

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 737/739, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -Sala V-, al confirmar lo resuelto a fs. 704/707 por la instancia anterior, hizo lugar a la demanda articulada por Servicios de Transporte Marítimo Argentina-Brasil contra la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva- y, en consecuencia, declaró a la actora comprendida en la exención del art. 20, inc. f), de la ley 20.628.

Para así decidir, sus integrantes entendieron, esencialmente, que la accionante, al ser una entidad creada por un tratado internacional que disciplina el transporte marítimo entre Argentina y Brasil tiene el ejercicio del poder de policía en dicho ámbito. Arribaron a tal conclusión, sobre la base de considerar que, según sus estatutos, promueve la eficacia, regularidad y frecuencia del transporte; adopta tarifas de fletes adecuadas y estables; mantiene las relaciones con los sectores comerciales interesados y autoridades gubernamentales de ambos países; estrecha las relaciones entre las marinas mercantes de los dos países y distribuye equilibradamente las cargas entre las banderas a través del cumplimiento de un Acuerdo de "Full Money Pools".

Interpretaron, de acuerdo a lo entendido por la Dirección General Impositiva en la resolución general 1432/71, que la clasificación enunciada en el inc. f), del art. 19, de la Ley del Impuesto a los Réditos (análogo al art. 20, inc. "f", de la actual Ley del Impuesto a las Ganancias), no reviste el carácter de taxativa y que su sentido es el de explicitar el concepto de "beneficio público" en forma

ejemplificativa, vale decir que, aún cuando el objeto social de la asociación o entidad civil no sea de aquellos expresamente mencionados, igualmente es alcanzada por la exención si sus fines específicos tienden al bien público.

Sostuvieron, en tal sentido, que la actora encuadra en esa franquicia, toda vez que tiene un objeto socialmente útil, carece de fin lucrativo y las ganancias se destinan a los fines de su creación, pues el peritaje contable da cuenta de que se financia con las cuotas de sus asociados y que los recursos provenientes de su cobro se destinan a los gastos de funcionamiento de la entidad. Por lo demás, agregaron que la demandada no había aportado elementos suficientes que hubieran demostrado que la entidad reparta directa o indirectamente entre sus socios las ganancias obtenidas, ni que ellas se destinen a otros fines distintos de los establecidos en el objeto social, o bien, que desarrolle -encubiertamente- actividades industriales o comerciales.

Asimismo, señalaron que no era aplicable al sub lite el art. 106 de la ley 11.683, porque no se daba el supuesto de transferencia de ingresos a favor de un fisco extranjero, al encontrarse la actora exenta del Impuesto a las Ganancias en la República Federativa del Brasil.

- II -

Disconforme, la accionada interpuso el recurso extraordinario de fs. 743/756, que fue concedido por el a quo a fs. 763, por encontrarse en discusión la aplicación y alcance de normas federales, al tiempo que lo desestimó por las causales de arbitrariedad alegadas, sin que se dedujera queja, circunstancia que limita la competencia del Tribunal en la medida que le otorgó la Alzada (Fallos: 322:2559; 323:385; 324:1721).

Procuración General de la Nación

En primer lugar, afirma que la operatoria de la accionante no se vincula con el beneficio público, pues actúa en provecho exclusivo de sus asociados, los cuales se dedican a la explotación comercial de un servicio. Por lo demás -agrega- la circunstancia de que la República Argentina decida dar respaldo a ciertas actividades comerciales mediante la creación de un ente binacional, como acontece en el sub lite, no le hace perder su carácter lucrativo, ni lo convierte en un ente con fines de bien público, ni, automáticamente, en un sujeto exento del impuesto a las ganancias.

En tal sentido, pone de relieve que si se interpretara el alcance de la exención en un sentido amplio, debería aceptarse que toda entidad sin fines de lucro está comprendida en el inc. f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, para lo cual el legislador no hubiera necesitado especificar las actividades u objetos de los entes que intenta beneficiar.

En segundo término, señala que el a quo omitió considerar que el Capítulo V de las disposiciones generales del reglamento de la entidad otorga la posibilidad para que, en el caso de superávit, los beneficios se distribuyan entre los socios, lo cual es abiertamente incompatible con la concesión de la franquicia que pretende la actora.

También se agravia pues la Cámara no receptó su planteo referente a que es aplicable el art. 106 de la Ley de Procedimiento Tributario, por encontrarse involucrado otro país (República Federativa de Brasil), en cuanto dicha norma impide conceder exenciones o desgravaciones, totales o parciales, cuando ellas puedan redundar en un beneficio a un país extranjero. Entiende que esa disposición es operativa en todos los casos que se otorguen exenciones o desgravaciones y aún cuando haya convenios de doble imposición, a excepción de que

los afecte.

Por otra parte, manifiesta que el a quo omitió considerar que, ni la ley de creación de la actora (18.348) ni su modificatoria (23.557), prevén que estará exenta de abonar el tributo.

Discrepa, por último, con la línea argumental del pronunciamiento, en cuanto se sostiene que, de las normas aplicables, surge que sólo los comerciantes deben llevar los libros y registros especiales para la verificación de los tributos, en tanto para los no comerciantes sólo se exige que lleven debido registro de las operaciones respaldados por los respectivos comprobantes. En su concepto, tal afirmación implica autorizar a la accionante a sustraerse de las normas contables, comerciales e impositivas a las que están sometidos el resto del universo de los contribuyentes.

- III -

A mi modo de ver, el recurso extraordinario es admisible, pues se encuentra en discusión el alcance e interpretación de normas federales y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que la apelante funda en ellas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48) (Fallos: 319:1500 y 321:1660). Al respecto, es preciso destacar que, encontrándose en discusión el alcance que cabe asignar a una norma de derecho federal, la Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos de las partes o del a quo, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado" (Fallos: 311:2553; 314:529; 316:27; 321:861, entre muchos otros)

- IV -

Cabe recordar que la Corte, en el precedente "Cámara

Procuración General de la Nación

de la Industria del Calzado" -sentencia del 4 de octubre de 1943, publicada en Fallos: 197:39-, que versaba sobre la procedencia de la exención al impuesto a los réditos prevista por el art. 5º, inc. f, de la ley 11.682, puso de relieve que dicha norma, en lo que interesa, eximía de ese tributo a las "entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguiesen fines lucrativos", y sobre la base de ella juzgó que bastaba una finalidad lucrativa, aunque fuese indirecta -como la protección o el fomento de los intereses económicos de los asociados- para excluir al peticionario "de la calificación de entidad de beneficio público que persigue".

El Tribunal, más recientemente, en sentencia del 26 de noviembre de 2002, in re: C.410, L.XXXV "Cámara de Propietarios de Alojamientos c/ Dirección General Impositiva", al rememorar aquel Fallo, expresó que, si bien esa norma constituye el antecedente del art. 20, inc. f), de la Ley al Impuesto a las Ganancias, su texto ha tenido importantes modificaciones. En tal sentido, agregó, debe advertirse -al margen de que la exención de las instituciones religiosas pasó a estar contemplada en un inciso propio- que a partir de 1946 (decreto 14.338) fue abandonada esa genérica referencia a entidades de "beneficio público" -que había suscitado múltiples controversias- por una enunciación detallada de las asociaciones y entidades civiles beneficiadas con la dispensa del tributo según el objeto que persigan, siempre que cumplan determinadas condiciones. De tal manera, si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención, y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, esa exención debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es (confr. considerando 7º).

Ahora bien, el citado art. 20, inc. f), de la ley 20.628, en lo que al caso concierne, declara exentas del impuesto a *"las ganancias que obtengan...las entidades...siempre que 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"*. En tal sentido, tiene dicho la Corte que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973) y respecto de las leyes tributarias en particular, ha establecido el criterio de que *"Las normas impositivas no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, de donde resulta que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia"* (Fallos: 296:253, entre otros).

La resolución general de la Dirección General Impositiva 1432/71 -reglamentaria del art. 19, inc. f, de la ley 11.682-, citada por la demandada, establece que la enunciación del objeto societario de las asociaciones y entidades que dicha disposición legal efectúa no es taxativa, puesto que su sentido es explicitar el concepto de "beneficio público", toda vez que deja claramente establecido en sus considerandos -a los que remite en su art. 1º, inc. b- que un elemento distintivo de dicho concepto o de la finalidad "socialmente útil" de la entidad, "consiste en la total exclusión de fines lucrativos para los asociados". Al mismo tiempo, su art. 2º prevé que el reconocimiento de la franquicia -dentro de las condiciones mencionadas en el artículo anterior- se hará sin perjuicio de las disposiciones del art. 12 de la ley 11.683, las que serán aplicables *"...cuando se compruebe que los*

Procuración General de la Nación

interesados han adoptado la figura jurídica de una entidad o asociación civil exenta, para la realización de actividades que, conforme con la realidad económica, exigirían otras estructuras asociativas más adecuadas".

En tales condiciones, la indagación sobre si los entes persiguen efectivamente un "beneficio público" conserva actualmente utilidad para los casos en los cuales el objeto o las características de ellos no responden estrictamente a los supuestos expresamente contemplados en la norma para el otorgamiento de la exención, tal como lo consideró el Tribunal en Fallos: 321:1660 (confr. sentencia del 26 de noviembre de 2002, C.410, L.XXXV "Cámara de Propietarios de Alojamientos c/ Dirección General Impositiva, considerando 8º). Con tal comprensión, estimo que acierta el a quo, al considerar que en el sub lite el beneficio resulta procedente, toda vez que del Estatuto de la entidad binacional de Servicios de Transporte Marítimo Argentina-Brasil surge claramente el propósito de "beneficio público" que persigue el organismo.

Dicho Estatuto tuvo su génesis en el Acuerdo sobre transportes marítimos concluido entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil, firmado en Buenos Aires el 27 de septiembre de 1968 y aprobado por la ley 18.348. Tal Acuerdo impuso, como condición para ser ejecutado, que los armadores autorizados por los organismos marítimos competentes de ambas partes debían constituir una "Conferencia de Fletes Argentina-Brasil" que abarcarían los dos sentidos del tráfico, sus estatutos debían incluir ciertas disposiciones y aquellos armadores que no las respetaran serían pasibles de ciertas penalidades, desde la advertencia y multa hasta la desafiliación del armador infractor. Asimismo se dispuso que sólo podrían transportar mercaderías a embarcar en puertos argentinos y destinadas a puertos brasileños y viceversa los

armadores integrantes de la citada Conferencia (v. art. III).

Así pues, en el marco de la Conferencia Marítima de Fletes Argentina-Brasil, se formalizó el Estatuto, cuyo art. 1º estableció que tiene por finalidad proporcionar, a través de medidas en el sistema de transporte marítimo, condiciones concretas para el desarrollo del intercambio comercial entre ambos países y, simultáneamente, incentivar la expansión y el perfeccionamiento de las flotas de sus líneas marítimas. A tal fin, se atribuyó a la Conferencia competencia para promover la eficacia, la regularidad y la frecuencia del transporte; adoptar tarifas de fletes adecuadas y estables; mantener las relaciones con los sectores comerciales interesados y autoridades gubernamentales de ambos países; estrechar las relaciones entre las marinas mercantes de los dos países y distribuir equilibradamente las cargas entre las banderas, a través del cumplimiento de un Acuerdo de "Full Money Pools" (art.2).

Del mismo modo, el Acuerdo sobre transporte marítimo entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil, suscripto el 15 de agosto de 1985 y aprobado por la ley 23.557, ratificó el propósito de las disposiciones antes transcriptas, toda vez que de su motivación surge que se celebró sobre la base de considerar el interés en desarrollar el intercambio comercial por vía marítima, así como el mejor y más racional aprovechamiento de la capacidad de sus buques, por la necesidad de asegurar la eficiencia y regularidad del transporte y la adopción de tarifas de fletes adecuadas y estables, a la vez que se tuvo en cuenta que los armadores de bandera argentina y bandera brasileña son los transportistas directamente interesados en las cargas marítimas del intercambio entre los dos países.

Por consiguiente, a mi juicio, la línea de razona-

Procuración General de la Nación

miento seguida por el a quo para arribar a la conclusión de que la entidad ejerce el poder policía marítimo y persigue un interés público atienden efectivamente al propósito de su creación, objetivo que coincide con el que la exención fue establecida, de acuerdo al criterio hermenéutico al que aludió la Corte en los precedentes antes citados.

Cabe recordar que, del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia 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 (Fallos: 316:1115). Pienso que la interpretación expuesta es la que se corresponde de manera adecuada con la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (Fallos: 253:332; 312:912; 315:820; 316:1115, entre otros).

En otro orden, considero que el planteo referente a que el a quo habría omitido considerar el Capítulo V de las disposiciones generales del reglamento de la Conferencia, en virtud del cual se otorgaría, en concepto de la apelante, la posibilidad para que, en el caso de superávit, los beneficios se distribuyan entre los socios, debe ser desestimado, toda vez que dicho agravio se funda una circunstancia meramente conjetural o hipotética, a poco que se repare que el art. 29 del Capítulo V se limita a establecer que "*El Plenario decidirá cuando lo estime conveniente, el destino del superávit que arroje la cuenta de gastos y recursos, si lo hubiere*".

Por lo demás, pienso que no es óbice para el goce de la franquicia que establece el art. 20, inc. f), de la ley

20.628, el hecho que tal exención no esté contemplada ni en la ley de creación de la actora (Nº 18.348) ni en su modificatoria (Nº 23.557). En efecto, el beneficio sub examine alcanza a cualquier sujeto que cumpla sus requisitos, sin que la falta de consagración expresa al momento de su creación pueda llevar, por vía interpretativa, a negarlo sobre la base de una restricción que no surge de los términos de la ley ni puede considerarse implícita en ella, pues tal pauta hermenéutica no se ajusta al principio de legalidad o reserva al que ya se hizo referencia (Fallos: 316:1115).

- V -

Respecto de la inteligencia que propicia la demandada del art. 106 de la Ley de Procedimiento Tributario, es mi opinión que el remedio sub examine carece de fundamentos suficientes. Estimo que ello es así, toda vez que tal disposición establece que *"las exenciones totales o parciales de tributos, otorgadas o que se otorguen, no producirán efectos en la medida en que pudiera resultar una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros, sin perjuicio de lo que al respecto establezcan expresamente las leyes de los distintos gravámenes. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando afecte acuerdos internacionales suscriptos por la Nación en materia de doble imposición"* (énfasis agregado).

Es del caso que el a quo consideró que no había transferencia de ingresos a favor de un fisco extranjero porque la sede de la actora en la República Federativa del Brasil se encontraba exenta del impuesto a las ganancias, extremo éste no cuestionado por la demandada. Desde tal perspectiva, a mi juicio, el recurso carece de debida fundamentación autónoma, pues no rebate el argumento central de la sentencia

Procuración General de la Nación

cuya revocación pretende pues, si bien admite la existencia de la exención en el extranjero y, por ende, la inexistencia de transferencia de ingresos a la República Federativa del Brasil, no se hace cargo de tal premisa que, precisamente, es el fundamento que apoya el pronunciamiento recurrido (doctrina de Fallos: 323:1421).

V.E. ha dicho que "*...la fundamentación autónoma consiste en que el escrito de interposición del recurso extraordinario traiga un prolijo relato de los hechos de la causa de relevancia principal, que permita vincularlos con las cuestiones que se plantean como de naturaleza federal a través de un crítica concreta y razonada de los argumentos en que se basa la sentencia que se impugna, sin que, incluso, valga a tal efecto una nueva crítica general a las líneas principales de la argumentación del pronunciamiento resistido, puesto que se exige rebatir todos y cada uno de los fundamentos en que el juzgador se apoyó para arribar a las conclusiones de que el apelante se agravia*" (Fallos: 323:1261 y su cita).

Por último, a mi juicio, cabe desestimar el agravio enderezado a cuestionar el modo en que la demandada debe llevar los libros de comercio, pues ello remite a la interpretación de normas de derecho común y a cuestiones de hecho y prueba, vinculadas, esencialmente, con las respuestas brindadas en el informe pericial de fs. 528/530. Tales cuestiones resultan, por naturaleza, ajenas al recurso extraordinario y sólo revisables en caso de arbitrariedad, circunstancia, ésta última que debe descartarse en el sub lite, toda vez que la demandada consintió la desestimación por el a quo de la arbitrariedad de la sentencia, sin que se dedujera la pertinente queja.

- VI -

En virtud de lo expuesto, opino que debe confirmarse la sentencia apelada, en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 11 de marzo de 2004.-

RICARDO O. BAUSSET

Es Copia

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 22 de febrero de 2005.

Vistos los autos: "Servicios de Transporte Marítimo Argentina - Brasil c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente tratadas en el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante que el Tribunal comparte y a cuyos fundamentos corresponde remitirse a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal subrogante, se declara admisible el recurso extraordinario, en los términos en que ha sido concedido por el *a quo*, y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ANTONIO BOGGIANO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por **el Fisco Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos)**, representado por el Dr. **Enrique Carlos Carballo**, con el patrocinio de la **Dra. Laura Rodríguez Campos**.

Traslado contestado por **Servicios de Transporte Marítimo Argentina - Brasil**, representada por el Dr. **Aristides H. M. Corti**, con el patrocinio del Dr. **Rubén A. Calvo**.

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

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 8** .