



Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
—SALA IV—

Expte. CAF 53914/2017/CA4: “FUNDACION HONORIO BIGAND DE ASISTENCIA Y DESARROLLO SOLIDARIO c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”

En Buenos Aires, a de junio de 2024, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a efectos de conocer los recursos interpuestos en la causa “**FUNDACION HONORIO BIGAND DE ASISTENCIA Y DESARROLLO SOLIDARIO c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA**”, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara **Jorge Eduardo Morán** dijo:

1º) Que, por sentencia del 06/03/2024, el señor juez de primera instancia **hizo lugar a la demanda** iniciada por la Fundación Honorio Bigand de Asistencia y Desarrollo Solidario (en adelante, la “FHB”) contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, la “AFIP”) y, en consecuencia:

(i) Dejó sin efecto la resolución 15/2017 (DI RCEN) dictada por la demandada, mediante la cual se había rechazado el recurso administrativo interpuesto por la actora en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683 (t.o. 1998) y se había revocado el certificado provisorio de exención a plazo que beneficiaba a la FHB N° 0009-000030-2006, con vigencia desde el 16/12/2005, como así también todos aquellos certificados de exención emitidos a partir del 01/01/2010 (N° 8201060491, 8201222061 y 82010000301).

(ii) Hizo lugar a la solicitud de reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias efectuada por la accionante en los términos del art. 20, inc. f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones; hoy art. 26, inc. f), del t.o. 2019; en adelante, la “LIG”).

Asimismo, impuso las costas por su orden (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

2º) Para así decidir, en apretada síntesis, el **juez de grado entendió** que la resolución administrativa impugnada se basó, por un lado, en que no se habría acreditado en el marco de las actuaciones administrativas la veracidad de las donaciones invocadas por la FHB; y, por el otro, en que la actividad agropecuaria



llevada a cabo por la actora no se encontraría contemplada dentro de los actos que le está permitido realizar conforme su estatuto.

Sobre el primer punto, el magistrado de la instancia anterior concluyó que, del estudio de las pruebas obrantes en la causa –en especial el informe pericial contable producido el 08/08/2022 (y sus aclaraciones) y el informe acompañado por la Inspección General de Justicia a la causa el 16/01/2023–, se verificó que la tesitura de la demandada resultaba una afirmación con fundamentos formales sin prueba fehaciente que la respaldara.

En lo que respecta al segundo punto, el sentenciante rechazó el planteo de la AFIP en función de lo resuelto por la Sala V de esta Cámara el 02/03/2022 en la causa homónima “*Fundación Honorio Bigand de Asistencia y Desarrollo Solidario c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*” (expte. 49812/2014).

3º) Que, contra ese pronunciamiento, **ambas partes** dedujeron recurso de apelación, los que fueron concedidos libremente.

Puestos los autos en la Oficina, la actora expresó sus agravios el 05/04/2024, los que fueron contestados por la AFIP el 11/04/2024.

A su turno, la demandada hizo lo propio el 13/04/2024, lo cual fue replicado por la accionante el 30/04/2024.

4º) Que, **la FHB** se agravia de la distribución por su orden de las costas de la instancia anterior.

5º) Que, **la AFIP** se agravia de **la valoración de la prueba** efectuada por el juez de grado.

En ese sentido, aduce que, de las constancias documentales obrantes en el expediente, de la fiscalización efectuada en sede administrativa e incluso de las pruebas producidas en autos se podría observar que no se encuentran acreditados los extremos necesarios para considerar aplicable a la FHB la exención que ella pretende en el Impuesto a las Ganancias (prevista en el art. 20, inc. f, de la LIG), tal como se resolvió en sede administrativa.

Para justificar esta tesitura, **señala dos aspectos** que, según entiende, serían suficientes para no otorgarle a la actora el beneficio fiscal bajo trato. Estos son:

(i) Que no se habría probado que las donaciones invocadas por la demandante hayan sido efectivamente realizadas por parte de aquella, razón por la cual argumenta que los ingresos obtenidos por la FHB no se habrían utilizado para las cuestiones relativas al objeto de su creación.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
—SALA IV—

Expte. CAF 53914/2017/CA4: “FUNDACION HONORIO BIGAND DE ASISTENCIA Y DESARROLLO SOLIDARIO c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”

(ii) Que de la prueba rendida en la causa se apreciaría que la actora desarrollaría una actividad agropecuaria lucrativa que no se encontraría autorizada dentro de su objeto y que resultaría inconciliable con las previsiones de su estatuto y con el beneficio fiscal bajo trato.

6º) Que, de lo expuesto se desprende que **las cuestiones sometidas a decisión** de esta Alzada se centran en:

(i) Dilucidar si son correctas las conclusiones a las que arribó el magistrado de grado en su sentencia respecto de **la aplicabilidad de la exención** prevista por el art. 20, inc. f) de la LIG al caso de la actora. Esto, teniendo en consideración **las dos cuestiones que la AFIP trajo a colación** en su escrito de expresión de agravios y la **prueba producida** en autos.

(ii) Distribuir las **costas** del proceso.

7º) Que, previo a todo, corresponde destacar que esta Cámara tiene dicho que, **para que resulte aplicable a un contribuyente la exención prevista por el art. 20, inc. f), de la LIG**, en líneas generales se deben reunir los siguientes requisitos: (i) que el contribuyente se trate de un ente cuyo objeto social sea el desarrollo de una actividad de fin público; (ii) que responda al tipo asociativo enunciado en la ley —esto es asociaciones o entidades civiles—; (iii) que se verifique que las ganancias obtenidas por el desarrollo de las precitadas actividades y el patrimonio del ente se destinen al objeto de su creación y que no se distribuyan entre los socios; (iv) que dichos entes no obtengan sus recursos de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos o actividades similares; (v) que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales (cfr. Sala III *in re* “Club Campo de Golf Praderas de Luján AC c/ EN-AFIP-DGI Resol 112/09 (RCEN) s/ Proceso de Conocimiento”, expte. 5796/2010, sentencia del 22/12/2022).

Ahora bien, de corroborarse los extremos invocados por el organismo fiscal en su recurso, se verían entonces incumplidos en el caso **los requisitos señalados como “(iii)” y “(v)”**, lo cual conllevaría a que la referida exención no sea aplicable a la actora.

8º) Que, sentado ello, cabe adentrarse en el análisis de los agravios expuestos por la AFIP.



Para ello, corresponde primero examinar el planteo de la demandada referido a que no se habría probado en autos que las donaciones efectuadas por la demandante hayan sido efectivamente realizadas, a partir de lo cual sostiene que **la FHB habría destinado sus ingresos a cuestiones ajenas al objeto de su creación.**

Sobre ello, cabe destacar que en el informe pericial contable producido el 08/08/2022 (y sus aclaraciones) la experta interviniente explicó en forma clara y contundente que **todos los ingresos obtenidos por la FHB fueron destinados a afrontar los gastos que tiene la organización, tanto para mantener su estructura como para hacer frente a las erogaciones vinculadas con el desarrollo de su actividad y el cumplimiento de su objeto** (v. punto 5° del informe y puntos 5° y 6° de la aclaración de fecha 11/09/2022).

Por ello, lo argüido por el fisco en su memorial sobre este punto resulta inerte a efectos de conmover el criterio fijado por el juez de grado, en tanto sus alegaciones no lograron desvirtuar la opinión técnica de la experta interviniente en la cual el *a quo* sustentó su postura.

Cabe recordar la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según la cual “*cabe reconocer validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos*” (Fallos: 319:469; 320:326; 332:1571 y 1688), puesto que “*a pesar de que en nuestro sistema la pericial no reviste el carácter de prueba legal, si el experto es una persona especialmente calificada por su saber específico y se desempeña como auxiliar judicial distinto de las partes, la prudencia aconseja aceptar los resultados a los que aquél haya llegado, en tanto no adolezcan de errores manifiestos, o no resulten contrariados por otra probanza de igual o parejo tenor*” (Fallos: 331:2109).

Desde esa óptica, cuando la pericia aparece fundada en principios técnicos inobjetables y no existe otra prueba de igual tenor que la desvirtúe, la sana crítica aconseja, frente a la imposibilidad de oponerle argumentos científicos de mayor peso, aceptar sus conclusiones (cfr. esta Sala, *in re* “Gas Meridional SA c/ AFIP-DGI s/ Proceso de Conocimiento”, expte. 39544/2019, sentencia del 16/05/2024; Sala I, *in re* “Incidente N° 1- Actor: Robledo, Héctor Pedro s/ Inc. de Medida Cautelar”, sentencia del 04/10/2018; Sala II *in re* “Oleaginoso Moreno Hnos. SACIFIA c/ EN-AFIP-DGI Resol. 12/12 13/12 (Períodos 2005/2006) s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 11/06/2021; Sala III *in re* “M Royo SACIIFyF c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 19/09/2023; y Sala V *in re* “Telefónica de Argentina SA y Otro c/ EN-AFIP-DGI Resol. 10/11 (REGN) s/ DGP”, sentencia del 28/11/2017; entre muchos otros).





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
—SALA IV—

Expte. CAF 53914/2017/CA4: “FUNDACION HONORIO BIGAND DE ASISTENCIA Y DESARROLLO SOLIDARIO c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”

En base a lo expuesto, el planteo de la AFIP no puede prosperar. Máxime, cuando **(i)** la consultora técnica de la demandada no presentó un informe que haya arrimado al *a quo* las debidas y pertinentes conclusiones sobre la materia debatida en autos o, al menos, que haya respaldado lo argüido por la AFIP y sus letrados en las impugnaciones formuladas (cfr. esta Sala *in re* “Gas Meridional SA”, citada *supra*); y **(ii)** cuando las conclusiones arribadas por la experta sobre este tópico se derivan de los Estado de Recursos y Gastos (v. punto 6° del informe pericial contable y punto 5° de la aclaración de fecha 21/10/2022), los cuales son controlados por la Inspección General de Justicia (cfr. art. 24 de la ley 19.836 y resolución general conjunta de la AFIP y la IGI 5289/2022), organismo que informó en autos que “*no surge del sistema informático que la sociedad haya sido sancionada*” (v. informe del 16/01/2023).

Por ello, corresponde **rechazar** el recurso de la demandada en lo que a este punto se refiere.

9°) Que, corresponde ahora examinar el segundo planteo de la accionada relativo a la alegada falta de cumplimiento por parte de la actora de su objeto social, derivada de que la demandante desarrollaría, según el criterio de la AFIP, **una actividad agropecuaria lucrativa contraria a su estatuto**.

Con relación a ello, cabe destacar en primer lugar que no resulta controvertido en el caso que la actora desarrolla una actividad agropecuaria.

En segundo lugar, es importante señalar que la posibilidad de que la FHB desarrolle una actividad de esta índole ya fue discutida por las partes aquí involucradas en la causa homónima a la cual el *a quo* se remitió en su sentencia (“Fundación Honorio Bigand de Asistencia y Desarrollo Solidario c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” expte. 49812/2014); en la que la Sala V de esta Cámara dictó sentencia definitiva el 02/03/2022.

En concreto, en dicho caso se discutió si la FHB, a partir de las previsiones de su estatuto, podía desarrollar actividades consistentes en la obtención de granos no destinados a la siembra –cereales y oleaginosos– y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas–, mediante la explotación de un inmueble rural, ya sea de su titularidad o de terceros; y, en tales condiciones, eventualmente ser inscripta en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y obtener los beneficios enunciados en la resolución general (AFIP) 2300/2007 (v. considerando 3° de la sentencia).

En el voto de la mayoría de ese pronunciamiento, se sostuvo con relación a la fundación aquí accionante que aquella “(...) requirió ser incluida en el



Registro Fiscal de Operadores de Granos como productora, es decir, para comercializar directamente los frutos de esos inmuebles rurales, mediante el ejercicio de la actividad agrícola consistente en la obtención de granos no destinados a la siembra – cereales y oleaginosos- y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas”.

La solicitud indicada en el texto precitado le fue denegada en sede administrativa a la FHB por dos razones: por un lado, por entender la AFIP que la actividad agropecuaria (específicamente agrícola) que pretendía desarrollar la fundación no estaba prevista en su estatuto y, por otro lado, en virtud de la falta de correspondencia entre algunos de los datos declarados y la documentación acompañada.

Ahora bien, con relación al primer punto –que es lo que aquí interesa–, la Sala V señaló que “(...) *no se advierte razonable lo decidido por el organismo fiscal en tanto, según resulta del punto 5) del artículo 4 del Estatuto, transcripto más arriba, los recursos pueden obtenerse mediante ‘toda otra fuente lícita de ingresos acorde el carácter sin fin de lucro de la entidad’. En consecuencia, y tratándose de una actividad lícita, tendiente a la explotación y aprovechamiento de bienes que le son propios, para la consecución de los propósitos definidos en el estatuto y que con anterioridad ya desarrollaba, aunque a cargo de arrendatarios, no es posible afirmar que tal actividad resulte extraña a aquellas comprendidas en el Estatuto*” (el destacado fue incorporado).

Siendo que posteriormente el Alto Tribunal dejó firme dicho pronunciamiento en fecha 10/03/2023, cabe estar sin más al criterio allí fijado sobre la cuestión bajo trato. Máxime, cuando no se acreditaron en la causa variaciones en la norma estatutaria invocada en el precedente citado y/u otra cuestión que pudiese alterar la tesitura expuesta en ese decisorio.

Así las cosas, corresponde concluir que **la actividad agropecuaria que desarrolla la accionante se encuentra autorizada por su estatuto**, por lo que la postura adoptada por la AFIP en su recurso sobre esta cuestión resulta desacertada.

En tercer lugar, de conformidad con lo expuesto en el considerando anterior y a partir de lo que surge probado en la causa, cabe indicar que la actividad agropecuaria de la actora **no es lucrativa**, como infiere la accionada; sino que aquella, más allá de su tinte comercial y oneroso, es desplegada por la FHB en procura de obtener los recursos necesarios para afrontar las obligaciones derivadas del cumplimiento de su objeto notoriamente altruista (descrito en el punto 1° del informe pericial contable).

Corresponde recordar que esta Sala tiene dicho que la mera realización de actividades comerciales o de prestación de servicios con carácter oneroso por parte de fundaciones no constituye un impedimento absoluto para la obtención o el mantenimiento de la exención tributaria prevista en la norma analizada en autos (cfr.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
—SALA IV—

Expte. CAF 53914/2017/CA4: “FUNDACION HONORIO BIGAND DE ASISTENCIA Y DESARROLLO SOLIDARIO c/ EN-AFIP-DGI s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”

“Fundación Aylen - Inc. Med. c/ EN-AFIP-DGI Resol. 14/05 (RPAL)”, expte. 36332/2006, sentencia del 01/02/2008); debiendo tenerse presente que “[l]a obtención de ganancias es indispensable para cualquier tipo de sociedad o entidad; de lo contrario, ellas no tendrían razón de ser. Lo que diferencia a las sociedades civiles y comerciales con fines de lucro de las fundaciones es el ‘fin’, el ‘uso’ o la ‘aplicación’ que harán de esa ganancia. (...) Es decir, que la obtención de ganancias es fundamental para lograr ese fin extraeconómico que es la razón de ser de esas entidades” (cfr. “Fundación Claretiana c/ EN-AFIP-DGI Resols 99/01 y 195/02”, expte. 174138/2002, sentencia del 13/12/2007).

En base a lo expuesto, corresponde **desestimar** el recurso de la AFIP en lo que a este tópico respecta.

10) Que, por todo lo expuesto en los considerandos que anteceden, corresponde **rechazar la apelación deducida por la AFIP** y confirmar la sentencia de grado en lo sustancial que decide.

11) Que, en lo que respecta a la imposición de **las costas del proceso**, no habiendo razones para apartarse del principio general establecido en la materia, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por la actora e imponerlas en ambas instancias a la demandada vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

En función de lo expuesto, oído el señor fiscal general, **VOTO** por:

1º) Rechazar el recurso interpuesto por la demandada y confirmar la sentencia de grado en lo sustancial que decide.

2º) Hacer lugar al recurso de la actora e imponer las costas del proceso a la demandada vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Los señores jueces de Cámara Marcelo Daniel Duffy y Rogelio W. Vincenti adhirieron al voto precedente.

En virtud del resultado que instruye el acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE**:

1º) Rechazar el recurso interpuesto por la demandada y confirmar la sentencia de grado en lo sustancial que decide.



2º) Hacer lugar al recurso de la actora e imponer las costas del proceso a la demandada vencida (cfr. art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvanse.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

