganancias prevista por el artículo 20 inciso f) de la ley del gravamen. Dicha petición fue denegada por la AFIP, ante lo cual la fundación interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, el cual también fue rechazado.

Ante ello, la aquí recurrente dedujo una impugnación judicial contra dicho acto, de conformidad con el artículo 23 de la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19.549, que se encuentra en trámite ante el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba. En tal sentido, el tribunal a quo puso de resalto que, a fojas 147, el organismo recaudador manifestó que en la referida causa no había recaído sentencia alguna; y que, a fojas 191, la fundación informó, que la causa continuaba aún en trámite, habiéndose ordenado la reconstrucción del expediente judicial por haber sido extraviado.

Atento a ello, la fundación recurrente insiste ante esta instancia con su postura de que la exención establecida en la ley del impuesto opera de pleno derecho y, por tal motivo, no puede determinársele de oficio el impuesto ni exigirle el pago del mismo.

IV.1.1. Ahora bien, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que: “Están exentas del gravamen: (...) f) Las ganancias que, obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares. La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales”.

Asimismo, el decreto reglamentario del mencionado texto legal (Decreto N° 1344/98), dispone expresamente, en artículo 34, que “[l]a exención que establece el artículo 20, incisos b), d), e), f), g), m) y r) de la ley, se otorgará a pedido de los interesados, quienes con tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la Administración Federal de Ingresos Públicos...”

IV.1.2. De acuerdo con ella, se advierte que resulta errónea la postura sostenida por la recurrente, ya que el reconocimiento de la apelante como “fundación” no da automáticamente derecho a la exención, sino que (de acuerdo a lo prescripto en el artículo 34 del decreto reglamentario) para acceder al beneficio es, necesario que sea expresamente otorgado por el ente fiscal, que evalúa su procedencia, previa solicitud del interesado.

En consecuencia, no había acto alguno que autorizara a la fundación a no abonar el impuesto a las ganancias, como así tampoco acto alguno que impidiera al Fisco perseguir su cobro.

Asimismo, en cuanto al acto denegatorio de la exención, cabe recordar que tanto el recurso de apelación previsto en el artículo 74 del Decreto N° 1397/79, como la posterior impugnación judicial del acto administrativo carecen de efecto, suspensivo, conforme lo “establece el artículo 12 de la Ley N° 19.549. De esta manera, cabe rechazar los agravios de la recurrente por la denegatoria a la solicitud de la exención contenida en el artículo 20 inciso f) de la Ley N° 20.628, ya que el acto que rechaza la exención solicitada goza de fuerza ejecutoria, y no puede ser objeto de análisis por parte de este Tribunal.

IV.2. Por otro lado, en cuanto a los agravios —en subsidio— de la fundación con respecto a la determinación de oficio del impuesto a las ganancias — salidas no documentadas, cabe recordar que esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado. del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re “Merlino Automotores S.A.” del 12/03/2009; Sala II, in re “Frigorífico Marejada S.A.” del 29/12/2009; Sala IV, in re “Agropecuaria Laishi S.A.” del 15/04/2010; esta Sala, “Del Buono, Jorge Luis” del 15/03/2007; entre otros). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya, omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re “Del Buono”, cit.).

Es decir que, en principio, la ponderación de los aspectos de hecho es atribución del Tribunal Fiscal y resulta en principio irrevisable en esta instancia (doctrina de Fallos 300:985). Por consiguiente, el

recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 1/11/2007, entre otros).

En tal sentido, no sé advierte que la apreciación de la prueba efectuada por el tribunal a quo haya sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado. En efecto, el tribunal a quo señaló que en la inspección practicada a la fundación se le requirió que aportara los comprobantes de los egresos declarados en sus balances generales como correspondientes a mantenimiento de inmuebles, gastos generales, gastos de publicidad, honorarios, seguros, gastos de limpieza, gastos bancarios y gastos de padrinazgo, a lo que la apelante respondió que dichos comprobantes habían sido extraviados (fs. 223. vta). Sin embargo, la recurrente acompañó copia de una denuncia policial efectuada con posterioridad al inicio de la inspección fiscal y que sólo hace referencia a los comprobantes de los períodos 1993 y 1994 pero nada dice respecto a los correspondientes a los períodos 1991 y 1992 que también habían sido requeridos por el Fisco (v. fs. 178/182 de los antecedentes administrativos, cuerpo “Impuesto a las Ganancias N° 1”).

Por ello, el Tribunal Fiscal concluyó que la apelante no dio ni intentó aportar explicación alguna respecto de la aludida falta de documentación respaldatoria de las erogaciones efectuadas, sino que en su argumentación se limitó a sostener que por ser una fundación le correspondía la aplicación de la exención prevista en el artículo 20 inciso f) d la ley del gravamen de pleno derecho, por lo cual sus ingresos no se encontraban gravados por el impuesto.

En consecuencia, se advierte que la recurrente no logró probar el destino de las sumas que fueron individualizadas e indicadas por el organismo recaudador. De tal manera, el artículo 37 de la Ley N° 20.628 establece que “[c]uando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo”.

Atento a tales consideraciones, corresponde rechazar el agravio de la recurrente respecto a que en autos no se han valorado debidamente las constancias del expediente, ya que la falencia probatoria de su parte —en cuanto a respaldar documentalmente los gastos efectuados— permite la plena aplicación del instituto de las salidas no documentadas.

IV.3. Por otra parte, la recurrente introduce otro agravio al reiterar que no le correspondía la determinación del tributo porque se había acogido al. Decreto N° 493/95 para regularizar aportes y contribuciones.

Sin embargo, conforme lo puso de resalto el tribunal a quo, del informe solicitado a la División Jurídica de la AFIP-DGI Regional Córdoba, surge que “[e]l contribuyente del asunto tiene presentado con fecha 10/11/1995 en esta Dirección General Impositiva, un Decreto 493/95 (Previsional), no existiendo constancia en esta Dirección de que el mencionado contribuyente tenga un acogimiento 493/95 (impositivo)” (fs. 155).

En consecuencia, de la prueba producida se desprende que el acogimiento de la apelante al régimen del Decreto N° 493/95 se refirió sólo a obligaciones previsionales (fs. 455/164). El cotejo de las presentes actuaciones y de los informes detallados por el tribunal a quo (en particular el de fs. 178/182 de los antecedentes administrativos, cuerpo “Impuesto a las Ganancias N° 1”) conduce a establecer que el Fisco ejerció sus facultades de verificación y control respecto de las

obligaciones tributarias del recurrente a fin de que éstas se cumplan del modo y en la medida que la ley exige.

IV.4. Por último, en cuanto a la, solicitud de que se revoque la multa impuesta —con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683— por la ausencia de cualquier ánimo doloso o culposo, cabe adelantar que tal petición no puede tener favorable acogida.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 45 de la Ley N° 11.683 sanciona con una multa de entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar “al que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas (...) en tanto no exista error excusable”, y con ello, tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente —tanto en el caso de no presentación de la declaración jurada que debía presentar como en el supuesto de inexactitud de la que presentara— correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena.

La norma transcrita contempla como causal de absolución la presencia de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, pág. 291).

Ahora bien, el Tribunal no advierte en este caso la presencia de la mencionada causal exculpatoria. En efecto, la norma resulta clara en cuanto a que la “fundación” debe primero solicitar ante el organismo recaudador la exención prevista en la ley, ya que la misma —conforme está previsto expresamente— no opera de pleno derecho. Hasta que ello suceda, la recurrente debió ajustar su conducta tributaria a lo que la ley y su reglamentación establecen.

Por consiguiente, no resulta atendible el agravio de la entidad, ya que de haber obrado de manera razonable; dentro de los límites de la prudencia y con la debida diligencia, debieron generar la convicción en su parte de que debía tributar y conservar la documentación necesaria hasta obtener —en caso de que así se considere— la exención solicitada.

Conforme con lo expuesto, corresponde confirmar la multa que prevé el artículo 45 de la Ley N° 11.683 impuesta a la aquí actora.

V. Que atento a lo expuesto y toda vez que la regulación de honorarios efectuada a los representantes letrados del Fisco en la instancia anterior se encuentran firmes, corresponde regular los honorarios por el trabajo cumplido ante esta instancia.

En consecuencia, teniendo en cuenta el trabajo profesional cumplido por la representación letrada del Fisco Nacional en esta instancia (Dra. María Alejandra INCOLLA GARAY) —en su doble carácter de apoderada y patrocinante—, corresponde regular sus honorarios en la suma de \$ 38.230 (pesos treinta y ocho mil doscientos treinta) (arts. 6, 7, 9, 14, 37 y 38 de la Ley N° 21.839 modificada por la Ley N° 24.432).

Cabe dejar aclarado que el importe precedentemente indicado no incluye suma alguna en concepto de Impuesto al Valor Agregado, por lo que —frente a la acreditación de la condición de responsable inscripto en dicho tributo que oportunamente realice la beneficiaria—, la obligada respecto de dicho emolumento deberá depositar el importe correspondiente a dicho tributo, juntamente con el monto del pago.

Por las consideraciones expuestas el Tribunal resuelve: 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la Fundación María Ignacia Navarra y confirmar el pronunciamiento de fojas 221/26, Las costas se imponen a la parte vencida, en virtud del principio general de la derrota (art. 68 del CPCCN); 2) Regular los honorarios de la representación letrada del Fisco Nacional por las tareas cumplidas en esta instancia de conformidad con lo establecido en el considerando V el presente.

Regístrese, notifíquese y devuélvase. — Guillermo F. Treacy. — Pablo Gallegos Fedriani. — Jorge Federico Alemany