Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 9 de junio de 2015.

Vistos los autos: "Cascos Blancos c/ AFIP - resols. 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*

Corte Suprema de Justicia de la Nación

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 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 cues-

tión 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

Recurso extraordinario interpuesto por la **Fundación Cascos Blancos**, representada por el **Dr. Horacio D. Tonelli**, con el patrocinio letrado del **Dr. Jorge A.S. Barbagelata**.

Tribunal de origen: **Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 7**.