

Voces: DISTRIBUCION DE UTILIDADES ~ EXENCION TRIBUTARIA ~ FUNDACION ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ OBRA EFECTUADA SOBRE INMUEBLE AJENO ~ PRESUNCION DE LEGITIMIDAD ~ REVOCACION DE LA EXENCION ~ UTILIDADES

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala I(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaI)

Fecha: 09/03/2020

Partes: Fundación Educativo Arte Terapéutica Especial c. EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva

Publicado en: La Ley Online

Sumarios:

1. El rechazo de la exención solicitada por una fundación en los términos del art. 20 inc. f) de la Ley del Impuesto a las Ganancias debe ser confirmado, pues se advierte que parte de las utilidades de la entidad fueron destinadas a nuevas construcciones en el inmueble de su entonces presidente, lo que constituye un beneficio económico para éste —en la proporción de sus acciones: 80%—, no sólo porque aumentó el valor de su propiedad, sino también porque no implicó contraprestación por el uso de las instalaciones.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Igual Sentido

[Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III, “Fundación para la Seguridad de Presas c. E.N. - A.F.I.P. D.G.I.-\(RCEN\) \(Resol. 290/06\)”, 03/04/2012, AR/JUR/17410/2012](#)

Ver Tambien

[Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala III, “Fundación para la seguridad de presas c. EN - AFIP DGI”, 03/04/2012, AR/JUR/36032/2012](#)

(*) Información a la época del fallo

2. La demanda entablada por una fundación contra el rechazo de la exención de Impuesto a las Ganancias, prevista en el art. 20, inc. f) de la ley 20.628, debe ser desestimada, pues la entidad no logró desvirtuar la presunción de legitimidad que, legislativamente, inviste la resolución atacada, más allá de que omitió impugnar expresamente la resolución confirmatoria de aquella, sus quejas no logran conmovier lo decidido.

Texto Completo:

Causa n° 29526/2014

2ª Instancia.- Buenos Aires, marzo 9 de 2020.

La doctora Heiland dijo:

I. A fs. 2/29 la “Fundación Educativa Arte Terapéutica Especial” (en adte. “Fundación”) demandó a la AFIP-DGI a fin de que se deje sin efecto la res. DI RPAL 8/14 (confirmatoria de la res. DV PGDE 5/13) la que, en lo que aquí importa, rechazó su solicitud de exención de Impuesto a las Ganancias (en adte. IG), prevista en el art. 20, inc. f) de la ley.

II. A fs. 249/253 la Sra. Juez de la instancia anterior rechazó la demanda, con costas.

Afirmó que no se aprecia la total exclusión de fines lucrativos para los integrantes de la Fundación, tal como exige el art. 20, inc. f) de la LIG, para el procedimiento de su exención. Que existía distribución directa o indirecta de ganancias entre los miembros de la Fundación.

Para ello, consideró que:

a) La actora no ofreció pericial contable, por lo que no puede considerarse real, la existencia y cuantía de los préstamos, por ella invocados.

b) Está acreditado que la propiedad del predio donde funciona la Fundación, es de “Constructora Maschwitz SA”, cuyo paquete accionario, a su vez, pertenece en un 80% al Sr. Nerpiti (presidente de la Fundación actora).

Como surge del dictamen de la perito arquitecta, las obras allí realizadas no son mejoras, sino construcciones nuevas; que no sólo son útiles para la atención y tratamiento de personas con capacidades diferentes, sino también podrían ser utilizadas como jardín de infantes, escuela primaria, etc.

c) En el primer contrato de locación, se estableció que todas las mejoras e instalaciones que sean necesarias para el destino de la Fundación, quedarán como mejoras para la locadora (“Constructora Maschwitz SA”); sin derecho a ninguna indemnización para la “Fundación” (cláusula 3ra).

Lo que torna innecesario analizar las facturas de proveedores acompañadas (y revisadas por la perito arquitecta).

III. Contra ese pronunciamiento, apela la “Fundación” y expresa agravios (fs. 254/262), los que fueron replicados a fs. 268/271. En esencia, sostiene que:

a) La sentencia es nula pues se limita a cuestionar la falta de ofrecimiento de prueba pericial contable, y omite referirse a la informativa y testimonial producida (pasivos cuestionados por el Fisco).

b) No existió distribución directa o indirecta de ganancias entre los miembros de la “Fundación”, mucho menos por parte de su ex presidente, el Sr. Nerpiti.

c) “Si bien es cierto que el predio donde funciona la ‘Fundación’ pertenece a ‘Constructora Maschwitz SA’ y que durante un...tiempo el Sr. Nerpiti (accionista de la Constructora) ha sido presidente de la referida Institución; tal cuestión, no resulta ser óbice para el rechazo (in limine) de la exención, y mucho menos que se aplique una presunción (distribución indirecta de dividendos) para su rechazo”.

d) “Si bien durante un...tiempo la ‘Fundación’ abonó a la ‘Constructora’ un alquiler para la utilización del predio, cuando el Sr. Nerpiti estaba como ‘Presidente’ de la Institución, tal situación jamás comprendió una distribución indirecta de dividendos”.

e) “La supuesta distribución indirecta de dividendos...jamás existió ni existirá”, pues el contrato de locación fue rescindido. Suscribiéndose luego un comodato (entre la “Fundación” y la “Constructora”), con arreglo al cual, de realizarse alguna mejora o construcción nueva, debería ser demolida, a su vencimiento.

f) La sentencia omite tener en cuenta que la Fundación cambió de autoridades en el año 2015 (desvinculándose el Sr. Nerpiti del cuerpo directivo).

g) Finalmente, manifiesta su “total desacuerdo” con la imposición de costas, dada la “arbitrariedad” de la sentencia.

IV. Así delimitadas las cuestiones a decidir, importa recordar que el art. 20, inc. f) de la LIG, en lo que aquí importa, exime del gravamen a las fundaciones, siempre y cuando “...tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios”.

Tal como lo señaló la CSJN, “para la procedencia de la exención del gravamen se requiere la total ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados de la entidad

demandante” (Fallos: 332:2529 y, esta Sala, en “Fundación Concordia” —exp. 9929/07— del 06/12/2012 y “Confederación de Asociaciones Rurales de BA y La Pampa” —exp. 16944/09— del 09/10/2014).

V. Desde esa mirada, y toda vez que no se discuten la personería jurídica de la Fundación, los términos de su estatuto, ni su objeto; el nudo del problema radica en determinar si la Fundación distribuyó utilidades, directa o indirectamente; tal como lo afirman el Fisco y la sentencia en recurso.

Tengo para mí que sí lo hizo. Que la Fundación no logró desvirtuar la presunción de legitimidad que, legislativamente, inviste la res. DI RPAL 8/14 (art. 12 LPA).

Más allá de que omitió impugnar expresamente la res. DV PGDE 5/13, sus quejas no logran conmover lo decidido, en concordancia con los fundamentos y conclusión de la sentencia apelada.

VI. La res. DI RPAL 8/14, teniendo en cuenta lo actuado y valorando la realidad económica, concluyó en la existencia de distribución de ganancias entre los miembros de la Fundación (fs. 158/171 de la actuación AFIP N° 10907-4-2014, reservada en Secretaría). Fundó tal conclusión, en 3 pilares:

A) Mejoras en inmueble de terceros.

a) De los balances de la Fundación surge que ésta computa dentro de los gastos generales, cuenta refacción de inmuebles, un importe total de \$1.002.187,31 (por los períodos 2007 a 2011, según detalle que luce en la propia res. DI RPAL 8/14).

Además, la Fundación reconoce que en el período 2010 consignó dentro del activo, en concepto de cargos diferidos, un monto de \$182.461,21; que también correspondía a gastos incurridos en la refacción de inmuebles de terceros (tal como lo expresa en la nota N° 6 de los estados contables del período en cuestión).

Por lo tanto, el importe total por refacción de inmuebles ascendió a \$1.184.648,52.

b) El inmueble sobre el que se efectuaron las mejoras pertenece a “Constructora Maschwitz SA”, de la cual el Sr. Nerpiti (Presidente de la Fundación) posee el 80% del paquete accionario.

c) Del contrato de locación celebrado entre la Fundación y “Constructora Maschwitz SA”, se desprende que “...las mejoras realizadas en el inmueble...” a costo y cargo de la locataria, “... quedarán en el mismo como mejoras a favor de la locadora, sin que ello implique indemnización alguna a favor de la locataria...”.

d) Dichas construcciones constituyen un beneficio económico para la propietaria, ya que aumenta el valor de sus inmuebles.

El traspaso del inmueble con las mejoras representa un incremento patrimonial, resultando ser las mismas producto de utilidades que no han estado alcanzadas por el gravamen, va decir, exentas, generando una situación no deseada por la ley.

e) El contrato no previó en ninguna de sus cláusulas que dichas mejoras constituyeran una verdadera contraprestación por el uso de las instalaciones. Por lo tanto, en definitiva, representan un traspaso de utilidades exentas en cabeza de la “Fundación” en beneficio de “Constructora Maschwitz SA” y, consecuentemente, en favor del Sr. Nerpiti.

B) Gastos no justificados.

a) El 23% de los comprobantes de gastos realizados resultan impugnables, pues tienen las siguientes observaciones: a) fueron emitidos a nombre de otras personas; o b) sin identificación del cliente; o c) no son facturas ni asimilables a tales; o d) no fueron emitidos

conforme los requisitos establecidos por la RG 1415.

b) Existen numerosas facturas emitidas por responsables monotributistas que han sido dados de baja con anterioridad a la emisión de los comprobantes y constituyen el 4,89% del total de mejoras del período fiscal 2010.

C) Préstamos que no se encuentran debidamente documentados.

La documentación presentada por la Fundación resulta ineficaz para acreditar la existencia del préstamo que busca justificar. Es que, para los contratos de mutuo, nuestro sistema jurídico exige el requisito de fecha cierta para que puedan oponerse y tener consecuencias frente a terceros (conf. art. 2246 del Cód. Civil; y CNACAF, Sala II, en “Seler SA”, del 10/05/2012).

VII. De cara a los agravios de la recurrente, toca señalar que no se encuentra controvertido en autos lo siguiente: a) que el inmueble donde funciona la “Fundación” pertenece a “Constructora Maschwitz SA”; b) que el Sr. Nerpiti posee el 80% del paquete accionario de esta última y ha sido Presidente de la “Fundación”; c) que se ha celebrado entre las partes un contrato de locación (con vigencia del 02/05/2009 al 30/04/2014), que fue rescindido el 06/11/2011; d) que se realizaron mejoras en el inmueble (fs. 8 vta., 9, 26 vta., 261, entre otros pasajes) por un total de, al menos, \$1.184.648,52; y e) que la documentación que respalda los préstamos impugnados no cumple con todos los requisitos legales vigentes para este tipo de operaciones (v. fs. 24 vta.).

VIII. En claro todo lo anterior, las quejas de la Fundación no pueden prosperar. Varias razones a tal conclusión conducen:

A) El agravio referido a que el alquiler pagado a “Constructora Maschwitz SA” nunca comprendió una distribución indirecta de dividendos, debe desestimarse de plano.

Es que, como se vio, la res. DI RPAL 8/14 nada dice al respecto. Todo lo contrario, tuvo por justificado el monto devengado por alquiler (v. fs. 166, último párrafo, y fs. 167, de la act. adm. ya citada).

B) Siempre de cara al límite de los agravios (conf. art. 271, última parte, del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación), toca determinar si las mejoras y/o nuevas construcciones realizadas en inmuebles de terceros, implicaron o no, una distribución directa o indirecta de utilidades. Pues, como se vio, tal situación haría al incumplimiento de un requisito esencial para la procedencia de la exención perseguida.

Sí lo hicieron, pues:

a) Se encuentra probado en autos que:

i) Los trabajos realizados en el inmueble no se tratan de mejoras, sino mayormente de obra nueva (conf. pto. ‘a’, primera parte, del informe de perito arquitecta, v. fs. 176/185). Conclusión que no fue impugnada por las partes.

ii) El inmueble puede ser utilizado “para diferentes usos compatibles, no solamente para el tratamiento de personas con discapacidad” (conf. Pto. ‘a’, última parte, del informe cit.). Sin que la impugnación de la “Fundación” sobre el punto tenga entidad suficiente para rebatir lo dictaminado, atento su carácter meramente dogmático.

b) La “Fundación” tampoco se hace cargo de varias situaciones que echan por tierra su argumento, vinculado a la existencia del comodato y sus términos.

i) El contrato de locación al que hace referencia el Fisco y la Sra. Juez es muy claro y no requiere mayores interpretaciones (v. fs. 415/416 del Cuerpo de Actuación III):

— Su plazo de validez era del 02/05/2009 al 30/04/2014 (cláusula segunda).

— Su cláusula tercera, titulada “Modificaciones-Mejoras”, establecía: “la locataria manifiesta que las mejoras realizadas en el inmueble a su costo y cargo, quedarán en el mismo como mejoras a favor de la locadora, sin que ello implique indemnización alguna a favor de la locataria...”.

ii) A ello no obsta que el contrato de locación haya sido rescindido, pues dicha rescisión ocurrió recién el 06/11/2011 (v. carta documento obrante a fs. 7 y convenio de “rescisión de contrato locativo” de fs. 9, del Cuerpo de Circularizaciones I). Es decir, se encontraba vigente al momento de solicitarse la exención (del 19/05/2010, v. fs. 5/7 del Cuerpo de Actuación I). Además, las nuevas construcciones en el inmueble ya habían sido realizadas (nótese que las cuestionadas datan del 2007/08/09/10/11; conf. reseñé en el Cons. VI, ap. A, inc. a).

Es más, la rescisión del contrato recién se realizó después del requerimiento del Fisco a la Fundación a que aporte el “detalle de gastos mejora de inmueble de terceros...y documentación respaldatoria”, y el “contrato de alquiler o comodato del inmueble reparado” (N° 006/2011/119065/7, notificado el 23/08/2011; v. fs. 81 y 83 del Cuerpo de Actuación I).

Todo lo cual, hace a la insignificancia del contrato de comodato que, reiteradamente, invoca la actora y el que, insisto, fue suscripto con posterioridad a los hechos motivo de discusión (el 07/12/2011, v. fs. 149/150 del Cuerpo de Circularizaciones I).

Esto es, la Fundación pretende excusarse en hechos posteriores a los acontecimientos discutidos.

C) En suma, de las situaciones y relaciones económicas efectivamente realizadas y hasta ahora detalladas, se advierte que parte de las utilidades de la Fundación, fueron destinadas a nuevas construcciones en el inmueble de su entonces Presidente. Lo que constituye un beneficio económico para éste (en la proporción de sus acciones: 80%), no sólo porque aumentó el valor de su propiedad, sino también porque no implicó contraprestación por el uso de las instalaciones.

D) Atento al modo en que se decide, se torna insustancial el tratamiento del agravio referido a los pasivos cuestionados por el Fisco.

E) En tales condiciones deviene, con claridad, que tampoco es admisible la queja relativa a la imposición de costas.

Más allá de que su “total desacuerdo” no resulta razón jurídicamente atendible; lo cierto es que la actora resultó vencida en ambas instancias, lo que impone aplicar el principio objetivo de la derrota, con arreglo a lo prescripto en el art. 68 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación.

IX. Por todo lo expuesto, Voto por: desestimar el recurso de apelación interpuesto, con costas.

La doctora do Pico adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, se resuelve: desestimar el recurso de apelación interpuesto, con costas. El Dr. Rodolfo Eduardo Facio no suscribe este pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional). Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. — Clara M. Do Pico. — Liliana M. Heiland. — Rodolfo E. Facio.