República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-111169534-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Septiembre de 2023

Referencia: "ASOCIACIÓN MUTUAL DE ASOCIADOS Y ADHERENTES DEL CLUB SPORTIVO BELGRANO s/apelación" -sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación), Claudio Luis (Vocal de la 8°Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal de la 9° Nominación), a fin de sentenciar en el expediente **N° 27.716-I**, caratulado: **"ASOCIACIÓN MUTUAL DE ASOCIADOS Y ADHERENTES DEL CLUB SPORTIVO BELGRANO s/apelación"**

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 39/51vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 30 de junio de 2006, N°5/2006 dictada por la AFIP- DGI, mediante la que se determina de oficio con carácter parcial el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2000 y 2001, y se intima a ingresar la suma de $ 606.056,70, con más intereses resarcitorios. Asimismo se difiere la aplicación de sanciones de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 24.769.

La recurrente centró sus agravios en su condición de asociación mutualista, reconocida y registrada ante la autoridad de aplicación, esto es, el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) y por ello sostiene que contaba con autorización legal y jurídica vigente.

Expone que la ley 20.321 que regula la actuación y funcionamiento de las mutuales prevé en su artículo 29 la eximición de todo impuesto, tasa y contribución a las mismas, con la condición de estar legalmente constituidas, lo que significa que su autorización como tal se encuentre vigente.

Destaca que el INAES es la autoridad de aplicación del régimen legal de las asociaciones mutuales y por ello considera que el Fisco Nacional no tiene competencia para pronunciarse sobre sus actividades. Finalmente cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura y solicita que se revoque la determinación cuestionada, con costas. Formula reserva del Caso Federal.

A fs. 66/70 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido y, por los argumentos que expone, solicita que se rechace el recurso impetrado y se confirme en todas sus partes la resolución apelada, con

costas. Hace reserva del Caso Federal.

A fs. 76 se abre la causa a prueba haciendo lugar al oficio solicitado, el que es contestado a fs.79/118. A fs. 119 se clausura el período probatorio. A fs. 130 se elevan las actuaciones a consideración de la Sala B y se ponen los autos para alegar, los que son producidos sólo por el Fisco Nacional a fs. 136/137vta.

A fs. 141/144 luce la sentencia dictada por la Sala B de este Tribunal, por la que se deja sin efecto la resolución que determinativa cuestionada, con costas. Para así decidir considera que "…*según la normativa vigente, el Fisco no es autónomamente competente para rechazar la exención, sino que debe dar previo aviso de las supuestas irregularidades detectadas al ente correspondiente –INAES- a fin de que intervenga y verifique la situación, y que, además, ello no ocasiona perjuicio alguno al ente recaudador, que en definitiva no ve morigerados sus poderes de fiscalización y verificación ni su capacidad de otorgar reconocimiento de exención, aunque ello en ningún modo implique que posee la facultad de otorgar o revocar exenciones en sí misma*…"(sic).

Apelado el pronunciamiento, la Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal declara su nulidad, en el entendimiento que no está controvertido en autos la revocación de la exención tributaria de la recurrente, sino la resolución 5/06 y ordena la devolución de las actuaciones al tribunal de origen para su resolución de conformidad con los fundamentos allí vertidos.

A fs. 247 la Sala B dispone la remisión de las actuaciones a consideración de esta Sala .

II.- Que tal como ha quedado plateada la cuestión, corresponde que este Tribunal se expida únicamente sobre la procedencia de la resolución 5/06, dictada por la División Revisión y Recursos -Dirección Regional Córdoba- de la AFIP-DGI- que se determina de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2000 y 2001.

La Asociación Mutual de Asociados y Adherentes Club Sportivo Belgrano declara como actividad principal en los períodos fiscales cuestionados la de "Servicios Prestados para Asociaciones Profesionales" (código 935018) y hasta el dictado de la resolución controvertida no había presentado declaraciones juradas por el gravamen bajo análisis por contar con un reconocimiento provisorio de exención, de conformidad con lo previsto en su artículo 20 inc g), con validez por dos años y otorgado mediante resolución "E" 16/1999 (DV RRCO) el 28/4/1999. Asimismo, los días 14/2/2000 y 23/1/2001 solicitó el empadronamiento previsto en las RG AFIP 729 /1999 y 885/2000, respectivamente, que regulaban el registro de entidades exentas.

A raíz de la documentación y datos de registros informáticos secuestrados en el allanamiento dispuesto por el Juzgado Federal N°1 de la ciudad de Córdoba, el organismo recaudador resolvió no sólo la improcedencia de las solicitudes planteadas en las referidas fechas, sino que estimó que procedía revocar la exención provisoria desde su vigencia a través de las resoluciones DV RRCO"E" 16/2003 y "E" 17/2003 (ambas de fecha 24/9/2003). Por tanto, entendió que se encontraba habilitado para efectuar el correspondiente reclamo inherente a las obligaciones fiscales que nos ocupan, mediante el dictado de la orden de intervención 98978.

El Fisco Nacional explicita que analizados los Estados de Resultados, las notas a los Estados Contables, las correspondientes a registraciones/Asientos al Libro Diario y demás elementos colectados, resultaron advertidos cómputos en desmedro de la ganancia de los ejercicios cuestionados, que sin perjuicio de su procedencia contable no resultan admisibles a los efectos impositivos, ascendiendo a un total de $ 271.937,16.- y $ 334.119,54.- por los años 2000 y 2001, respectivamente.

Que los conceptos impugnados corresponden a Previsiones para ayudas incobrables, indemnización por despidos, gastos judiciales, servicios de farmacia, servicios de ambulancia, protección al fondo mutual, obras mutual Belgrano, robo, subsidio por fallecimiento, servicio de ambulancia, subsidio por casamiento, subsidio por matrimonio, desarrollo social y deportivo, servicio de radiología, servicio óptica y obsequio por nacimiento.

Ello así, porque conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 61/68 del cuerpo impuesto a las ganancias de los antecedentes administrativos, se requiere a la actora que informe y ponga a disposición la documentación respaldatoria de A) las previsiones consignadas en las notas 12 y 13 anexas a los Estados Contables al 31/12/2000 y 31/12/2001, si las mismas son obligatorias o facultativas, indicando en caso de corresponder, si tienen su origen en hechos ciertos o inciertos, momento de su constitución y criterio adoptado para su creación; si son utilizadas contra contingencias producidas en el ejercicio, debiendo aportar los papeles de trabajo confeccionados para arribar a los saldos consignados en los Estados Contables y si los saldos se acumulan en los sucesivos ejercicios B) del método de cálculo para la constitución de la previsión para ayudas económicas incobrables indicadas en las notas anexadas a los citados estados contables y tratamiento dado a los incobrables reales C) los comprobantes que respaldan los movimientos contables de las cuentas "protección al fondo mutual", "obra mutual Belgrano", subsidio por fallecimiento", seguros por robo", gastos judiciales correspondientes a los referidos ejercicios fiscales.

III.- Que previo al análisis de la procedencia del acto administrativo cuestionado, cabe establecer el marco jurídico vigente al momento de los hechos, mediante el cual deben estudiarse las previsiones pretendidas.

En tal sentido, el artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias disponía: "*De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: …b) Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. La DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos*."

Por su parte el art. 133 del decreto reglamentario del impuesto en cuestión establecía que: " *A los fines dispuestos en el inciso b), del artículo 87 de la ley, es procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza. Una vez que el contribuyente hubiese optado por el sistema de previsión, su variación sólo será posible previa autorización de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS."*

A su vez el art. 135 del mencionado decreto expone que "*La previsión para malos créditos podrá implantarse, previa comunicación a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, mediante la aplicación del porcentaje a que se refiere el artículo anterior sobre el saldo de créditos al final del ejercicio. El importe correspondiente no se afectará al balance impositivo del ejercicio de implantación, pero será deducible, en el supuesto de desistirse del sistema, en el año en que ello ocurra*".

Mientras que en el art. 148 determinaba que "*En el balance impositivo sólo se deducirán las reservas expresamente admitidas por la ley. Por consiguiente, no son deducibles otras reservas o previsiones,*

aun cuando fuesen creadas por disposición de organismos oficiales."

IV.- Que teniendo en consideración lo reseñado precedentemente, no todas las previsiones que se efectúen en la contabilidad resultan procedentes a los efectos del cálculo impositivo. En tal sentido, respecto de la previsión por deudores incobrables expresamente contemplada y aceptada bajo determinadas condiciones, la recurrente no aportó ni en sede administrativa ni ante esta instancia documentación alguna tendiente a justificar su viabilidad.

En tal sentido, la única prueba ofrecida y producida en este Tribunal consistió en un oficio dirigio al INAES, analizado en oportunidad de emitirse el pronunciamiento de fs. 141/144 y que no guarda relación con la cuestión a resolver.

Por las restantes previsiones, también asiste razón al organismo recaudador en cuanto a su inadmisibilidad, a la luz de la normativa vigente en los ejercicios controvertidos y la ausencia probatoria.

En consecuencia, teniendo en consideración que la contribuyente no ha logrado desvirtuar las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional y que, tal como fuera señalado, sus agravios se centraron sólo en discutir la competencia de dicha parte para pronunciarse respecto de su exención en el impuesto a las ganancias, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina dicho tributo por los años fiscales 2000 y 2001, con más sus intereses resarcitorios, sobre los que no se han expresado agravios. Costas a la vencida.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que los hechos de la causa –en lo que refiere a la forma en la que voto- pueden sucintamente resumirse en los siguientes:

a) mediante la causa de autos se discutió la procedencia de la determinación de oficio efectuada a la actora sobre la base de considerar que no le correspondían los beneficios exentivos que poseen las asociaciones mutuales;

b) mediante una causa ajena al presente se discutió la validez del acto administrativo del fisco que le revocó la exención a la actora, y que sirvó de base argumental de la resolución aquí apelada (vide fs. 5 infine y 6). Dicha discusión culminó con la sentencia de la CSJN de fecha 23/08/2011 en la causa "Asociación Mutual de Asociados y Adherentes del Centro Juvenil Sportivo Belgrano c/ AFIP-DGI s/ Contencioso Administrativo" (A. 1160. XLIV REX), la que –con fundamento en lo dicho por el dictamen de la Procuradora Fiscal en la causa "Mutual de Socios Credivico c/ AFIP-DGI – Region 1", del 2/3/2011- desestimó el recurso extraordinario interpuesto por el fisco nacional, dejando firme la sentencia de la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba de fecha 22/06/2007.

c) este Tribunal, mediante sentencia de la Sala B (fs.141 a 144), revocó oportunamente el ajuste fiscal base de estos actuados por considerar que no surgía de la resolución determinativa de oficio que el fisco nacional haya cumplido con su obligación previa de dar intervención al INAES, invocando y con fundamento –entre otros- en los argumentos expuestos por la justicia federal interviniente en la causa mencionada en el punto anterior

d) finalmente, la Sala V de la Alzada declaró la nulidad de la sentencia de este Tribunal al considerar que "…*en la sentencia apelada se subordinó indebidamente el examen de la apelación a la previa determinación de la validez de la revocación de la exención de la que gozaba la entidad mutual, a pesar de que,*

como ya se dijo, ese aspecto ya había sido debatido en la causa A.1160.XLIV "Asociación Mutual de Asociados y Adherentes del Centro Juvenil Sportivo Belgrano c/ AFIP-DGI s/ Contencioso administrativo", del 23 de agosto de 2011, y a pesar de que, según la doctrina establecida en la causa M.56.XVIV "Mutual de Socios Credivico c/AFIP-DGI Región1-Resol. 27-X-00 s/ Dirección General Impositiva" del 2 de marzo de 2011, el organismo recaudador podía válidamente tramitar el procedimiento de determinación de oficio (cfr. Supra 2…será en el ámbito del procedimiento de determinación de oficio y en sus instancias recursivas posteriores, donde habrá de dilucidarse lo referente a las cuestionadas franquicias")".

II.- Que al momento de dictar sentencia los jueces debemos considerar la totalidad de las circunstancias existentes a dicho momento.

En este sentido, advierto que la resolución aquí apelada tuvo como fundamento la Resolución "E" 16/2003 (DV RRCO) que revocó la exención provisoria con la que contaba la apelante, y la Resolución "E" 17/2003 (DV RRCO) que rechazó el reconocimiento de entidad exenta solicitada por la actora, ambas del 24/09/2003 (vide fs. 5 in fine, 6 y stes.), y es consecuencia directa de ambos actos administrativos.

También observo que dichas resoluciones fueron oportunamente impugnadas por la actora, primero en sede administrativa (cfme.art. 74 decreto 1397/79); y luego en sede judicial. Como resultado de ello, el Juzgado Federal 1 de la ciudad de Córdoba hizo lugar a la demanda interpuesta y dejó "sin efecto" las resoluciones de la AFIP-DGI ("E" 11/04 DV RRCO y 277/04 DI RCOR) que habían rechazado los planteos de la recurrente y por ende confirmado las número 16 y 17/2003 (vide fs. 30 a 35), es decir, en síntesis: dejó sin efecto las resoluciones base de la determinación de oficio aquí apelada y discutida. Dicha decisión judicial fue confirmada por la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba y posteriormente por la CSJN en el precedente citado en el punto "b" del considerando anterior.

Ello determina que al haber quedado firme y pasada en autoridad de cosa juzgada la sentencia de la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba del 22/06/2007 confirmatoria de la de primera instancia, quedaron "sin efecto" las resoluciones de la AFIP-DGI que fueron base argumental y antecedente directo de la determinación de oficio aquí apelada, por lo que corresponde declarar su nulidad sobreviniente, toda vez que la resolución determinativa de oficio fue dictada con anterioridad a la sentencia de la Corte ya reseñada y que trajera como consecuencia inmediata la ineficacia de los actos administrativos que le daban sustento.

La decisión adoptada no desconoce lo dicho por la Alzada en su sentencia de fs. 190 a 194vta, ni implica reiterar lo decidido por este Tribunal en su sentencia de fs. 141 a 144, por resultar fundamentos distintos a los allí expresados oportunamente por mis pares.

Tengo para mí que sentenciar de otra manera provocaría de suyo la existencia de sentencias claramente contradictorias, al confirmarse una resolución determinativa de oficio que tuvo como sustento argumental actos administrativos que fueron luego dejados *sin efecto* en sede judicial, con sentencia firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

En un caso de ribetes fácticos similares al presente, la Corte –con remisión a lo dictaminado por la Procuradora Fiscal- se refirió al importante efecto que provoca una sentencia firme y consentida cuyo desconocimiento por parte de otro juzgador –en ese caso la misma Sala de la sentencia de fs. 190 a 194vta de autos- provoca la afectación del *"…principio de intangibilidad de la cosa juzgada, que posee jerarquía constitucional, sobre la base de la inalterabilidad de los derechos definitivamente adquiridos por sentencia firme con fundamento en el derecho de propiedad y defensa en juicio (conf. Fallos: 340:1982 y sus citas). (…) …no es*

ocioso recordar que V.E. ha resuelto en reiteradas oportunidades que la cosa juzgada configura uno de los pilares sobre los que se asienta la seguridad jurídica y un valor de primer orden que no puede ser desconocido con invocación de argumentos insustanciales y con la pretensión de suplir omisiones, pues ataca las bases mismas del sistema procesal y afecta la garantia del debido proceso, cuyo respeto es uno de los cimientos del imperio del derecho (conf. Fallos: 312:376, entre otros)" (Fallos 345:1101).

En este sentido, y en función de los argumentos en los que sustento mi voto, encuentro inoficioso el análisis de lo dicho por la Corte en el precedente del 23/08/2011 respecto de la actora –con remisión al precedente "Credivico"- ya que lo relevante a los fines de resolver como resuelvo es que por dicha sentencia "se desestima el recurso extraordinario" –del fisco nacional- y en consecuencia quedó firme el decisorio de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba (Sala B) que había confirmado -a su vez- la de primera instancia (fs. 30 a 35) que dispuso "dejar sin efecto" los actos administrativos sustento y antecedente de la resolución determinativa de oficio discutida en estos actuados, vaciando de contenido argumental a dicha resolución determinativa.

Más allá del particular derrotero procesal que tuvieron estos actuados, lo cierto es que encuentro una clara imposibilidad de tratar una resolución determinativa de oficio sustentada en dos actos administrativos previos que luego fueron dejados sin efecto por una decisión judicial firme y pasada en autoridad de cosa juzgada. Y dicho convencimiento no cambia por la doctrina de la Corte en "Credivico" que por remisión se le aplicó a la actora, porque no pongo en tela de juicio las facultades de verificación y fiscalización a las que refiere el precedente citado, sino que la determinación de oficio apelada tuvo como antecedente directo actos administrativos dejados sin efecto, sin abrir juicio sobre el acierto o error de tal decisión.

Por todo lo expuesto, voto por declarar la nulidad de la Resolución AFIP-DGI "D" 05/2006 (DV RRCO) apelada en autos.

Respecto de las costas, atento las particularidades del caso voto por imponerlas en el orden causado.

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Luis.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría

SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de la Resolución AFIP-DGI "D" 05/2006 (DV RRCO) apelada en autos, con costas en el orden causado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.12 15:34:52 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.13 15:30:42 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 13:13:58 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.20 13:13:59 -03:00