Expte. N° 29884/2023.-

///nos Aires, 25 de abril de 2024.- JMVC

Y VISTOS, los autos caratulados: “Coop. de Cred. Consumo y Viviendas Independencia Ltda. (TF 24473-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que, con fecha 1°/06/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió: 1) revocar las resoluciones apeladas, en relación al Impuesto a las Ganancias, salvo en la parte en que se confirman las determinaciones del I.V.A. (conforme lo establecido en el Considerando X), con costas conforme los respectivos vencimientos y 2) confirmar la multa aplicada con relación al I.V.A. en atención a lo resuelto en el primer punto, reduciendo la misma al mínimo legal previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 (conforme lo indicado en el Considerando XII). Con costas, salvo en la parte en que se reduce que se imponen por su orden.

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo tuvo en consideración -en cuanto aquí importa por resultar materia de apelación- que, independientemente de las demoras en la tramitación del pedido de exención del Impuesto a las Ganancias gestionado por la actora, algunas que imputa al propio Fisco Nacional, otras al I.N.A.E.S. (Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social); se trata de un ente cooperativo que, sin perjuicio de la coyuntura puntual del trámite de su concurso preventivo de acreedores, se encontraba –según la concepción del T.F.N.- exento del gravamen conforme establece el inciso d) del artículo 20 de la ley 20.628 (t.o. decreto 649/97).

Hizo referencia, en apoyo a su postura, a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “U.T.G.R.A. -Unión de Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina c/D.G.I. s/acción de amparo”, registrado en *Fallos*: 322:2173, Considerando 6°, de fecha 16/09/1999.

Agregó luego, que este criterio fue convalidado también en el supuesto de la derogación retroactiva del beneficio de exención de las entidades mutuales comprendidas en el inciso “g” del art. 20 de la ley del gravamen, a través del dictamen de la Procuradora General de la Nación, el cual la C.S.J.N. compartiera el 2/03/2011 en autos: “Mutual de Socios Credivico c/A.F.I.P. -D.G.I. –Región 1 resol. 27-X-00 s/Dirección General Impositiva”, al desestimar el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional.

Finalmente señaló que, sin perjuicio de lo expuesto, la cooperativa aquí actora -debidamente inscripta como tal- continuó sus tramitaciones para obtener el certificado de exención el cual obra agregado en autos, con lo que según afirma, la propia A.F.I.P. reconoció con posterioridad que se trataba de una entidad exenta en el Impuesto a las Ganancias.

III.- Que, contra dicho pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso apelación, habiendo expresado agravios en forma tempestiva (cfr. fs. 1; fs. 4/19 y fs. 20, respectivamente del documento digitalizado).

La contraria no contestó el traslado oportunamente conferido.

Cabe señalar que, en su memorial, el Fisco Nacional solo desarrolló argumentaciones vinculadas con el ajuste vinculado con el Impuesto a las Ganancias.

En cuanto a las restantes cuestiones involucradas y que resultaron desfavorables a su parte -es decir: revocación parcial del ajuste en el I.V.A. y la reducción de la multa impuesta en dicho tributo-, manifestó que no expresará agravios de acuerdo a la autorización emanada de su superior.

IV.- Que así, el Fisco Nacional en su memorial expuso -en lo atinente al ajuste en el Impuesto a las Ganancias- que la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación le causa gravamen irreparable, toda vez que la fundamentación empleada por el sentenciante evidencia un flagrante y absoluto apartamiento de las claras normas legales que rigen supuestos fácticos y jurídicos como los verificados en autos, constituyendo en sí misma una sentencia arbitraria, al realizar una interpretación temeraria de la normativa que rige el reconocimiento de la exención, en orden a lo dispuesto por el art. 34 y siguientes del R.L.I.G.

Al respecto, recordó que más allá de la inscripción de la Cooperativa en el correspondiente registro, el T.F.N. no tuvo en consideración las irregularidades detectadas por su parte, que lo llevaron a realizar la determinación de oficio.

En tal sentido, indicó que conforme surge del Formulario 8322/B -integrante de la vista corrida a la contribuyente- que la fiscalización: *"…concurrió al Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (I.N.A.E.S.), donde se pudo obtener la información de que la contribuyente posee en curso en ese Órgano de Contralor dos (2) sumarios, uno de ellos por una denuncia efectuada ante ese Organismo por parte del Sr. Carelli, Alejandro. El otro sumario que se tramita corresponde al incumplimiento de requisitos establecidos por el I.N.A.E.S., entre otras irregularidades"*. De allí que, en su concepción, el Tribunal se ha apartado de las constancias obrantes en la causa.

Por otra parte, con relación a la demora en el trámite del pedido de exención, consideró errado el criterio del Tribunal al imputar a su parte el

incumplimiento por parte de la recurrente de los requisitos debidos para el reconocimiento de la exención, razón por la cual fuera luego archivado. Sobre el particular, señaló que la Cooperativa tiene autorización para funcionar desde el año 1992 y recién inició el trámite frente a la A.F.I.P. en el año 2001. A su vez, en el año 2003 dio cumplimiento a los requerimientos propios del trámite, restando la presentación de documentación pendiente, lo que derivó en el archivo del trámite por parte del Fisco (en fecha 27/08/2003).

Enfatizó que, más allá de lo sostenido por el Tribunal Fiscal en cuanto a que la Cooperativa solicitó *"en tiempo y forma"* al I.N.A.E.S. el pronto despacho de las actuaciones, lo cierto es que dicho organismo había recibido la documentación en el año 2002 y la Cooperativa efectuó dicha presentación en el año 2004. Esto es, doce años después de obtener su autorización para funcionar como tal. De allí que, según su óptica, no corresponde atribuir responsabilidad a los organismos, cuando la propia actora demoró más de una década en efectuar los trámites correspondientes y, una vez iniciados, solicitó sucesivas prórrogas para dar cumplimiento con los requisitos que debía cumplimentar.

Sobre este aspecto, remarcó que el T.F.N. se equivoca al interpretar que la exención opera de manera automática. Esto es así ya que, si bien el beneficio se encuentra establecido por ley, de acuerdo a lo que expresa el art. 34 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias: *"La 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 A.F.I.P."*. Asimismo, el art. 1° de la R.G. N° 729/99 (vigente al momento de los hechos) dispuso: *"Establécese un régimen de empadronamiento general que deberá ser cumplido por las entidades comprendidas en las exenciones previstas en los incisos b), d), e), f), g), m) y r) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones"*.

Por ser ello así, la revocación del ajuste en el Impuesto a las Ganancias resulta arbitraria al producirse el apartamiento, por parte del Tribunal, de las constancias de la causa y de la normativa aplicable.

Por otra parte, indicó que contrariamente a lo sostenido por el Tribunal Fiscal en cuanto al reconocimiento posterior por parte de esta Administración de la condición de exenta de la Cooperativa, el dictado del Certificado de Exención no hace más que reforzar la postura expuesta respecto a la necesidad del reconocimiento del beneficio por parte de este organismo fiscal, el que surte efectos luego de ser emitido. Por lo que entendió que corresponde la confirmación de los ajustes en el Impuesto a las Ganancias, en todas sus partes.

En conclusión, según su tesitura, no caben dudas que, para otorgar el reconocimiento de una exención no es suficiente el examen jurídico formal, sino que necesariamente debe integrarse con una valoración de índole tributaria y de su realidad económica, que es lo que en definitiva hizo su parte.

En tal sentido, recordó que el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) establece que, en caso de diversidad entre las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente y la realidad económica, debe prevalecer ésta última y se trata de un principio aceptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por último, destacó el perjuicio irrogado al erario público al referir el gravamen a los intereses del Fisco Nacional provocado por el decisorio recurrido, implica un daño concreto que es necesario evitar. Por ello solicitó que, en orden a la consideración de los agravios vertidos se revoque la sentencia apelada, con costas de ambas instancias a la actora.

V.- Que, recapitulando, el origen de la controversia radica en el libramiento de un oficio judicial por parte del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 23, Secretaría N° 46, donde tramitó el Concurso Preventivo de la aquí actora, relativo a ciertos créditos a favor de terceros (pasivos para la actora) que resolvió desestimar, señalando en el oficio la eventual infracción por parte de la Cooperativa del régimen establecido por la Ley Anti Evasión (ley 25.345).

Respecto a los pasivos impugnados, resultan los acreedores nominados como rechazados en la causa por el concurso preventivo y ante la falta de registraciones contables respecto de los mismos, los fiscalizadores constataron distintos hechos y circunstancias que configuraron indicios precisos, graves y concordantes como para presumir su inexistencia.

De allí que resultó de aplicación la presunción del inciso f) del art. 18 de la L.I.G. (t.o. en 1998 y sus mod.) para determinar los ingresos omitidos por el I.V.A., para considerarse ingresos gravados los acreedores no justificados y que también fueran de utilización para establecer la base del Impuesto a las Ganancias (años 1999 y 2000) y en cuanto a los ajustes de los créditos fiscales declarados en exceso respecto a los registrados en el Libro I.V.A. Compras llevado por la actora, diferencias que en su oportunidad no pudieron ser justificadas.

Asimismo, cabe recordar -por resultar materia de controversia actual- que por conducto de la Resolución Nº 309/2004 (DV CRR2) de fecha 30/11/2004, dictada por la División Revisión y Recursos II de la Región Centro de la A.F.I.P. - D.G.I., se determinó de oficio la obligación impositiva de la actora en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2000; 2001 y 2002, imponiéndole la obligación de ingresar en concepto de impuesto la suma de $445.566,31, con más la suma de $199.006,83 en concepto de intereses

resarcitorios y aplicándole una multa por la suma de $255.832,38 equivalente a tres (3) veces el impuesto presuntamente evadido, con sustento en los artículos 46 y 47 incs. a) y b) de la L.P.T.

Finalmente, mediante la Resolución Nº 10/2005 (DV CRR2) de fecha 20/01/2005, dictada por la División Revisión y Recursos II de la Región Centro de la A.F.I.P. -D.G.I., se determinó de oficio la obligación impositiva de la actora recurrente en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los período fiscal 1999, imponiéndole la obligación de ingresar en concepto de impuesto la suma de $9.898,60, con más la suma de $9.957,99 en concepto de intereses resarcitorios y aplicándole una multa por la suma de $29.695,80 equivalente a tres veces el impuesto presuntamente evadido con sustento en los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la L.P.T.

VI.- Que cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re,* “Puente Hnos. S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I. s/proceso de conocimiento”, Expte. N° 45029/2017, sentencia del 27 de abril de 2023, entre muchos otros).

VII.- Que, sentado lo anterior, cabe recordar que no está discutido en autos el carácter de entidad cooperativa de la actora, así constituida desde su creación, habiendo sido autorizada para funcionar con fecha 8/07/1992, mediante resolución del I.N.A.C. N* 479/1992.

En tal orden de consideraciones, cabe señalar que el art. 20, inc. d) de la ley 20.628 (t.o. 1997) establecía que la exención del gravamen para las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y los que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etcétera), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios.

La discusión -con relación a los períodos fiscales aquí involucrados- finca entonces, en que si bien la Cooperativa gestionó ante el Fisco Nacional el pedido de exención del Impuesto a las Ganancias, el mismo fue archivado por circunstancias imputables a la propia actora (en particular, falta de respuestas a requerimientos); razón por la cual ante la ausencia del cumplimiento de tales requisitos, el organismo recaudador procedió a efectuar el ajuste recurrido en autos (incremento patrimonial no justificado).

El T.F.N. para arribar a la decisión de revocar el ajuste en el Impuesto a las Ganancias –más allá de las cuestiones vinculadas con el engorroso trámite relativo a la exención- interpretó que la Cooperativa actora ya se encontraba exenta del gravamen, conforme lo establecido en el art. 20, inc. d, de la ley 20.628 (t.o. 1997).

Ello no obstante, remarcó que la actora continuó con los trámites pertinentes para obtener el certificado de exención, lo cual finalmente ocurrió en fecha 1/01/2010, en los términos de la normativa antes citada y de conformidad con las previsiones de la R.G. N° 2681/2009, sucesora de la similar N° 1815/2005 y N° 729/1999. De allí que concluyó que la propia A.F.I.P. reconoció con posterioridad que se trata de una entidad exenta.

VIII.- Que sentado lo anterior, cabe recordar que esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del inicio efectivo de la exención tributaria, el cual presentará situaciones diversas en cuanto a sus alcances, de conformidad con las normas que lo condicionan y/o reglamentan el goce del beneficio en cuestión (cfr. "Mutual 7 de Noviembre c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 14/04/2016).

A tal fin, es preciso comenzar recordando que se encuentra específicamente previsto en el orden normativo, un régimen de empadronamiento general para las entidades comprendidas en las exenciones previstas en los incisos b), d), e), f), g), m), y r) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. 1997 y modif. (a la entidad actora le corresponde el supuesto del inciso d antes mencionado).

Al respecto, corresponde indicar que, si bien el beneficio tributario se encuentra establecido en la ley del impuesto, el art. 34 del decreto 1344/1998 (reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias), establece expresamente que la exención prevista en 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.

En este orden, cabe agregar que tanto la R.G. N° 729/1999 (vigente al tiempo de los hechos), como sus sucesoras R.G. N°s 1815/2005 y 2681/2009, establecieron un régimen de empadronamiento general que deberá ser cumplido por las entidades comprendidas en las exenciones previstas en los incisos b), d), e), f), g), m) y r) del art. 20 de la L.I.G., la cual -entre otros aspectos- precisa aquellos incumplimientos que por su gravedad tienden a obstaculizar las facultades de fiscalización del ente recaudador y que, de producirse, acarrean la pérdida de la exención.

Cabe señalar, por orden lógico, que dichos preceptos –de estricta y puntual aplicación al caso aquí debatido, en cuanto establecen las condiciones para el goce del beneficio de alícuota reducida en el que pretende encuadrarse la actora– no han sido objeto de cuestionamiento o impugnación alguna por parte de la interesada, de suerte tal que como principio no existe mérito para omitir el examen del cumplimiento de sus recaudos, como condición para el acogimiento de la entidad al régimen excepcional en el cual pretende encuadrarse; pues como tiene dicho el Alto Tribunal, en tanto no exista una decisión judicial firme que declare la inconstitucionalidad de la normativa en cuestión, tampoco existe motivo válido para excusar su incumplimiento y excluir la sanción legal correspondiente (cfr. *Fallos:* 319:1524, *in re,* “Morixe Hnos. S.A.C.I.”, del 20/08/1996).

A mayor abundamiento, cabe indicar que la reglamentación derivada de los incisos referidos del art. 20 de la L.I.G. y del art. 34 del decreto 1344/1998, esto es, la R.G. N° 729/1999 (y sus sucesoras), encuentra su motivación en que razones de administración tributaria, determinan la necesidad de instrumentar un registro de entidades exentas, para lo cual se consideró conveniente disponer un empadronamiento general, del cual habrá de resultar la nómina de aquellas que reúnan las condiciones que para su reconocimiento establece la ley.

A tal fin, se establecieron los requisitos, condiciones y formas que deberán cumplimentarse, para posibilitar que la Administración Fiscal analice la procedencia de los reconocimientos de exención que se soliciten, tanto en la etapa del empadronamiento como para acceder al registro las nuevas entidades que se constituyan y disponer, asimismo, la forma de acreditación de la exención ante terceros.

Así, el art. 1°) establecía los sujetos obligados; los arts. 2°) a 8°) los requisitos que debían cumplimentarse; el art. 9°) disponía que, de resultar procedente la incorporación en el "Registro", el Organismo Fiscal emitirá resolución de reconocimiento de la exención, y publicará en el Boletín Oficial la denominación o razón social de la entidad y su C.U.I.T., así como el inciso del artículo 20 de la L.I.G. en el que se encuentre comprendida, la fecha a partir de la cual es reconocida como exenta, y el carácter del reconocimiento: definitivo o por un lapso determinado. Asimismo, emitirá un certificado de exención confeccionado en el formulario Nº 709, que será suscripto por Juez Administrativo competente. La publicación indicada en el primer párrafo se efectuará hasta el último día hábil administrativo del tercer mes inmediato siguiente al de la presentación de los elementos referidos en los artículos 5º) o 6º), según corresponda. La resolución de reconocimiento de exención y el certificado de exención estarán a disposición de la peticionaria, en la dependencia en la cual se encuentre inscripta, a partir del día

hábil administrativo inmediato siguiente al de efectuada dicha publicación. Por último, a este respecto, la resolución indicada, así como aquella que deniegue la exención, deberán ser notificadas mediante el procedimiento establecido en el artículo 100 de la L.P.T. (t.o. 1998 y sus modificaciones).

También importa destacar que el incumplimiento de las disposiciones que establece la Resolución General, originará la imposibilidad de acreditar ante terceros la condición de entidad exenta del Impuesto a las Ganancias para evitar la retención o percepción del gravamen, o para beneficiar a los terceros donantes con las deducciones que la ley del impuesto establece por las donaciones que efectuaren. Asimismo, originará la obligación de determinación e ingreso del Impuesto a las Ganancias, en las condiciones que disponen las normas vigentes. Por otra parte, motivará la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), así como, de corresponder, de las disposiciones de la ley 24.769.

IX.- Que, no se encuentra controvertido que la Cooperativa actora tiene autorización para funcionar emitida por el I.N.A.C. (luego I.N.A.E.S.) desde el año 1992 y recién inició los trámites para obtener el certificado de exención en fecha 6 de junio de 2001. Las vicisitudes propias del trámite, han sido detalladas por el T.F.N. en el considerando IX. del pronunciamiento recurrido y cabe darlas aquí por reproducidas, por razones de brevedad.

Según queda verificado, la actora omitió dar acabado cumplimiento a la normativa aplicable, dado que inició el trámite ante la A.F.I.P. habiendo transcurrido nueve años desde que obtuvo la autorización para funcionar por parte de la autoridad competente, no habiendo presentado en tiempo y forma la documentación que le fuera requerida, lo cual derivó en el archivo del trámite por parte del organismo recaudador, lo que efectivamente ocurrió el 27/08/2003.

De allí que no cabe sino la aplicación de las consecuencias expresamente establecidas en la normativa aplicable, y a cuyas disposiciones –cuya legitimidad, se reitera, no ha sido cuestionada– se sometió la Cooperativa, en forma libre y deliberada.

X.- Que, sentado lo anterior, es oportuno recordar que -como principio- el incumplimiento de los recaudos normativamente establecidos, no puede ir sino en menoscabo de la tutela del beneficio impetrado (cfr. *Fallos*: 315:565), pues el interesado en acogerse a un régimen especial, es quien debe aportar la documentación necesaria para su reconocimiento, tanto más si el cumplimiento de determinados recaudos, constituye una condición que expresamente establece la reglamentación para la obtención del beneficio, de tal suerte que el solicitante necesariamente debe sujetarse a una serie de requisitos formales y temporales

para su correcta verificación y reconocimiento del encuadre pretendido (cfr. *Fallos:* 331:2125, del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación).

Se debe precisar, a esta altura, que el supuesto de hecho aquí configurado, que bien difiere de los tenidos en cuenta tanto en el precedente del Alto Tribunal de *Fallos:* 322:2173, así como por esta Sala en ocasión de resolver la causa: “Mutual de Socios Credivico c/A.F.I.P.” (decisorio confirmado por la C.S.J.N. en sentencia de fecha 2/03/2011; criterio interpretativo ratificado en el precedente del 23/08/2011), ya que en todos los casos citados, las beneficiarias contaban –de un modo u otro– con el reconocimiento de una exención o beneficio, torna inaplicable la doctrina interpretativa resultante de los fallos de mención, y exige naturalmente un análisis particular de los requisitos y condiciones para el encuadre de la mutual en el régimen de alícuota reducida que pretende.

Es que aun cuando como aquí ocurre, la franquicia que invoca la actora rige por imperio de la ley, la cuestión no queda estrictamente ceñida a la existencia de un mero recaudo formal (tal la emisión o no emisión de una resolución del ente recaudador que declare explícitamente el goce del beneficio), sino que está centrada en el propio cumplimiento –o en el caso, incumplimiento– de los recaudos también normativamente exigidos para el encuadre del interesado en el régimen bajo el cual pretende ser reconocido, al cual se sometió y que no puede ser a esta altura vulnerado, particularmente en cuanto refiere a la aplicación de las consecuencias derivadas de la propia conducta omisiva del peticionante, habida cuenta que de lo contrario se incurriría en su supuesto de derogación singular del reglamento, cuya legitimidad no ha sido cuestionada de donde tampoco se justifica soslayar su acatamiento.

Cabe reflexionar, por último, que no parece irrazonable que, quien pretende recibir un beneficio del Estado -manifestado en materia tributaria en una exención o reducción de obligaciones de tal naturaleza-, se encuentre sujeto a una serie de requisitos con el fin de acreditar el cumplimiento de la finalidad tenida en miras en la concesión de aquellos privilegios (cfr. Sala IV, *in re,* "Cura Hnos. Industrias Metalúrgicas S.A.I.C.", del 8/03/1988; ídem, id., "Indunor S.A.", del 29/11/1988), pues cuando la ley establece una condición a cargo de quien goza de un beneficio tributario, teniendo en cuenta su situación de privilegio, cabe exigir por parte de éste el estricto cumplimiento que aquélla supone, de modo de alcanzar sus fines (cfr. *Fallos:* 314:1824), tanto más cuanto, como aquí ocurre, no se configura circunstancia alguna de hecho ni de derecho que habilite válidamente a eximir al contribuyente de satisfacer los requisitos reglamentariamente exigidos para el acogimiento al régimen pretendido (cfr. doctrina de *Fallos:* 322:228, del dictamen

de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación).

De tal suerte que no puede resultar indiferente al ordenamiento jurídico, el incumplimiento del régimen normativo, en tanto prevé la configuración de determinados recaudos para el goce de los derechos en él reconocidos, máxime cuando su legitimidad y consiguiente exigibilidad no ha sido puesta en tela de juicio, por manera que no cabe sino atender a la consecuencia expresamente prevista, y ante la falta de cumplimiento de los deberes a su cargo, lo que impone considerar excluida a la recurrente del beneficio de reducción de alícuota por las operaciones llevadas a cabo en los periodos alcanzados por el ajuste objeto de cuestionamiento.

Y es en razón de cuanto se lleva expuesto, que el hecho de haber obtenido la exención con posterioridad, a la par de demostrar de modo ostensible que tal factor no obedece a una mutación de la situación tributaria, sino simple y sencillamente al posterior cumplimiento de las cargas impuestas por la normativa a cuyo beneficio pretende acogerse, expone también de qué modo incide en las consecuencias patrimoniales, la conducta del propio contribuyente en orden al acatamiento –o falta de él– respecto del régimen legal aplicable.

XI.- Que en razón de lo expuesto en los considerandos que anteceden, la decisión del T.F.N. -en cuanto revocó el acto administrativo que dispuso un ajuste en el Impuesto a las Ganancias-, no se ajusta a pautas adecuadas de valoración de las circunstancias de hecho verificadas en la causa; de tal suerte que en atención a lo establecido en las normas que regulan la cuestión aquí planteada, y en función de las constancias y antecedentes obrantes en el expediente, es que corresponde revocar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 1/06/2022, en cuanto fue materia de recurso, y remitir la causa a la instancia de origen para que se pronuncie acerca de las restantes cuestiones sobre las que no resultaba oficioso hacerlo, en orden a la consideración de la forma en que resolvió.

XII.- Que, en punto a las costas de ambas instancias, habida cuenta que no existe mérito en la causa para apartarse del principio objetivo de la derrota que rige su imposición, corresponde que sean soportadas por la actora quien resulta recurrente vencida (cfr. arts. 68 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto de lo dispuesto en el art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal –por mayoría– **RESUELVE:** 1°) hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, revocar la resolución del T.F.N. recurrida en tanto fue materia de agravios, debiendo volver los autos a la instancia de origen a efectos del tratamiento de las restantes cuestiones no resueltas y 2°) imponer las costas de ambas instancias a la actora que resultó vencida (cfr. arts.

68 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto de lo dispuesto en el art. 197 de la L.P.T.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI
(en disidencia)

LUIS M. MÁRQUEZ

La Doctora María Claudia Caputi dijo:

I.- Que adhiero y comparto el relato de los hechos y de los antecedentes efectuado por mis distinguidos colegas preopinantes, en los Considerandos I.- a VII.- del voto mayoritario.

Sin embargo, considero que no puede perderse de vista que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha acuñado una doctrina invariable en razón de la cual la franquicia rige por imperio de la ley, y la ausencia de recaudos formales no puede llegar a afectarla.

Es decir, las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que la establecen; fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (cfr. *Fallos*: 304:1736, 305:635, 314:1842, *in rebus,* “Cindor S.A. c/D.G.I.”, “Editorial La Razón” y “Fisco Nacional c/Asociación de Empleados de Comercio de Rosario”, entre otros).

Más aún, el Máximo Tribunal también ha señalado que el carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento de la entidad [Cooperativa en este caso] en las previsiones de las 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 (énfasis agregado, cfr. *Fallos:* 322:2173, causa: “U.T.G.R.A. Unión de Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina c/D.G.I.”).

Esta doctrina que, a mi entender es aplicable al presente caso, fue reiterada en oportunidad de confirmar un pronunciamiento de esta Sala de fecha 16/08/2007, en el expediente M.56.XLIV.REX, “Mutual de Socios Credivico

c/A.F.I.P.”, sentencia del 2 de marzo de 2011, en la cual el Alto Tribunal se expidió de conformidad con lo manifestado por la Sra. Procuradora Fiscal. En el dictamen del Ministerio Público se hizo referencia a que resultaba aplicable al caso, la doctrina sentada en la ya mencionada causa “U.T.G.R.A.” (*Fallos:* 322:2173).

Tengo presente, entonces, que el mencionado precedente “Mutual de Socios Credivico” fue seguido por la Sala I de esta Cámara, en el caso “Asociación Mutual del Pers. Jerárquico de Bancos Oficiales Nacionales - TF 48173-I c/DGI s/rec. directo de organismo externo”, expte. nº 36.987/2023, sent. del 22/02/2024; asimismo, *mutatis mutandis*, por la Sala III en autos “Asociación Arg. de Empresarios del Transporte Automotor - TF 49047-I c/DGI s/recurso dir. de org. externo”, expte. nº 27.487/2023, sentencia del 24/10/2023.

Cabe agregar que dicha pauta hermenéutica fue ratificada por el Máximo Tribunal en el precedente dictado en la causa M.78.XLVI.REX, “Mutual de Sociedad Cultural c/A.F.I.P.”, del 23 de agosto de 2011.

Estos lineamientos los hube de receptar en mi voto disidente en la causa “Mutual 7 de Noviembre c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, expte. nº 67812/2015, ya citada *supra* (cfr. Cons. VIII del voto que antecede), a los que remito por motivos de brevedad.

II.- Que por lo demás, no hallo justificación fáctica ni jurídica que avale la fluctuación en el *status* tributario ya que, a mi modo de ver, la exención depende de la verdad jurídica objetiva, la que se encuentra sujeta a factores de objetiva verificación. Por ello, si la actora está exenta desde el año 1992, la falta de declaración administrativa no es óbice para que resulte beneficiaria de la reducción de alícuota en los períodos que aquí interesan.

La solución expuesta, no implica abrir juicio sobre la regularidad o legalidad de los actos particulares realizados por la actora.

III.- Que, en razón de lo expuesto, en los considerandos que anteceden, la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto revocó el acto administrativo impugnado se ajusta a las pautas de hermenéutica fijadas tanto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, como por este Tribunal.

Por manera que, en atención a lo establecido en las normas que regulan la cuestión aquí planteada, analizadas a la luz de las pautas interpretativas reseñadas y en función de las constancias y antecedentes obrantes en la causa, es que corresponde confirmar la decisión de fecha 1/06/2022, en tanto fue materia de agravios.

Por último, en orden al modo en que se resuelve y en función de lo normado en el art. 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), corresponde adecuar las costas de

ambas instancias y distribuirlas en el orden causado, en atención a la complejidad interpretativa que presenta la cuestión traída a resolver (cfr. art. 68, 2da. parte del C.P.C.C.N.). **ASÍ VOTO.**

MARÍA CLAUDIA CAPUTI