

Impuesto A Las Ganancias Presupuestos De Excepcion Fundacion Internacional Transferencia De Fondos

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Presupuestos de excepción. Fundación internacional. Transferencia de fondos

Se revoca la sentencia mediante la cual se rechazó la exención del impuesto a las ganancias a una fundación, por considerar que, conforme a la ley 20628, la realización de tareas humanitarias en el exterior no implica transferir ingresos a fiscos extranjeros.

Buenos Aires, 9 de junio de 2015. Vistos los autos: "Cascos Blancos c/ AFIP - resol. 278/00 y 286/00 s/ proceso de conocimiento". Considerando: 1°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar el pronunciamiento de la instancia anterior, rechazó la demanda interpuesta por la Fundación Cascos Blancos contra la Administración Federal de Ingresos Públicos con el objeto de que se declarara la nulidad de la resolución (RG MT05) 278/00 -ratificatoria de la resolución (DV RR05) 286/2000-, mediante la cual el organismo recaudador negó que la referida fundación estuviese exenta del impuesto a las ganancias en los términos del art. 20, inc. f, de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97). 2°) Que para así decidir, el tribunal de alzada destacó que la entidad actora cumplía las principales tareas atinentes a su objeto social fuera de la República Argentina, tal como por ejemplo la asistencia dada a los damnificados por el terremoto de abril de 1996 en la República de Ecuador, la ayuda humanitaria prestada en el Líbano en abril de 1996 y la colaboración llevada a cabo -a pedido de la Organización de las Naciones Unidas- a los refugiados de Rwanda en el regreso a su país. En relación con ello, puso de relieve que el art. 21 de la ley del impuesto a las ganancias limita la exención del art 20, inc. f, del mismo ordenamiento en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros. Sobre esa base, y en tanto los fondos que obtiene la Fundación Cascos Blancos no son aplicados de manera exclusiva en la Argentina, juzgó que la situación de esa entidad tenía cabida en los términos del citado art. 21 pues, en su criterio, en las aludidas condiciones, se produciría una transferencia de ingresos a fiscos de otros países. En ese sentido, consideró que la "transferencia" a la que se refiere el citado artículo 21 no debe entenderse sólo de manera directa sino también "indirecta", como sucedería -en su concepto- cuando los beneficios de la desgravación son empleados por la entidad favorecida en actividades fuera del país. 3°) Que contra esta sentencia la actora interpuso recurso extraordinario que fue concedido a fs. 387 únicamente en cuanto a la controversia respecto del alcance e interpretación de normas federales. Con tal alcance, la apelación deducida resulta procedente, pues se encuentra en tela de juicio la inteligencia de las disposiciones de la ley del Impuesto a las Ganancias, que revisten el aludido carácter (art. 14, inc. 3°, de la ley 48). 4°) Que el art. 21 de la ley 20.628 establece: "que las exenciones o desgravaciones totales o parciales que afecten al gravamen de esta ley...no producirán efectos en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros". Más adelante dispone que "La medida de la transferencia se determinará de acuerdo con las constancias que al respecto deberán aportar los contribuyentes. En el supuesto de no efectuarse dicho aporte, se presumirá la total transferencia de las exenciones o desgravaciones, debiendo otorgarse a los importes respectivos el tratamiento que esta ley establece según el tipo de ganancias de que se trate. A tales efectos se considerarán constancias suficientes las certificaciones extendidas en el país extranjero por los correspondientes organismos de aplicación o por los profesionales habilitados para ello en dicho país. En todos los casos será indispensable la pertinente legalización por autoridad consular argentina". 5°) Que en primer lugar debe destacarse que los actos administrativos impugnados por la actora no negaron el reconocimiento de la exención invocada por aquella con fundamento en que hubiera tenido lugar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros ocasionada como consecuencia de la referida exención, en los términos previstos por el art. 21 de la ley del impuesto. En efecto, la resolución 286/00 de la AFIP -en lo que interesa para la decisión de los agravios traídos ante esta Corte-, tras destacar que la Fundación Cascos Blancos "reúne las características de una asociación civil, cuya actividad de asistencia social es prestada tanto dentro del territorio de la Nación como en el exterior", afirmó que -según el criterio sostenido en un dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica de ese organismo- la franquicia "resulta aplicable únicamente a aquellas entidades que desarrollen su actividad '...dentro de la órbita del país'" y que, además, den "...un destino interno a los fondos que obtengan en su desempeño". Siguiendo tal criterio, la citada resolución concluyó en que la Fundación Cascos Blancos no cumplía tales recaudos pues -como se señaló- desarrollaba indistintamente su actividad en el país y en el exterior y los fondos obtenidos en su desempeño no tenían como destino exclusivo el ámbito de la República Argentina. En tales condiciones, en los fundamentos de la aludida resolución se expresó que ello permitía entender "que se produce una transferencia de beneficios derivados del goce exentivo en favor del exterior" (conf. fs. 48/52, en especial, fs. 50/52). Como se observa, el referido acto administrativo no se refiere a una transferencia en favor de un "fisco extranjero" -como lo prevé la ley- sino simplemente "en favor del exterior". Lo señalado precedentemente surge aún con mayor

nitidez de la resolución 278/2000, mediante la cual el organismo recaudador desestimó la apelación deducida por la Fundación Cascos Blancos -en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683- contra el acto antes mencionado. Al respecto cabe destacar que, precisamente, ante la objeción formulada por la actora, la AFIP consideró necesario aclarar que "en la resolución atacada no se pretendió hacer referencia a transferencias de fondos a fiscos extranjeros por parte de la entidad". Y a continuación afirmó que "...en principio, y según se vislumbra de las actuaciones, la actividad desarrollada por la entidad no implicaría una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros según lo dispuesto por el art. 21 de la Ley de Impuesto a las Ganancias" (fs. 66/67, el subrayado es añadido). Sentado lo que antecede, esta resolución compartió el criterio de la anteriormente reseñada, en cuanto a que la exención era improcedente debido a que la actora desarrollaba su actividad no sólo en el país sino también en el exterior, y consideró que "no es lógico que los habitantes de esta República sufran una carga impositiva mayor en favor de las fundaciones y otras entidades exentas de impuestos para que luego estas beneficien a habitantes de otros países" (fs. 67).

6°) Que, en síntesis, puede afirmarse que el motivo por el cual se ha negado la exención en los actos administrativos cuya revisión constituye el objeto de este pleito radica en que -sin sustento legal alguno- la AFIP consideró que la referida dispensa tributaria sólo procede si las tareas de asistencia social son llevadas a cabo íntegramente en el territorio de la República Argentina. Por su parte, el tribunal de alzada juzgó que el desarrollo de tareas humanitarias en el exterior implica, aunque sea de manera indirecta, un beneficio para los fiscos del extranjero -en los términos del art. 21 de la ley del tributo-, por lo cual identificó ambos conceptos, pese a que -como se señaló- en los actos administrativos impugnados, la AFIP los había diferenciado y había reconocido expresamente que no se verificaba en las presentes actuaciones la aludida transferencia a fiscos de otros países.

7°) Que el razonamiento del a quo implica desvirtuar el sentido del citado artículo 21, y un claro apartamiento de lo dispuesto en dicha norma pues resulta indudable que la realización de tareas humanitarias en el exterior no es lo mismo que transferir ingresos a fiscos extranjeros, tal como, por lo demás y según se ha visto, lo había reconocido la propia AFIP en las resoluciones impugnadas. Por otra parte, la deficiencia en la fundamentación de los aludidos actos administrativos radica en no advertir que la ley limita los alcances de los efectos de la exención en la medida en que se produce tal transferencia, pero no excluye de la exención a las entidades que desarrollan actividades no solo en el país sino también en el exterior, como es el caso de la actora.

8°) Que la conclusión expuesta resulta abonada por la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente "Multicambio S.A." (Fallos: 316:1115). En efecto, allí se señaló que "del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia -confr. arts. 4°, 17 y 67, inc 2°, de la Constitución Nacional-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 concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto" (considerando 8°). Asimismo, se puntualizó en tal precedente que no pueden establecerse por vía interpretativa "restricciones a los alcances de una exención que no surgen de los términos de la ley ni pueden considerarse implícitas en ella" pues tal pauta hermenéutica no sería adecuada al referido principio de reserva o legalidad (considerando 9°).

9°) Que, finalmente, cabe señalar que lo dispuesto en el art. 21 de la ley 20.628 -tal como surge de su texto- no hace al reconocimiento del carácter exento de la entidad, que está dado, en el caso de la actora, por el art. 20, inc. f, del mismo ordenamiento, sino a la medida o alcance de los efectos de dicha exención, y que eventualmente, en el supuesto de que un determinado período la AFIP pudiese considerar que se produjeron las transferencias a las que alude el citado art. 21, la cuestión podrá ser controvertida en el ámbito de un procedimiento de determinación de oficio (arts. 16 y sgtes. de la ley 11.683), sin que obste a ello lo decidido en la presente causa. Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, y con el alcance señalado, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI ELENA I. HIGHTON de NOLASCO JUAN CARLOS MAQUEDA

Suprema Corte: - I - A fs. 349/353, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar el pronunciamiento de la instancia anterior, confirmó la resolución (RG MT05) 278/00 de la AFIP-DGI, del 26 de septiembre de 2000, mediante la que se había denegado a la Fundación Cascos Blancos su reconocimiento como entidad exenta en el impuesto a las ganancias, en los términos del art. 20, inc. f), de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97, al que me referiré en las siguientes citas). Para así decidir, destacó que del art. 2° de su acta constitutiva surgía que: "El objeto de la 'Fundación Cascos Blancos' es colaborar desde el ámbito privado con la misión de la Comisión Cascos Blancos, llevando a cabo, dentro o fuera del país, todo tipo de acciones que brinden asistencia humanitaria o rehabilitación social y económica, tendiente al mejoramiento de la calidad de vida de las personas en situaciones de carencias económicas, sanitarias y sociales". Sobre esta base, indicó que la AFIP había rechazado el pedido de reconocimiento de la dispensa con sustento en las actividades realizadas por la Fundación en el exterior del país, entre las que se encontraban la asistencia a los damnificados por el terremoto de abril de 1996 en la República de Ecuador, la ayuda humanitaria prestada desde el 22 hasta el 27 de abril de 1996 en el Líbano, y la colaboración de emergencia -a pedido de la Organización de Naciones Unidas- prestada a los refugiados de Rwanda para que regresasen a su país.

Aseveró que las tareas principales que conforman el objeto social del contribuyente se cumplen fuera de la República Argentina

y, por ende, que los fondos que ella obtiene no son aplicados de manera exclusiva en el país. En estos términos, consideró que la situación encuadra dentro de lo previsto por el art. 21 de la ley 20.628 por cuanto -a raíz de la franquicia que pretende la Fundación-se produce una transferencia de ingresos hacia los fiscos extranjeros. Añadió que dicha transferencia no debe entenderse sólo de manera "directa" sino también "indirecta", como sucede cuando los beneficios de la desgravación son empleados por la entidad favorecida en actividades fuera del país. Por último, transcribió en su apoyo el dictamen DIATEC 84/06, en cuanto sostiene que: "la ley trata de evitar una traslación de beneficios derivados del goce exentivo a favor de fiscos extranjeros, estableciendo que esas entidades, para quedar comprendidas en las exenciones del art. 20 de la ley del tributo deben desarrollar su actividad dentro de la órbita del país y darle un destino también interno a los fondos que obtengan en su desempeño", agregándose que "les corresponde a los contribuyentes demostrar en forma fehaciente que, como consecuencia de tales exenciones o desgravaciones, no resultan transferencias de ingresos a fiscos extranjeros".

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 358/376, concedido a fs. 387 en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal pero denegado en lo relativo a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento. Reseñó que la Fundación se había constituido para colaborar, desde el ámbito privado y en forma directa, con la misión de los "Casos Blancos" en tareas de asistencia humanitaria y rehabilitación de las personas en situaciones de carencia económica, sanitaria y social. Destacó que, observando tales motivos de interés general, la Inspección General de Justicia le concedió personería por medio de la resolución 1.821, del 27 de octubre de 1995. Sin embargo, subrayó que la AFIP se había negado a reconocerle la exención en el impuesto a las ganancias al entender que, si bien la actividad desarrollada por la entidad no implicaría una transferencia de "ingresos" a fiscos extranjeros en los términos del art. 21 de la ley del impuesto a las ganancias, se produciría una transferencia de "beneficios" al exterior derivados del goce de la franquicia otorgada en Argentina. Transcribió el acto administrativo recurrido en cuanto sostuvo que: "no es lógico que los habitantes de esta República sufran una carga impositiva mayor a favor de las fundaciones y otras entidades exentas de impuestos para que luego éstas beneficien a habitantes de otros países" (fs. 360 vta.). Negó que esa postura sea el resultado de una adecuada exégesis legal sino que, por el contrario, constituye un indisimulado apartamiento de la previsión normativa toda vez que el legislador expresamente reguló las consecuencias de la posible actuación fuera del país de una fundación exenta en el impuesto a las ganancias argentino, al limitar en estos casos los alcances del beneficio "en la medida" en que se verifiquen transferencias de ingresos a fiscos extranjeros. Especificó que el empleo de los términos "en la medida" significa que la exención -ya concedida en mérito a la naturaleza de la entidad- perderá sus efectos exclusivamente respecto de las sumas transferidas en forma directa a esos concretos fiscos extranjeros, razonamiento que queda confirmado por el último párrafo del art. 21 de la ley, en cuanto fija que el monto de esas transferencias será determinado mediante certificaciones extendidas por los fiscos extranjeros o por los profesionales habilitados para ello (v. gr. contadores públicos o profesionales análogos, cuya incumbencia sea certificar balances). Entendió que, en un marco más extenso, el art. 21 de la ley del gravamen resulta análogo al art. 106 de la ley 11.683, y que ambos tienen su origen en la reacción de los países en desarrollo frente a la postura de los ya desarrollados de no aceptar, en su gran mayoría, la cláusula denominada tax sparing. Explicó que esta cláusula constituye un mecanismo específico para aplicar la deducción por doble imposición internacional, que permite que una entidad residente en un Estado pueda deducirse, en dicho país, impuestos que no fueron satisfechos (spared taxes) en otro Estado como consecuencia de una exención o beneficio fiscal. Concluyó que, tanto para la interpretación de esa cláusula como para el art. 21 de la ley 20.628, lo decisivo es la transferencia de "ingresos" monetarios al fisco extranjero, sin que ello pueda extenderse a cualquier beneficio indirecto, remoto o hipotético, fuera del país, que se derive como consecuencia de la actividad desarrollada por el sujeto exento.

- III -

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 (arts. 20, inc. f, y 21 de la ley del impuesto a las ganancias) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, 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}.

- IV -

El art. 21 de la ley 20.628 establece que las exenciones o desgravaciones totales o parciales que afecten al impuesto a las ganancias no producirán efectos en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros. Seguidamente aclara: "La medida de la transferencia se determinará de acuerdo con las constancias que al respecto deberán aportar los contribuyentes. En el supuesto de no efectuarse dicho aporte, se presumirá la total transferencia de las exenciones o desgravaciones, debiendo otorgarse a los importes respectivos el tratamiento que esta ley establece según el tipo de ganancias de que se trate. A tales efectos se considerarán constancias suficientes las certificaciones extendidas en el país extranjero por los correspondientes organismos de aplicación o por los profesionales habilitados para ello en dicho país. En todos los casos será indispensable la pertinente legalización por autoridad consular argentina" (subrayado añadido). De acuerdo con lo transcripto, el art. 45 del decreto 1.344/98 -reglamentario de esta ley- dispone: "Las

exenciones o desgravaciones totales o parciales a que se refiere el artículo 21 de la ley, sólo producirán efecto en la medida que los contribuyentes demuestren en forma fehaciente, a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y en la oportunidad que ésta fije, que como consecuencia de ellas no se derivan transferencias de ingresos a fiscos extranjeros. La materia imponible para la cual quede limitado o eliminado el efecto de las exenciones o desgravaciones en virtud de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberá someterse al tratamiento tributario aplicable a las ganancias sobre las cuales dichas exenciones o desgravaciones incidieron en su oportunidad" (el subrayado no pertenece al original). Llegados a este punto, es necesario recordar una vez más la reiterada jurisprudencia de V.E. que enseña que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que, cuando aquélla emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros). Por aplicación de estas consolidadas pautas, resulta evidente para mí que asiste razón a la actora cuando señala que la pérdida de la exención o desgravación se encuentra acotada en sus efectos "en la medida" en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros, y la carga de la prueba de esta "medida" recae sobre el contribuyente, quien deberá aportar las constancias respectivas bajo pena de presumirse la "total transferencia" del beneficio con la consecuente pérdida íntegra de la franquicia en la Argentina. Y, conforme a lo que sostuve en el punto VII de mi dictamen del 5 de marzo de 2010 en la causa C.1504, L.XLIV, "Círculo Odontológico de Comodoro Rivadavia c/AFIP ~ DGI s/contencioso administrativo", la única herramienta apta con la cual cuenta la AFIP para calcular y fijar esa "medida" de la transferencia al Fisco extranjero y, en consecuencia, la mengua en la exención es el procedimiento de determinación de oficio (arg. arts. 17 y cc. de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificatorias), mecanismo que el legislador ha previsto para los casos en que la declaración jurada presentada por el contribuyente resulta impugnada. Es éste el ámbito imprescindible para precisar las tres cuestiones íntimamente unidas e indebidamente encauzadas en esta litis: la "medida" de las eventuales transferencias de ingresos a fiscos extranjeros en un período fiscal dado, la consecuente disminución o incluso pérdida total de la franquicia durante ese lapso concreto y, por último y como corolario, el monto del impuesto resultante a ingresar por el contribuyente, con más sus accesorios -en su eventualidad-. 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 demás casos gravados (Fallos: 322:2173). Es la AFIP quien debe ejercerlas para sostener, en cada año fiscal, que la entidad exenta ipso iure ha transgredido las condiciones legales bajo las cuales goza de una franquicia, situación que la coloca (total o parcialmente) a extramuros del beneficio y habilita entonces al organismo recaudador a exigir el pago del tributo por cada período que corresponda.

- V - Sobre la base de los fundamentos hasta aquí expuestos, opino que corresponde revocar la sentencia de fs. 349/353 y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva conforme a lo aquí dictaminado. Buenos Aires, 24 de septiembre de 2014.

LAURA M. MONTI ADRIANA N. MARCHISIO Prosecretaria Administrativa Procuración General de la Nación
Correlaciones: Ley 20628 - BO: 31/12/1973 Asociación Argentina de Televisión por cable y
otros c/EN- DTO 746/03 s/proceso de conocimiento - Juzg. Nac. Cont. Adm. Fed. - N° 4 - 10/12/2014

001456E