



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

15485/2015

ASOCIACION MUTUAL DE ASOCIADOS Y ADHERENTES DEL CLUB
SPORTIVO BELGRANO(TF- 27716-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de abril de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante la sentencia dictada por esta Sala V el 14 de julio de 2015 (cf. fs. 190/194vta) se precisó que en el caso no se hallaba controvertida la revocación de la exención tributaria de la que gozaba la mutual sino la Resolución n° 5/2006 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Córdoba de la AFIP-DGI mediante la cual se había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2000 y 2001. En tales condiciones, se concluyó que "...la sentencia apelada se subordinó indebidamente el examen de la apelación a la previa determinación de la validez de la revocación de la exención de la que gozaba la entidad mutual, a pesar de que, como ya se dijo, ese aspecto ya había sido debatido en la causa A.1160.XLIV "Asociación Mutual de Asociados y Adherentes del Centro Juvenil Sportivo Belgrano c/AFIP-DGI s/Contencioso administrativo", del 23 de agosto de 2011, y a pesar de que, según la doctrina establecida en la causa M.56.XLIV "Mutual de Socios Credivico c/AFIP-DGI-Región 1-Resol. 27-X-00 s/Dirección General Impositiva", del 2 de marzo de 2011, el organismo recaudador podía válidamente tramitar el procedimiento de determinación de oficio (cfr. supra "...será en el ámbito del procedimiento de determinación de oficio y en sus instancias recursivas posteriores, donde habrá de dilucidarse lo referente a las cuestionadas franquicias")".

Por tales fundamentos, y de conformidad con lo establecido en el artículo 86, primer párrafo, inciso b) de la Ley n° 11.683, se declaró la nulidad de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal el 26 de agosto de 2014 (obrante a fs. 141/144) y se dispuso la devolución de la causa al tribunal de origen a fin de que dictara un nuevo pronunciamiento.

II.- Que, en tales condiciones, el Tribunal Fiscal de la Nación dictó una nueva sentencia el 20 de septiembre de 2023 (cfr. fs. 264/267).

Ese tribunal, por mayoría, expresó que la resolución determinativa apelada en autos tenía como fundamento la Resolución "E"



nº 16/2003 (DV RRCO) que había revocado la exención provisoria con la que contaba la mutual y la Resolución “E” nº 17/2003 (DV RRCO) mediante la cual fue rechazado el reconocimiento como entidad exenta solicitado por la parte actora, de modo que, a su entender, aquella “es consecuencia directa de ambos actos administrativos”.

Recordó que las mencionadas resoluciones (Resolución “E” nº 16/2003 y 17/2003) habían sido oportunamente impugnadas en sede administrativa y judicial y que; al haber sido desestimado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco en el marco de la causa A.1160.XLIV “Asociación Mutual de Asociados y Adherentes del Centro Juvenil Sportivo Belgrano c/AFIP-DGI s/Contencioso administrativo”, el 23 de agosto de 2011, había quedado firme lo resuelto por la Cámara Federal de Córdoba, que confirmó lo decidido por el Juzgado Federal nº 1 de esa ciudad en cuanto hizo lugar a la demanda interpuesta por la mutual y dejó “sin efecto” las resoluciones de la AFIP-DGI (“E” 11/04 DV RRCO y 277/04 DI RCOR) que habían rechazado los planteos de la actora y confirmado las resoluciones “E” nº 16/2003 (DV RRCO) y “E” nº 17/2003 (DV RRCO).

En tales condiciones, consideró que en el caso correspondía “declarar la nulidad sobreviniente, toda vez que la resolución determinativa de oficio fue dictada con anterioridad a la sentencia de la Corte ya reseñada y que trajera como consecuencia inmediata la ineficacia de los actos administrativos que le daban sustento”.

Aclaró que la solución adoptada no implicaba el desconocimiento de lo ordenado por esta Sala V en su pronunciamiento del 14 de julio de 2015, ya que se fundó en argumentos diversos a los expresados oportunamente, en la primera sentencia dictada por el mencionado Tribunal Fiscal.

Afirmó que resolver de otro modo “provocaría la existencia de sentencias claramente contradictorias, al confirmarse una resolución determinativa de oficio que tuvo como sustento argumental actos administrativos que fueron luego dejados *sin efecto* en sede judicial, con sentencia firme y pasada en autoridad de cosa juzgada”.

Por último, expresó que “más allá del particular derrotero procesal que tuvieron estos actuados, lo cierto es que encuentro una clara imposibilidad de tratar una resolución determinativa de oficio sustentada en dos actos administrativos previos que luego fueron dejados sin efecto por una decisión judicial firme y pasada en autoridad de cosa juzgada. Y dicho convencimiento no cambia la doctrina de la Corte en “Credivico” que por remisión se le aplicó a la actora, porque no pongo en tela de juicio las facultades de verificación y fiscalización a las que refiere el precedente citado, sino que la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

determinación de oficio apelada tuvo como antecedente directo actos administrativos dejados sin efecto, sin abrir juicio sobre el acierto o error de tal decisión”.

III.- Que, contra la referida sentencia, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 282/290vta, los que fueron replicados por la parte actora a fs. 304/314.

El apelante circunscribe sus agravios en señalar que la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal se apartó de los términos establecidos mediante la sentencia dictada por esta Sala V el 14 de julio de 2015. Recuerda que en ese pronunciamiento se expresó que: a) no se hallaba debatido en los presentes autos las facultades de fiscalización de la AFIP ni el modo en que se revocó el reconocimiento de la exención de la entidad; b) no correspondía que el Tribunal Fiscal basara su decisión en la extensión por analogía de las conclusiones de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Mutual de Socios Credivico”.

Afirma que, en consecuencia, el Tribunal Fiscal **“debió abocarse estrictamente al examen de la resolución 5/06, como un acto administrativo plenamente eficaz. La acabada legitimidad de la resolución determinativa, resultaba ya un aspecto incuestionable a la luz de lo examinado por esa Excma. Cámara”** (el destacado es del original).

Sostiene que el status formal de la exención de la mutual no puede, por sí mismo, invalidar la determinación de oficio, ya que en los términos de la sentencia dictada por la Sala, se expresó –con cita de lo dictaminado por la Procuradora en el precedente referido previamente- que es en el ámbito del procedimiento determinativo y en las instancias recursivas posteriores “donde habrá de dilucidarse lo referente a las cuestionadas franquicias”.

Considera que la decisión de invalidar la determinación de oficio, como consecuencia de la revocación de la resolución que dejó sin efecto la exención de la que gozaba la mutual, “se traduce en la construcción de un beneficio exentivo que aparece irreversible por [el] fisco en pleno ejercicio de sus funciones”.

Destaca que el acto determinativo cuestionado es consecuencia de “un conjunto de antecedentes de hecho y de derecho que da sustento al criterio finalmente adoptado, no pudiendo admitirse que los actos revocados constituyan el único elemento de sostén de la obligación tributaria”. En tal sentido, pone de manifiesto que los cuestionamientos del organismo fiscal se hallaron dirigidos a cuestionar



que, bajo la forma jurídica de mutual, la parte actora “escondía en su seno una actividad de servicios financieros desarrollada en forma permanente y con resultados económicos”.

Cita lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 325:3092 en tanto estableció que “el carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento de la entidad actora en las previsiones de dichas normas (en alusión al art. 29 de la ley 20321 y por la específica contemplada en el art. 20 inc. g), de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1997), y **no por la circunstancia de que cuente o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que reviste esa calidad**” (el destacado es del original). Por ende, concluye, que “lo dicho de los actos administrativos que entiende el juzgador cuya firmeza son base fundante de la nulidad de la resolución determinativa, en tanto dicha circunstancia no puede actuar en menoscabo de la comprobada inadecuación sustancial de la actora a lo previsto en las normas que establecen el beneficio”.

Por último, considera que la cuestión fue debidamente examinada en el voto en minoría de la sentencia apelada y expresa que los cuestionamientos formulados por la parte al instar la intervención del Tribunal Fiscal se hallaron circumscribidos a las formas y no pretendió rebatir las “reales inconsistencias detectadas por la administración en uso pleno de sus facultades, las cuales detectaron el verdadero comportamiento tributario”.

IV.- Que, a contrario de lo expresado por la representación fiscal, la sentencia dictada a fs. 264/267 por el Tribunal Fiscal efectivamente examinó la Resolución n° 5/2006 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Córdoba de la AFIP-DGI mediante la cual se había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2000 y 2001. Al respecto, es dable recordar que mediante la sentencia dictada por esta Sala V el 14 de julio de 2015 fue declarada la nulidad de la sentencia oportunamente dictada por el Tribunal Fiscal (fs. 141/144) con fundamento en que la falta de intervención del INAES al tiempo de disponerse la revocación de la exención de la mutual conllevaba la nulidad de la resolución determinativa apelada en la causa. En esa oportunidad, la Sala aclaró que ese aspecto ya había sido dilucidado, de manera concreta en lo que respecta a la parte actora, en la causa A.1160.XLIV “Asociación Mutual de Asociados y Adherentes del Centro Juvenil Sportivo Belgrano c/AFIP-DGI s/Contencioso administrativo”, el





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

23 de agosto de 2011, de modo tal que se trataba de una cuestión firme y consentida, y sin perjuicio de lo cual sus conclusiones no eran trasladables de modo automático y analógico al caso, ya que aquí se debatía la procedencia de la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias relativo a los períodos fiscales 2000 y 2001 efectuada por el organismo fiscal que conservaba plenamente sus facultades de verificación y determinación, en los términos del precedente “Credivico” al que se hizo referencia.

Ahora bien, y tal como se puso de resalto en la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal y cuya apelación suscita el dictado de este pronunciamiento, de la lectura de la resolución determinativa n° 5/2006 resulta que aquella se motivó exclusivamente en la Resolución “E” n° 16/2003 (DV RRCO) que había revocado la exención provisoria con la que contaba la mutual y en la Resolución “E” n° 17/2003 (DV RRCO) mediante la cual fue rechazado el reconocimiento como entidad exenta solicitado por la parte actora, las cuales, como se explicó, quedaron sin efecto como consecuencia del dictado de la sentencia en la causa A.1160.XLIV “Asociación Mutual de Asociados y Adherentes del Centro Juvenil Sportivo Belgrano c/AFIP-DGI s/Contencioso administrativo”, el 23 de agosto de 2011.

En tales condiciones, cabe concluir, en sentido concordante al expresado por el Tribunal Fiscal, que la resolución determinativa apelada en los presentes autos se tornó nula de manera sobreviniente, no por la falta de intervención del INAES al tiempo de efectuarse la determinación -como expresó originariamente el Tribunal Fiscal- sino por carecer de fundamentación autónoma al haberse declarado la nulidad de los actos en los que se basó.

Por lo demás, la afirmación realizada por el Fisco respecto a que habrían sido enunciadas circunstancias adicionales y diversas como fundamento del acto de determinación resulta falaz. Al respecto, cabe señalar que las objeciones relevadas por el organismo fiscal –otorgamiento de préstamos por parte de la mutual para fines no previstos en su Reglamento, ayudas económicas superiores al tope establecido a su respecto, realización de operaciones de venta de cheques, ahorros de sus asociados superiores al tope permitido por los cuales esa mutual pagaba estímulos en compensación superiores a los intereses del Banco de la Nación Argentina para depósitos en plazo fijo de treinta días- fueron, en esencia, las razones invocadas por ese organismo fiscal para revocar la exención, decisión que fue dejada sin efecto en el entendimiento de que debió haberse dado intervención al INAES como único organismo competente para establecer si la actividad



desarrollada por aquella excede o no los fines para los que se halla habilitada. Es decir, no son argumentos diversos y específicos examinados en el marco del procedimiento de determinación, sino que constituyeron los aspectos que llevaron a que fuera dispuesta la revocación de la exención por el organismo fiscal, la cual fue dejada sin efecto. Son fundamentos que, en todo caso, pretendieron motivar el dictado de la Resolución “E” n° 16/2003 (DV RRCO y de la Resolución “E” n° 17/2003 (DV RRCO).

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto se pronunció la Sala IV de esta Cámara en la causa n° 75.009/18 caratulada “Don Antonio Cooperativa de Trabajo Limitada c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 14 de marzo de 2019. En ese precedente se expresó que “...resulta claro que, en el caso, la AFIP no hizo uso de sus facultades en los términos en los que se refirió la Corte Suprema en el precedente ‘Mutual de Socios Credivico’. En este sentido, es menester señalar que la determinación de oficio sólo se sustenta en la resolución que declaró la pérdida de exención por parte de la entidad actora que, según el Alto Tribunal, no resulta determinante para considerar la posición de la Cooperativa frente a la dispensa legal.

La doctrina jurisprudencial con base en la cual el Fisco formula sus agravios establece que la subsistencia de la franquicia requiere ser analizada y discutida en el marco de un procedimiento determinativo de oficio, puesto que es irrelevante que la entidad cuente o deje de contar con un reconocimiento expreso acerca de su carácter de sujeto exento emitido por el ente recaudador.

Sin embargo, en el caso, el procedimiento determinativo de oficio llevado adelante por el Fisco Nacional no satisface el estándar *supra* referenciado. Es precisamente la causa de la determinación de oficio la que revela dicho extremo toda vez que, aun cuando se trate del ámbito en el que debe discutirse la aplicación de la exención, en el *sub examine*, el acto administrativo en cuestión contiene un antecedente de hecho (la pérdida de la referida franquicia) que fue declarado nulo por la Justicia Federal mediante sentencia firme; circunstancias que sellan la suerte adversa del agravio impetrado por la recurrente”.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas por su orden en atención a las particularidades del caso (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y; oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani

Guillermo F. Treacy

