

## Exencion Tributaria Asociacion Civil Sin Fines De Lucro Comunidad Religiosa Ley 25 920 Afip Certificado De Exencion

### JURISPRUDENCIA

Buenos Aires, 4 de febrero de 2020. VISTOS:

Estos autos caratulados: ?Comunidad Israelita Ortodoxa c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo?;

CONSIDERANDO: 1º) Que, a fs. 195/200vta., el Tribunal Fiscal de la Nación: a) no hizo lugar a la excepción de nulidad opuesta por la actora, con costas; y b) revocó la resolución determinativa de oficio, con costas por su orden. Para decidir de ese modo, señaló que: a) el planteo de nulidad no podía prosperar dado que el acto apelado había incorporado de modo pormenorizado los argumentos que lo sustentaban; b) la actora es una asociación civil inscripta en el Registro Nacional de Cultos y tiene por fin la enseñanza religiosa y el fomento de la ordenación de la vida privada de los asociados y de sus hogares, según el conocimiento religioso que predica; c) la accionante goza de la exención prevista en el art. 20, inc. e, de la ley del Impuesto a las Ganancias, que beneficia a las ?instituciones religiosas?, de modo que cuenta con antecedentes y reconocimientos que la hacen estar comprendida en la exención contemplada en el art. 7º, inc. h, ap. 5º, de la ley del Impuesto al Valor Agregado que exime ?los servicios relativos al culto o que tengan por objeto el fomento del mismo, prestado por instituciones religiosas comprendidas en el inciso e) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones?; d) toda comunidad que profesa un credo en particular, distinto a la del medio social y cultural en que se desenvuelve, debe crear y sostener por sí misma los pilares que hacen a su esencia y organización ante la imposibilidad de obtenerlos de otra forma, a fin de facilitar a sus asociados la práctica de su ordenamiento religioso y el cumplimiento de los rituales y obligaciones que deben observar para ser miembros de la comunidad, grupo o colectividad; e) el art. 3º, inc. c, del estatuto de la Comunidad Israelita Ortodoxa establece que los socios deben ?cumplir con los preceptos religiosos del Sábado y las fiestas hebráicas, consumir productos alimenticios Kasher y observar la castidad familiar, referente al uso de baños rituales?; f) la alimentación kosher está profundamente enraizada en los cultos religiosos y resulta ostensiblemente necesaria para el cumplimiento de sus preceptos; g) la incorporación de bienes muebles en locaciones o prestaciones se rige por el principio de accesoriedad según el cual la suerte de lo que se considera accesorio sigue el tratamiento que la ley le otorga a la locación o prestación a la que se incorpora y que, para el caso, constituye lo principal; h) el principio de accesoriedad comporta un dogma implícito ratificado por diversas disposiciones de la ley del Impuesto al Valor Agregado que establecen los supuestos en los que lo accesorio no sigue a lo principal (esto es, el art. 2º, inc. a, 7º, último párrafo y 10, quinto párrafo, ap. 3º); i) la normativa aplicable no prevé el supuesto referido a cosas muebles de reventa que se incorporan a las locaciones o prestaciones exentas, de modo que a fin de definir su tratamiento fiscal, se debe contemplar: si la cosa mueble es accesorio del concepto principal; la importancia relativa de los valores que conforman la transacción total; la interdependencia recíproca de los bienes y prestaciones; la finalidad sustancial del acto o negocio jurídico que se persigue; y la voluntad de las partes exteriorizada en el objeto del contrato o los usos y costumbres; j) la venta de productos kosher guarda íntima relación, conexidad y accesoriedad con la actividad principal de la Comunidad y por ende resulta subsumible en esta última. Caso contrario, el Fisco pretendería gravar los baños rituales en el entendimiento de que se trata de una prestación de servicios comprendida en el art. 3º, inc. e, ap. 12, de la ley del Impuesto al Valor Agregado; cuestión que aparecería como descontextualizada; k) no se trata de establecer si se encuentra exenta la venta de cosas que, cumpliendo determinadas normas, pueden ser consumidas por una comunidad religiosa, sino sólo el tratamiento a otorgar al autoabastecimiento de la entidad exenta para satisfacer la demanda de sus fieles adherentes; l) a partir del juego armónico de los artículos que rigen la vida de la Comunidad actora y las normas involucradas, corresponde revocar el criterio fiscal. A tal fin, basta recordar lo resuelto por el Alto Tribunal en la causa ?Club 20 de Febrero? con respecto a los alcances de la exención genérica prevista en la ley 16.656 (voto Dra. Guzmán); m) teniendo en consideración que la recurrente se encuentra exenta en el Impuesto a las Ganancias en los términos del art. 20, inc. f, de la ley del gravamen, yerra el Fisco Nacional al pretender alcanzar con el Impuesto al Valor Agregado la venta de bienes -comida kosher-, pues esa actividad se encuentra entre sus fines sociales y por lo tanto alcanzada por la exención establecida en el art. 7º, inc. h, ap. 6º, de la ley del gravamen (voto Dra. Guzmán); y n) las cuestiones de hecho y de derecho discutidas en autos exhiben la complejidad fáctica suficiente como para apartarse de la regla establecida en el primer párrafo del art. 68 del CPCCN y, por lo tanto, cabe imponer las costas por su orden.

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, el Fisco Nacional apeló y expresó agravios (fs. 206 y fs. 220/229), que fueron contestados a fs. 251/268. La actora, por su parte, interpuso recurso de apelación (fs. 201) y expresó agravios a fs. 207/213vta., que fueron replicados a fs. 247/250. 3º) Que, el Fisco Nacional sostuvo que: a) la actora goza de la exención contemplada en el art. 20, inc. e, de la ley del Impuesto a las Ganancias que se corresponde con la prevista en el art. 7º, inc. h, ap. 5º, de la ley del

Impuesto al Valor Agregado. No obstante, ninguna de dichas normas aluden a los "fines" de la entidad; b) el voto de la Dra. Guzmán yerra al sostener que la contribuyente goza de la exención prevista en el inc. f, del art. 20 de la ley del Impuesto a las Ganancias y resulta alcanzada por lo dispuesto en el art. 7º, inc. h, ap. 6º de la ley del Impuesto al Valor Agregado; c) el Tribunal Fiscal se equivocó al invocar la teoría de la unicidad puesto que el carácter accesorio implica, en primer término, que la prestación no puede ser brindada sin la provisión del elemento y, en segundo lugar, la necesidad de la venta por parte de la entidad prestataria; situaciones que no se verifican respecto de los bienes aquí involucrados toda vez que pueden ser adquiridos en supermercados y otros negocios dedicados a la venta de alimentos; d) la ley del Impuesto al Valor Agregado no contiene el dogma de la unidad como pauta rectora de interpretación para todos los supuestos comprendidos por la norma. Puso de resalto que sólo cuando las cosas muebles no pueden separarse de la prestación o locación, constituyendo su consecuencia directa e inescindible, con calidad de inherencia y secundariedad, les corresponde el tratamiento asignable a esta última; e) la venta de productos kosher no forma parte inescindible de ninguna prestación efectuada por la actora relativa al culto o su fomento, sino que tales productos están disponibles para su adquisición a opción de los integrantes de la comunidad, pudiendo ser obtenidos también en otros comercios, sin que ello altere de manera alguna la prestación efectuada por la Comunidad; f) la organización y el favorecimiento de la provisión de los productos kosher no implica necesariamente su venta que, además, no se relaciona con la actividad principal declarada ante AFIP por parte de la demandante, esto es, la "enseñanza inicial y primaria"; g) el a quo se refirió exclusivamente a las cosas muebles de reventa y omitió aplicar el art. 2º, inc. a, de la ley del Impuesto al Valor Agregado respecto de la venta de bienes de propia producción; h) el Tribunal Fiscal extendió los efectos de una exención a situaciones no contempladas por el legislador, en detrimento del principio de igualdad y afectando los recursos públicos como bien jurídico tutelado. En ese sentido, puntualizó que el art. 7º, inc. h, de la ley del Impuesto al Valor Agregado refiere a prestaciones y locaciones de servicios comprendidas en el art. 3º, inc. e, ap. 21, de la ley del Impuesto al Valor Agregado, y no a la comercialización de productos que se encuentra gravada por el art. 1º, inc. a, de la ley de gravamen; i) no se encuentra alegado ni acreditado que a la actora le corresponda la exención genérica dispuesta por el art. 3º, inc. d, de la ley 16.656, incorporada como inc. s, del art. 19 de la ley 11.682; j) las entidades religiosas deben categorizarse directamente como exentas del Impuesto al Valor Agregado cuando realicen actividades reguladas por el art. 3º, inc. e, ap. 21, de la ley del tributo y estuvieran vinculadas con el culto, su fomento y/o se relacionaren en forma directa con aquéllas que hacen viable la exención en el Impuesto a las Ganancias. En este punto, precisó que si las actividades fuesen distintas a las indicadas, las entidades deberían solicitar el reconocimiento pertinente con base en lo establecido por el art. 3º, inc. d, ap. 1º de la ley 16.656; extremo que no se verifica en autos; k) la contribuyente detenta baja definitiva como IVA exenta en agosto de 2011 y se encuentra con estado activo en el mencionado impuesto desde septiembre de 2011, circunstancia que permite inferir que su criterio coincide el de la fiscalización actuante; y l) los intereses resarcitorios reclamados y la sanción impuesta debían ser confirmados en virtud de la incuestionable constatación del encuadre típico aplicado. 4º) Que, a su turno, la actora se agravió de la imposición de costas en el orden causado. Puntualmente, destacó que el apartamiento del principio de la derrota deber ser fundado y que es insuficiente la mera referencia a la complejidad del caso. Solicitó que las costas sean impuestas a la demandada vencida en ambas instancias, porque de lo contrario no tendría compensación alguna por la erogación que le implicó su defensa en los presentes actuados. Puso de resalto que la complejidad a la que aludió el a quo solo justifica la liberación de costas al vencido cuando éste se encontró en condiciones desventajosas para interpretar el derecho y litigar; extremo que no se verifica con respecto al Fisco Nacional, que cuenta con los medios materiales y humanos para interpretar adecuadamente la normativa aplicable. Por otra parte, sostuvo que la nulidad planteada fue deducida como defensa de fondo y no como excepción por lo que no correspondería, según su entender, una imposición de costas autónoma. En esa misma línea, indicó que la cuestión no comportó una excepción de previo y especial pronunciamiento y citó jurisprudencia aplicable. 5º) Que, conforme surge de las constancias de la causa, la actora se constituyó el 31/10/73 y obtuvo personería jurídica por la resolución 1113, del 29/04/74, emitida por la Inspección General de Personas Jurídicas (conf. fs. 3/11 del cuerpo n° 1 de antecedentes). Asimismo, se encuentra inscripta desde el 27/08/81 bajo el n° 1258 en el Registro Nacional de Cultos del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto (conf. fs. 12 del cuerpo de actuaciones I). Según su estatuto, obrante a fs. 109/135, tiene por fin: (i) promover y estimular el establecimiento de institutos de enseñanza de la Escritura Sagrada y religión judía; (ii) sostener y crear sinagogas, rabinato, faena según la religión judaica, casa de baños rituales, seminarios y escuelas para varones y mujeres; (iii) organizar y favorecer la provisión de productos alimenticios que estén de acuerdo con los preceptos fundamentales de la religión judía; (iv) fomentar entre sus asociados la predica a la ordenación de sus vidas privadas y la de sus hogares en consonancia con las enseñanzas de la Escritura Sagrada y de sus intérpretes; y (v) realizar obra de beneficencia. Por su parte, se establece que para el cumplimiento de los fines sociales "podrá producir, importar, distribuir y supervisar todas estas etapas: todo ello sin fines de lucro". El 12/09/97, la Dirección General Impositiva dictó la resolución 43/97, mediante la cual prorrogó, con carácter provisorio, desde el 01/06/97 al 31/08/99, la vigencia del reconocimiento de la exención

dispuesta por el art. 20, inc. f, de la ley del Impuesto a las Ganancias otorgado a la actora mediante la resolución del 11/04/97. En dicha ocasión, la demandada precisó que "con fecha 28/11/74, se la reconoció comprendida en la exención prevista en el inc. e del artículo 20 de la Ley Impuesto a las Ganancias" (conf. fs. 8/10 del cuerpo de actuaciones I). El 23/05/07, la actora inició el trámite de reconocimiento de exenciones en los términos del art. 20, incisos e y f, de la ley del Impuesto a las Ganancias y el organismo recaudador concluyó que debía obtenerlo (conf. fs. 301/308 del cuerpo de actuaciones II). En consecuencia, la AFIP expidió el certificado de exención con vigencia desde el 25/07/07 al 30/08/11 por el art. 20, incisos e y f, de la ley supra referenciada (conf. fs. 315 del cuerpo de actuaciones II). En este escenario, el organismo fiscal advirtió que la accionante no había gozado de exención alguna entre el 01/09/99 y el 24/07/07 y remitió al criterio de la División Gestiones y Devoluciones de la AFIP según la cual la contribuyente "nunca ha tramitado la exención que regla la ley 16.656" (conf. fs. 147 del cuerpo principal n° 1 y actuación 10905-662-2010). En ese contexto, la demandada concluyó que "la venta de productos Kosher realizada por la entidad se encuentra comprendida en los incisos e) y f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias pero se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado atento el Dictamen 42/2003 de la Dirección de Asesoría Legal" (conf. fs. 149 del cuerpo principal n° 1) y determinó de oficio el gravamen correspondiente a los períodos fiscales comprendidos entre diciembre de 2006 y diciembre de 2007 (conf. fs. 401/420 el cuerpo principal n° 3). 6°) Que, en primer término, corresponde dilucidar si las ventas de productos kosher efectuadas por la Comunidad Israelita Ortodoxa durante el período fiscal diciembre de 2006 a diciembre de 2007 se encontraba alcanzada por la exención subjetiva prevista en el art. 3°, inc. 1°, ap. d, de la ley 16.656, según el cual: "Quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública y los inmuebles de su propiedad utilizados para el desarrollo de sus actividades o para la promoción de recursos destinados al cumplimiento de sus fines". A tales efectos, cabe mencionar que la ley 25.920 (B.O. 09/09/04) incorporó dos párrafos al artículo, sin número, agregado a continuación del art. 7° de la ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997 y sus modificatorias). El primero de ellos dispone que el referido gravamen no resulta comprendido en "las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente", mientras que el segundo prevé que "la limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el art. 3° inc. d de la ley 16.656, que fuera incorporada como inc. s del art. 19 de la ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones)".

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "la ley 25.920 es clara en cuanto a que la exención establecida por el art. 3°, inc. d, de la ley 16.656 es aplicable al IVA. El texto de la norma traduce inequívocamente la voluntad del legislador en tal sentido, sin que pueda presumirse su inconsecuencia o falta de previsión (Fallos: 310:195; 312:1614; 313:132 y 1149, entre muchos otros)" (Fallos: 329:4007; "Asociación Mutual Sancor c/ AFIP DGI s/ acción meramente declarativa de derecho", sent. del 14/04/15). En el caso, no hay controversia entre las partes en que la Comunidad Israelita Ortodoxa es una entidad civil sin fines de lucro, con personería jurídica, que tiene entre sus fines la educación. En efecto, se encuentra inscripta bajo el código 801000 "enseñanza inicial y primaria" y denuncia como actividad secundaria "servicios de organizaciones religiosas" (conf. fs. 2 de cuerpo de Actuaciones I). En esa misma línea, es dable mencionar que: (i) el propio Fisco Nacional reconoció dicha condición en el memorial de agravios y durante la fiscalización que precedió a la determinación de oficio (fs. 227vta. y fs. 133 del cuerpo principal n° 1); y (ii) los antecedentes administrativos dan cuenta de las escuelas que tiene a su cargo la Comunidad y la labor desarrollada en el ámbito educativo (conf. fs. 15 del cuerpo de actuaciones I y fs. 298/308 del cuerpo de actuaciones II). A ello cabe añadir la referencia a las obras de beneficencia indicadas en el estatuto de la entidad, el detalle de sus gastos registrados bajo el rubro "Asistencia Social" en el período bajo análisis y las acciones realizadas en lo referente a la "ayuda social" (conf. fs. 108/135 y fs. 199/200 del cuerpo de Actuaciones I y fs. 298/308 del cuerpo de actuaciones II). Sin embargo, de acuerdo con el criterio fiscal, la aplicación de la exención genérica y subjetiva prevista en la ley 16.656 se encuentra supeditada a que la actora haya solicitado su reconocimiento ante la AFIP (conf. fs. 226/226vta.). Al respecto, el Tribunal tiene dicho que "el certificado que extiende el Fisco, que acredita el carácter de sujeto exento de un tributo, constituye un simple acto de reconocimiento por parte de la administración de las situaciones en que se encuentran determinadas personas ante el tributo, a los fines de adecuar su actuación con relación a los demás sujetos gravados por ley y de otros terceros, como asimismo del propio Fisco" (conf. "Club Newman Asociación Civil c/ EN - AFIP - R. 94/2007 (RCEN) s/ DGI", sent. del 24/04/17). En ese mismo orden de ideas, el Máximo Tribunal sostuvo que "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; 325:3092; "Mutual de Socios Credivico c/AFIP-DGI - Región 1 - R. 27-X-00 s/DGI", sent. del 02/03/11). A mayor abundamiento, cabe mencionar que el Alto Tribunal aplicó la exención prevista en ley 16.656, a pesar de que la entidad beneficiaria no contaba con un reconocimiento expreso por parte de la autoridad fiscal cuando se

