



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

27823/2019

**FEDERACION CINOLOGICA ARGENTINA c/ EN-AFIP-DGI
s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA**

En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, en la fecha de firma electrónica, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para conocer los recursos interpuestos en autos: “FEDERACION CINOLOGICA ARGENTINA c/ EN -AFIP-DGI s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”, respecto de la sentencia de fojas 635, el tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.- Que a [fojas 635](#) la jueza de la anterior instancia resolvió hacer lugar a la demanda interpuesta por la Federación Cinológica Argentina y, en consecuencia, **declaró la nulidad** de la Resolución DV CGDE N° 1/2018 y la Resolución DI RCEN N° 2/2019 dictadas por la Agencia de Recaudación y Control Aduanero. Impuso costas a la vencida.

En primer lugar, la magistrada puntualizó que la actora interpuso demanda -en los términos del artículo 23 de la Ley N° 19.549- contra la Resolución 002/2019 de la Dirección Regional Centro de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Metropolitanas de la ex AFIP (hoy ARCA), mediante la cual se resolvió no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto, confirmar la Resolución DV CGDE N° 1/2018 y, en consecuencia, **revocar el certificado de exención** del Impuesto a la Ganancias que la Federación poseía.

Luego de relatar las constancias arribadas a la causa, la jueza *a quo* señaló que “se desprende con claridad que los actos administrativos cuestionados **adolecen de vicios sustanciales** que afectan su validez. Dichos vicios, acreditados en el proceso, consisten en la omisión de garantías esenciales del procedimiento y, en particular, en la vulneración del debido proceso y del derecho de defensa de la parte actora [...] La prueba producida en autos —entre ellas, los estados



contables certificados de los ejercicios 2010 a 2014 y el correspondiente al año 2015, que reflejan una composición patrimonial y de recursos y gastos coincidente con los períodos en que la entidad fue reconocida como exenta conforme al art. 20 inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias— ha permitido demostrar de manera concluyente que el **acto fue dictado en contradicción con los principios de legalidad, razonabilidad y debido proceso**".

Además, indicó que el informe pericial contable corroboró la regularidad de las operaciones de la actora, detallando la cancelación de compras de insumos y la adquisición de microchips, así como la recepción de notas de agradecimiento de organismos oficiales por los servicios prestados.

En tal contexto, concluyó que "la constatación de estos elementos probatorios en sede judicial no deja margen de duda respecto de la invalidez de los actos impugnados, pues la nulidad no surge de una mera apreciación subjetiva, sino de la verificación objetiva y probada de las irregularidades que lo afectan, especialmente la negación de las garantías constitucionales de defensa en juicio y tutela judicial efectiva".

II.- Que contra dicha decisión, a fojas 636 la demandada interpuso recurso de apelación y a [fojas 642/648](#) **expresó agravios**.

En su memorial, la recurrente manifestó que: "Agravia a esta parte la completa ausencia de valoración de la prueba obrante en autos, la cual consiste fundamentalmente en las actuaciones administrativas aportadas por mi mandante y que sustenta las resoluciones administrativas. En efecto, se han desarrollado las abundantes pruebas que mi mandante detectó en el marco de la fiscalización llevada a cabo por medio de la cual se dictó el acto administrativo aquí impugnado".

Entendió que había quedado demostrado que "la Federación **no ha logrado acreditar el cumplimiento de un beneficio público**, requisito esencial requerido por la norma a los efectos del reconocimiento del beneficio de la exención, habida cuenta de que de la valoración de la **realidad económica de la entidad se advierte que su principal actividad no se encuentra destinada a beneficiar a la comunidad**, sino, en todo caso a **incentivar y fomentar el desenvolvimiento comercial de sus asociados**. Ha quedado de manifiesto que la Federación ha desarrollado principalmente una **actividad meramente económica**, dejando de lado las actividades con fines esencialmente sociales para realizar con más dedicación las labores tendientes a procurar beneficios económicos para sus asociados".





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Por último, expresó que la exención debía resultar de la letra clara de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de las normas que la establezcan, de modo que fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos 321:1660), pues las exenciones fiscales configuran un privilegio que sólo en situaciones de verdadera excepción y beneficio general admiten respaldo constitucional, por agravar el principio de igualdad de las cargas públicas.

III.- Que a [fojas 650/654](#) la actora **contestó los agravios** de su contraria.

En su escrito, sostuvo que, conforme surgía de la pericia contable y de la documental aportada, **no existió desvío de fondos ni utilización de la estructura asociativa para fines ajenos a los estatutarios.** Entendió que “los agravios del Fisco resultan redundantes y estériles, ya que pretenden ignorar el resultado de la prueba que esta parte ofreció oportunamente para desvirtuar la presunción de legitimidad del acto administrativo”.

Agregó que “la Federación Cinológica Argentina goza de exención desde 1982. Pretender anular beneficios de períodos ya cerrados sin una prueba directa de dolo o fraude (inexistentes aquí) es un exceso de poder que la sentencia de primera instancia corrigió acertadamente. En suma, el recurrente se limita a reiterar las defensas que ya fueron vencidas por la contundencia de la prueba y el derecho invocados en nuestra demanda”.

IV.- Que sentado ello, corresponde ingresar al análisis de los agravios expresados por el Fisco Nacional, único apelante en estos autos.

IV.1.- En primer lugar, conviene describir la postura del organismo recaudador a través de los actos administrativos cuestionados.

Mediante la Resolución DV CGDE N° 1/2018, de fecha 2/05/2018, la Jefa de la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Centro dispuso “revocar el certificado de exención del Impuesto a las Ganancias que posee vigente la Federación Cinológica Argentina (Certificado N° 82018034691)”.

Luego, la Dirección Regional Centro, Subdirección General de Operaciones Impositivas Metropolitanas, dictó la Resolución DI RCEN N° 2/2019 por la cual dispuso el rechazo de la apelación interpuesta por la actora -en los términos del artículo 74, del decreto



reglamentario N° 1397/79 de la Ley N° 11.683- y confirmó la revocación del certificado de exención del Impuesto a las Ganancias que poseía la Federación actora, como así también todos aquellos certificados de exención del Impuesto a las Ganancias que fueran emitidos con vigencia desde el 1/01/2015.

De acuerdo con ello, se advierte que los motivos por los cuales la ex AFIP revocó la exención otorgada a la aquí actora se fundaron principalmente en que, a criterio de dicho organismo, existían elementos que permitían sostener que **la Federación había desarrollado predominantemente una actividad lucrativa**. Ello implicaba, según entendió el organismo, relegar las actividades de finalidad esencialmente social, para dedicar mayores esfuerzos a labores orientadas a procurar beneficios económicos para sus asociados. Al respecto, la autoridad administrativa entendió que, por responder exclusivamente al negocio y al interés comercial y rentable de sus miembros, tal actividad de la Federación no encuadraba en el inciso f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ya que no constituía el beneficio público requerido para acceder a la exención impositiva.

La autoridad de control, indicó que la percepción de los trámites efectuados por la Federación -durante el ejercicio 2015- le habría permitido configurar una explotación de carácter comercial y rentable, generando beneficios económicos indirectos para sus asociados. **Tales ingresos, según surge del acto impugnado, se vincularon con:** (i) denuncias de nacimiento, inscripción de lechigadas, denuncias de servicios, ingresos por microchips, inscripción de criaderos, certificados de origen, transferencias y exposiciones (compuestas, a su vez, por inscripciones, entradas, campamentos, catálogos, alquiler de stands, sponsors y otros conceptos); y (ii) cursos de cinofilia, ingresos por el Congreso Américas y Caribe, alquileres percibidos, así como cursos y competencias de adiestramiento. Estos conceptos habrían representado aproximadamente el 9% y el 0,57%, respectivamente, de los ingresos totales de la Federación en el ejercicio 2015. Sumado a ello, la AFIP también consideró que, casi el 90% de las ganancias ordinarias de la Federación (\$ 3.710.284,26), **habrían derivado de resultados financieros y por tenencia (\$ 3.279.571,81)**, con motivo del mantenimiento de una cuenta en moneda extranjera en el período 2015 (que habría representado una porción significativa del activo de la entidad, más precisamente un 55,34% de aquel). Por otra parte, el organismo recaudador advirtió también que, en el ejercicio 2015, la Federación había registrado erogaciones y gastos sin respaldo documental.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

IV.2.- La actora -por su parte- manifiesta que la Federación es una asociación civil sin fines de lucro cuyo objeto principal es fomentar, mejorar, incrementar y ampliar y autorizar todas las razas caninas reconocidas y por ello en cumplimiento de estos fines lleva y administra el registro genealógico de perros de pedigrí. Se trata de una entidad de segundo grado integrada por instituciones/asociaciones de clubes de criadores de perros.

Relata que el certificado de exención impositiva fue expedido por el Fisco desde el año 1982 hasta el 31/12/2014 sin reparo alguno, realizando exactamente las mismas actividades. También, agrega que la Federación fue fundada por alrededor de una decena de entidades, contando al año 2018 con cincuenta y seis clubes afiliados, de los cuales: (i) treinta y cinco son asociaciones especialistas que se dedican puntualmente a determinadas razas y que tienen sus sedes sociales en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; (ii) tres de ellas realizan sus actividades en el Gran Buenos Aires; y (iii) los dieciocho clubes restantes se encuentran en el interior de país, congregando a los criadores de todas las razas sin distinción.

Asimismo, expresa que cuenta con distintas comisiones y direcciones conformadas por cinólogos (en áreas como el Registro Genealógico, exposiciones, disciplina, *agility*, adiestramiento, etc), manteniendo una intensa actividad durante todo el año, llevando a cabo más de 400 exposiciones de estructura, y pruebas de caza, agilidad, todas aquellas patrocinadas por la Federación. Destaca que es miembro pleno de la *Fédération Cynologique Internationale* (FCI), organización que tiene aproximadamente 107 años, que rige la cinofilia y cinología mundial, con 94 países afiliados; los cuales todos reconocen exención impositiva a sus federaciones.

También, mencionó que la Federación desde el año 2006 mantiene un convenio con la Facultad de Veterinaria de la Universidad Nacional de la Plata para la realización de estudios de ADN, por un costo de USD 30; y, desde el año 2016 tiene un acuerdo con el laboratorio de la asociación civil Sociedad Rural Argentina, también por un costo de USD 30. Añade que todos estos estudios, así como la colocación de chips, son realizados por profesionales médicos veterinarios, porque así lo exige el Colegio Profesional de Médicos Veterinarios.

IV.3.- Ahora bien, el análisis de la jueza de grado puntualizó que de los estados contables correspondientes al año 2015 y de los estados contables certificados correspondientes a los años 2010 a 2014 se observaba que los rubros del “Estado Patrimonial”, así como los rubros “Recursos” y “Gastos” no diferían en su composición. Es decir, la



jueza *a quo* no advirtió diferencias sustanciales entre los periodos en los cuales la entidad fue reconocida como exenta de acuerdo a los requisitos del artículo 20 inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el periodo cuestionado por la AFIP (ejercicio 2015).

Asimismo, en la sentencia penal de fecha 11 de abril de 2018, dictada por el Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional N° 4, en el Expediente 61055/2016, “Imputado: Frascino, Pedro Néstor y otros s/ Estafa” -agregada a [fojas 297/299](#)- surge que se sobreseyó a las autoridades de la Federación que habían sido denunciadas. En efecto, en el marco de la auditoría realizada en sede penal por la Inspección General de Justicia se analizó toda la documentación de la aquí actora y se concluyó la inexistencia de irregularidades legales y contables, así como que tampoco hubo desvío de fondos o ingresos no justificados. Expresamente se sostuvo que “en el marco de esa veeduría no se han observado irregularidades legales ni contables significativas, ni desvíos de fondos o egresos no justificados”. Se sostuvo entonces que “la entidad se encuentra al día en sus estados contables y los libros son llevados en legal forma”.

Además, de la sentencia dictada por el Juzgado Penal Económico N° 2, con fecha 21/12/2023 en la causa “Federación Cinológica Argentina y otros s/ Infracción Ley 24.769” (Expediente N° 368/2022) -agregada mediante el [DEO: 10816391](#)-, surge que *“la tenencia de las divisas referidas, obedecería a la lógica motivación del ente ideal, de preservar el valor de los activos, con motivo de la continua inestabilidad económica existente en el país. A ello debe agregarse, que todas las actividades descriptas por la A.F.I.P., atribuidas a la FEDERACIÓN, tendrían de manera inequívoca, una relación directa con la actividad fijada por su estatuto, precisamente en lo que hace a la interacción con sus asociados. Es decir, las actividades impugnadas no aparecen ajenas a circunstancias que naturalmente se desprenden del giro propio de la FEDERACIÓN y de su funcionamiento como tal”*. En tal sentido, el juez penal tributario indicó que *“no se advierte que el resto de los ingresos generados por las actividades desarrolladas por la FEDERACIÓN (explicadas en la consideración 14°), tengan un fin comercial, toda vez que, los últimos beneficiarios de aquellas serían las entidades sin fines de lucro asociadas a la primera...”* A raíz de ello, el juez sobreseyó a la Federación y sus autoridades de la presunta evasión fiscal endilgada.

Por su parte, el perito contador interviniente en autos, en su informe presentado el 10/10/2024 ([fs. 559/563](#)), acompañó un anexo





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

donde comparó los periodos 2010 a 2015 y se le consultó si advertía diferencias significativas. Sobre uno de los puntos expresó: “Efectivamente los conceptos por ingresos son siempre similares a lo largo de los Estados Contables verificados correspondientes a los años 2010 a 2015”. Además, señaló que “...este perito en el cuadro inserto en el punto pericial anterior detalla cómo han sido canceladas las distintas compras de papelería y otros elementos de imprenta a la empresa Wedernet”. También “se detalla el importe abonado por la actora en concepto de adquisición de microchip y “se acompaña en sustitución de los Informes de Comisiones distintas notas remitidas a la Federación en concepto de agradecimientos por los servicios que presta la misma de distintos organismos oficiales, tal el caso de la Gendarmería Nacional Argentina, la Policía Federal Argentina, Bomberos Voluntarios...”

IV.4.- De acuerdo con ello, se advierte que la prueba producida en autos -entre ellas, los estados contables certificados de los ejercicios 2010 a 2014 y el correspondiente al año 2015- reflejan una composición patrimonial y de recursos y gastos que coincide con los periodos en que la entidad fue reconocida como exenta. Tal conclusión, como se expuso, se basó en la pericia producida en la causa.

Las sentencias acompañadas, tanto de la causa penal como la de la causa penal tributaria, permiten sostener que no hubo irregularidades legales y contables, pues en tales actos jurisdiccionales se descartaron desvíos de fondos o ingresos no justificados. Además, permiten concluir que las actividades cuestionadas por el organismo recaudador efectivamente guardaban relación directa con el objeto estatutario y que los ingresos generados no tenían un fin comercial, ya que beneficiaban, en última instancia, a las entidades sin fines de lucro asociadas.

Tales conclusiones resultan determinantes para afirmar que las irregularidades en virtud de las cuales el organismo recaudador revocó la exención a la aquí actora, carecen de sustento fáctico y normativo. Cabe aclarar que si bien es cierto que este Tribunal ha sostenido que es necesario establecer un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal y la contencioso-administrativa, lo cierto es que las conclusiones sobre los hechos probados en otra jurisdicción no pueden ser ignoradas (arg. art. 1777 del CCCN). En efecto, la actitud de los jueces no puede llevar a sostener la posibilidad de que se dicten dos sentencias en las que los mismos extremos fácticos existan o dejen de existir para los órganos del Estado, ya que deben atenerse plenamente a las consecuencias de las sentencias dictadas por los tribunales a cuya jurisdicción están sometidos; ni que éstos en buena fe



afirmen y nieguen simultáneamente al contribuyente su condición de tal, la materialización de los hechos imponible, o la cuantía de lo que adeuda (cfr. esta Sala, en la causa N° 27.060/06, caratulada “Agroferia SRL (TF 20436-I) c/ D.G.I.”, del 15 de julio de 2008).

Por último, el informe pericial contable de autos corroboró la regularidad de las operaciones de la actora, detallando la cancelación de compras de insumos y la adquisición de microchips, así como la recepción de notas de agradecimiento de organismos oficiales por los servicios prestados.

IV.5.- La jueza de grado concluyó, a raíz de estas pruebas constatadas en sede judicial y que no fueron -siquiera mínimamente- desvirtuadas por la demandada, que no había margen de duda respecto de la invalidez de los actos impugnados, “pues la nulidad no surge de una mera apreciación subjetiva, sino de la verificación objetiva y probada de las irregularidades que lo afectan”.

Sobre este punto, cabe agregar que, según el artículo 7º, inciso b) de la Ley N° 19.549 el acto deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable. Hutchinson expresa que en este aspecto la ley ha seguido a Marienhoff, considerando este elemento desde un punto de vista objetivo, es decir el “motivo” del acto, “los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho” que han determinado su dictado, como en el caso de una sanción disciplinaria, lo sería la comisión efectiva de la falta (Hutchinson, Tomás, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Tomo I, Buenos Aires, Astrea, 1987, pág. 154).

En efecto, con los elementos de prueba descriptos y desarrollados en la causa, se advierte que no puede tenerse por acreditada la materialidad de la infracción endilgada por el organismo recaudador a la Federación aquí actora. Resulta oportuno recordar que por el principio de verdad jurídica objetiva que rige el procedimiento administrativo (art. 1º bis, inciso a), punto (iii) de la Ley N° 19.549) la Administración tiene el deber de superar, incluso con su actuación oficiosa, las restricciones cognoscitivas que puedan derivar de la verdad jurídica meramente formal presentada por las partes, deliberadamente o no (Hutchinson Tomás, op. cit., Tomo I, Astrea, Bs As, 1985, pág. 30). En otras palabras, no debe soslayarse que uno de los principios básicos del procedimiento administrativo, que se integra en materia probatoria con la garantía del debido proceso adjetivo, es el principio de la verdad material, que implica que el órgano debe resolver ajustándose a los hechos acaecidos.





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

Por tales motivos, corresponde confirmar la nulidad de los actos administrativos cuestionados, en tanto, como expuso la jueza de grado, “la decisión de este Tribunal se funda en la prueba producida en autos y en la aplicación estricta de los principios y normas que rigen la actuación administrativa, resultando indispensable para restablecer el imperio de la ley y garantizar la vigencia del debido proceso y del derecho de defensa vulnerados”.

IV.6.- Por lo demás, 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 a situaciones que tienen cabida en ella, con arreglo a los términos del respectivo precepto (Fallos: 316: 1115).

En estos términos, se advierte que el propósito de evitar una posible elusión del tributo, como se deriva de la postura de la demandada, no puede llevar, por vía interpretativa, a establecer restricciones -que no surgen de los términos de la ley ni pueden considerarse implícitas en ella- a los alcances de un beneficio que fue reconocido a la Federación actora ininterrumpidamente desde el año 1982, ya que tal pauta hermenéutica no se ajusta al referido principio de legalidad o reserva. La interpretación expuesta es la que se corresponde de manera adecuada con la inveterada doctrina del Alto 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; entre otros).

V.- Que en consecuencia, y de conformidad con los argumentos precedentes, propongo al Acuerdo: 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar la sentencia de la instancia de grado; 2) Imponer las costas de esta instancia a la vencida por aplicación del principio general de la derrota (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

ASI VOTO.-

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto que antecede. -



En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y confirmar la sentencia de la instancia de grado; 2) Imponer las costas de esta instancia a la vencida por aplicación del principio general de la derrota (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Se deja constancia de que la Vocalía N° 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109 RJN).

Guillermo F. TREACY

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

