

Impuesto A Las Ganancias Pedido De Exencion Actividad Lucrativa Rechazo

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Pedido de exención. Actividad lucrativa. Rechazo. Se mantiene el rechazo de la demanda deducida contra la AFIP, en tanto la actividad desarrollada por la actora no encuadra en el art. 20, inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, a los efectos de acceder a la exención prevista en dicha norma. En Buenos Aires, a los 20 días del mes de abril de 2017, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos ?Trapalanda Club de Campo SA c/ EN -AFIP-DGI- Resol 427/08 (RPAL)(Expte 3638/06) s/ Direccion General Impositiva?, expte. 13310/2009 y planteado al efecto como tema para decidir si se ajusta a derecho el fallo apelado, el Dr. Jorge Esteban Argento dijo:

I. El Sr. Juez del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal 1, por sentencia de obrante a fs. 243/248 y vta. resolvió rechazar la demanda entablada por Trapalanda Club de Campo SA en los términos del art. 23, inciso a), de la ley 19.549 contra la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva que tuvo por objeto impugnar las resoluciones 40/08 y 427/08, mediante las cuales se rechazó la solicitud de reconocimiento del carácter de Entidad Exenta en el Impuesto a las Ganancias, en los términos del art. 20, incisos f) y m), de la ley 20.628. Para así decidir, en primer orden precisó que, de acuerdo al objeto de la demanda, el conflicto sólo se circunscribía a la denegatoria de la exención establecida en el inciso f) de esa norma. Luego, desestimó las afirmaciones de la actora relativas a que la AFIP otorgó originalmente la exención y que ese reconocimiento, aunque temporal, obligaba al Fisco a su mantenimiento. En tales condiciones, consideró que la acción se circunscribía a determinar si la decisión del Fisco, en cuanto rechazó la solicitud de Trapalanda Club de Campo SA de obtener la exención del pago del impuesto a las ganancias es correcta, o si, por el contrario, merecía ser cuestionada y, por ende, revocada. A tenor de ello, estimó que se debía tener presente que art. 20, inc. f), de la ley del tributo determina que estarán exentas ?Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, 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. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares?, y que esa exención ?no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales?. Con cita de jurisprudencia de este tribunal, recordó que a fin de obtener el encuadre en la exención, se requiere: a) que se trate de un ente cuyo objeto social sea el desarrollo de una actividad de fin público como las enunciadas; b) que el ente responda al tipo asociativo enunciado en la ley, esto es, asociaciones, fundaciones o entidades civiles; c) 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 las mismas no se distribuyan entre los socios; d) que los citados entes no obtengan sus recursos de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos o actividades similares y e) que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales (cfr. CNFed. Cont. Adm., Sala III, ?Fundación para la Seguridad de Presas c/ EN -AFIP-DGI- (RCEN- Resol. 290/06) s/ Dirección General Impositiva?, del 3/04/12).

Asimismo, recordó que la RG DGI 1432/71 especificó que el inc. f) del entonces art. 19 de la Ley de Impuesto a los Réditos -actual art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias- no tenía carácter taxativo, por cuanto entendió que, aun cuando las entidades civiles con calidad de personas jurídicas no hayan sido reconocidas en virtud de los objetivos sociales expresamente mencionados en el texto, igual gozarían de la exención, si cumplían con una finalidad de bien público conforme lo expresado en sus considerandos. De consuno con lo expuesto, puntualizó que el dictamen jurídico n° 380/08 que obra a fs. 95/101 de las actuaciones administrativas n° 10863-3638-2006, y que fue emitido en ocasión de solicitar la actora el reconocimiento de exención, subrayó que toda vez que de los términos del estatuto y del reglamento interno de la sociedad se sigue que la peticionante desarrolla tareas relativas a la administración de una urbanización o club de campo -cobro de expensas, corte de pasto, servicio de vigilancia, recolección de residuos, intervención en la transferencia de lotes-, su objeto social no condice con ninguno de los objetos que la ley en cuestión considera como valor social y no se vislumbraría el valor altruista que aportaría a la sociedad, lo que cercenaría el otorgamiento del beneficio. A su vez, que en la resolución n° 25/08 de la AFIP se analizó el marco interpretativo de la franquicia, contenido en la RG DGI 1432/71, hoy vigente. Reseñó el Sr. Juez que en aquella resolución se afirmó que si bien esa exención tiene por objeto beneficiar no sólo a aquellas entidades que pudieran resultar de utilidad pública sino igualmente a las que tienen un fin socialmente útil para la exclusividad de sus asociados, para gozar de la franquicia ese beneficio a los asociados debe estar necesariamente

vinculado al beneficio público, de modo tal de beneficiar a la comunidad, aunque sea en forma mediata. Por tales fundamentos, y dado que la circunstancia de que la entidad desarrolle la administración de las prestaciones referidas a los propietarios de las viviendas, inhibiría su encuadre en los términos del beneficio previsto en la norma bajo examen por no coincidir con ninguno de los objetos considerados como de valor social, la AFIP resolvió rechazar el pedido de reconocimiento de dicha exención. También reseñó el Magistrado que habiendo la demandada presentado el correspondiente recurso de disconformidad contra esa resolución, se inició la actuación n° 10905-648-2008, en la que se dictó la resolución n° 40/08 que rechazó ese planteo con idénticos fundamentos. Luego, la actora presentó un recurso de apelación, que también fue rechazado mediante la resolución n° 427/08. Sobre estas bases, recordó que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que debe efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 312:529 y sus citas, entre muchos otros). A su vez, que en el precedente ?Cámara de Propietarios de Alojamientos c/ Dirección General Impositiva? (Fallos: 325:3092) el Alto Tribunal se encargó de distinguir la situación de aquellas entidades que se ajustan inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención -en los cuales entendió que la franquicia debe ser reconocida al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o no-, de los casos en los que no resulta con nitidez que la entidad se adecue estrictamente a alguna de las previsiones contempladas en la norma, destacando que en este último caso, continuaba siendo necesario indagar si las entidades persiguen efectivamente un beneficio público. Luego, el sentenciante puntualizó que en la cláusula 1ª del estatuto de la sociedad accionante se indicó que se constituía una asociación civil sin fines de lucro bajo la forma de SA, de acuerdo a lo que establece el art. 3º de la ley 19.550. Asimismo, que la cláusula 3ª, referente al objeto, determina que la sociedad tiene como propósito la realización de las siguientes actividades: a) la administración del complejo urbanístico ?Trapalanda Club de Campo?; b) la construcción de obras civiles de infraestructura y todo tipo de construcciones referidas a la práctica deportiva del complejo urbanístico ?Trapalanda Club de Campo?; c) promover y fomentar el deporte en el complejo urbanístico ?Trapalanda Club de Campo?, con difusión y fomento de dichas actividades en el entorno circundante, permitiendo la participación de los interesados; d) promover en general el progreso de la zona en que ejercerá su actividad; y e) adquirir el dominio de bienes muebles e inmuebles, necesarios para su funcionamiento. Además, que en la cláusula 4ª se consignó que en cumplimiento de su objeto la sociedad debe -entre otras cosas- realizar todos los trámites, gestiones y actos jurídicos tendientes a una eficaz administración del complejo y prestar los servicios de vigilancia, recolección de residuos, limpieza, mantenimiento, alumbrado y reparación de calles internas, conexión a la red de energía eléctrica y provisión de agua potable (cfr. fs. 22/26). En base a ello, el Sr. Magistrado consideró que ?teniendo en cuenta los lineamientos fijados por la Corte en los precedentes citados, debo decir que toda vez que la sociedad actora no se ajusta con nitidez a ninguno de los supuestos previstos por el inciso f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, debe indagarse si efectivamente persigue un beneficio público a fin de determinar si resulta procedente el reconocimiento de la exención pretendida?. Añadió que ?cobra especial relevancia la circunstancia de que de su objeto y de los términos del reglamento interno -que luce a fs. 49/53 vta. de la actuación n° 10863-3638-2006- se desprende claramente que no se trata de una asociación que cumpla con una finalidad de bien público, sino que el principal objetivo con el que se constituyó la entidad fue la administración de determinadas prestaciones para los propietarios de las viviendas que conforman el club de campo, lo que únicamente beneficia a sus propios integrantes, sin advertirse en modo alguno como ello implicaría la prosecución del bien común?. Concluyó que ?ni de las constancias administrativas, ni de las pruebas rendidas en autos, Trapalanda Club de Campo SA ha logrado acreditar el cumplimiento de un beneficio público, requisito esencial requerido por la norma a los efectos del otorgamiento de la exención, dado que sus actividades no se encuentran destinadas a beneficiar a la comunidad, sino, en todo caso, a administrar el emprendimiento para beneficio exclusivo de sus asociados?. Por ello, estimó que se debía rechazar la demanda entablada contra la resolución n° 427/08, mediante la cual se decidiera confirmar la resolución n° 40/08. II. Trapalanda Club de Campo SA apeló la sentencia a fs.251, recurso que fue concedido a fs. 252, y expresó agravios a fs. 262/265, replicados por la contraria a fs. 268/271 vta. Se agravia de que no se haya considerado acreditado en autos el cumplimiento de un beneficio público, -en el caso de marras- para la comunidad de Pehuajó. Provincia de Buenos Aires En ese orden, destaca que conforme surge de la cláusula tercera del estatuto, Trapalanda Club de Campo S.A. ?tiene como objeto social, entre otros, el de promover y fomentar el deporte con difusión y fomento de las actividades deportivas en el entorno circundante permitiendo la participación de todos los interesados; debiendo para ello construir las obras civiles necesarias para llevar a cabo las prácticas deportivas. (Ver incisos b) y c) de la cláusula 3ª del estatuto obrante a fs. 22 y sigs.) Como prueba de lo dicho, y a fin de orientar sus actividades al cumplimiento de su objeto social, y concretar en definitiva su fin socialmente útil, mi representada ha firmado convenios con el Colegio Santa María de Pehuajó y con el Club de Polo Magdala?. Señala que de los términos del

convenio firmado con el Colegio Santa María de Pehuajó, se puede advertir que ?mi mandante con el propósito de brindar un servicio a la comunidad de Pehuajó, ha cedido en forma gratuita el uso de sus instalaciones deportivas existentes, como así también las que en un futuro se construyan, a fin de que el alumnado del referido colegio pueda desarrollar todo tipo de deportes, ya sea en forma lúdica o competitiva, con otras instituciones o en encuentros internos, fomentando de esta manera la práctica deportiva en todos los niveles. (Ver convenio obrante a fs. 16 de autos y material fotográfico obrante a fs. 48/58 mediante el cual se acredita el uso de las instalaciones deportivas por el alumnado del Colegio Santa María de Pehuajó)?. También destaca que ?con el objetivo de favorecer el desarrollo y la práctica del deporte en la Ciudad de Pehuajó, mi representada ha firmado un convenio con el Club de Polo Magdala, a fin de favorecer el desarrollo y la práctica del polo en la comunidad de Pehuajó, ya sea en forma de escuela, de promoción de competencias, etc., cediendo en forma gratuita el uso del campo de polo y demás instalaciones conexas que la misma posee al Club de Polo Magdala?. Pone de relieve, asimismo, que ?con la finalidad de promover el progreso de la zona en la comunidad de Pehuajó, de conformidad con su objeto social, mi mandante ha realizado las siguientes actividades en la Ciudad de Pehuajó: tendido de red de gas natural, agua corriente y electricidad desde el centro urbano hasta el emprendimiento, lo cual ha permitido que todos los vecinos por donde pasa la traza se puedan conectar a la misma disponiendo de dichos servicios, generándose de esta manera una mejora en la calidad de vida de los habitantes de Pehuajó y un beneficio para aquellos vecinos que carecían de servicios tan elementales. (Ver inciso d) de la cláusula 3" del estatuto obrante afs.22 y sigs.)?. Agregó que ?la construcción de Trapalanda ha venido a solucionar un viejo problema habitacional que envolvía a la ciudad de Pehuajó, determinado éste por la falta de posibilidades concretas de crecimiento para la zona. Ello, en virtud de que la Ciudad de Pehuajó se haya limitada por cuestiones geográficas, quedando de esta manera muy reducido el casco urbano y con serias dificultades de crecimiento?. En ese orden, pone de relieve el plano de la Ciudad de Pehuajó debidamente certificado por agrimensor matriculado mediante el cual se demuestra -a criterio del apelante- la situación habitacional de la Ciudad de Pehuajó acompañado a fs. 59 e informe inmobiliario efectuado por la inmobiliaria Antibes debidamente certificado mediante el cual se demuestra la incidencia que ha tenido para la comunidad de Pehuajó la creación de Trapalanda, obrante a fs. 46 de autos. Sostiene que de todo lo expuesto se puede advertir que ha probado en autos que el citado tiene entre sus objetivos sociales, realizar actividades tendientes al beneficio no sólo de sus integrantes, sino también destinadas a beneficiar a la comunidad de Pehuajó en su conjunto. III. Ingresando en el análisis del recurso interpuesto, debo señalar que si realice una extensa reseña de la sentencia del Sr. Juez de grado, fue para dar cuenta que realizó un adecuado encuadre normativo y jurisprudencial de la cuestión traída a su conocimiento. Asimismo, que trató los principales argumentos que constituyen la cuestión litigiosa y elementos probatorios obrantes en la causa. En ese orden, debo destacar que el sentenciante realizó un juicio de la pretensión procesal ajustado a los criterios que en torno a la exención prevista en el inciso f, del artículo 20, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, realizó tanto este tribunal como la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Sin perjuicio de lo expuesto, y a riesgo de ser redundante, es pertinente recordar que en el caso ?Fundación para la Seguridad de Presas c/ EN -AFIP-DGI- (RCEN- Resol. 290/06) s/ Dirección General Impositiva? (expte. 10.674/07) resuelto por éste tribunal el 3 de abril de 2012, además de los fundamentos citados por el Sr. Juez de grado en su pronunciamiento, se señaló que la letra del inciso f, del artículo 20 es concluyente al condicionar la exención a que las ganancias del ente ?en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios?. Y es por esa razón que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, consideró que ?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). Asimismo, se recordó en esa oportunidad que sobre esa exención esta Cámara ha dicho que ?al no poder descartarse la utilidad social de la actividad realizada por la fundación, ni haberse justificado desvío alguno de fondos, o conducta fraudulenta, no resulta ajustado a las normas el rechazo de la exención del impuesto a las ganancias dispuesto con base en que la entidad ejercía actividad financiera tomando todos los recaudos necesarios tendientes a cubrir el riesgo inherente a ella, en tanto esa conducta aparece directamente vinculada con el resguardo del fin social perseguido: posibilitar el acceso al crédito de sectores sociales que, en virtud de su condición económica y por no disponer de garantías reales suficientes, no podrían obtenerlo de las entidades financieras o bancarias? (Sala IV, "Fundación Empringer c/Fisco Nacional (D.G.I.)", causa 26.145/96, sentencia del 28/11/00). También se sostuvo que ?a los fines de la exención del art. 20, inc. f) de la ley de impuesto a las ganancias, corresponde analizar el objeto societario, es decir la utilidad social a que deben tender las actividades que realiza, a la presencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados, aun cuando éstas sean indirectas o mediatas (C.S.J.N. "Cámara de la Industria del Calzado", Fallos: 197:39, "Instituto de Informaciones Comerciales Paraná", Fallos: 321:1660)? (esta Sala, "Asociación Civil Catalinas Sur c/AFIP -D.G.I.", causa 6.381/98, del 25/09/01). En igual sentido, se interpretó que una Asociación encuadra en la exención del art. 20, inc. f) de la Ley de Impuestos a las Ganancias, si tiene una finalidad socialmente útil, no tiene fines lucrativos y las ganancias se destinan a los fines de su creación (ésta cámara, Sala V, in re "Servicios de Transporte Marítimo Argentina-Brasil c/Fisco Nacional (D.G.I.)", 26/11/01), según resulta del resultado del análisis de las actividades, en

relación al contenido explícito de su objeto asociativo (esta Sala, causa N° 169.591/02, in re "Cámara de Compañías de Seguro Colectivo Invalidez y F. c/E.N. AFIP -DGI- Resol. 67/02 254/00 s/Dirección General Impositiva", del 24/04/08, y causa N° 12.761/2010, ?Bureau de Publicidad en Internet (Asoc Civil) c/ EN -AFIP DGI resol 17/10 (rcto) s/proceso de conocimiento?, sentencia del 11/02/2016). IV. Sin perjuicio de lo expuesto, y teniendo en vista dichos criterios que rigen en la materia, corresponde analizar los agravios del apelante. Tal como fue expuesto, el recurrente centra sus críticas a la sentencia por la presunta falta de valoración de los siguientes elementos probatorios: (i) los convenios firmados con el Colegio Santa María de Pehuajó y con el Club de Polo Magdala; (ii) diversas actividades, como el tendido de red de gas natural, agua corriente y electricidad desde el centro urbano hasta el emprendimiento. En relación al primer punto, a criterio del apelante los convenios suscriptos con las mencionadas entidades traducen el cumplimiento de un socialmente útil de su parte. En el caso del Colegio Santa María de Pehuajó, en el convenio que obrante a fs. 16 la actora ?con el propósito de brindar un servicio a la comunidad de Pehuajó cede, en forma gratuita, el uso de sus instalaciones deportivas existentes y las que en el futuro se construyan, a fin de que el alumnado pueda desarrollar todo tipo de deportes, ya sea en forma lúdica o competitiva con otras instituciones, fomentando la práctica deportiva en todos los niveles (...)?. Respecto al Club de Polo Magdala, en el convenio que obra a fs. 19, la actora ?a fin de promover el desarrollo y la práctica del polo en la comunidad de Pehuajó cede, en forma gratuita, el uso del campo de polo y demás instalaciones conexas que la misma posee al Club de Polo Magdala?. Considero que estos elementos no modifican la conclusión arribada por el Sr. Juez de grado en su sentencia. En efecto, dichos convenios no enervan el hecho de que la actora es una persona jurídica creada con la finalidad principal de administrar un club de campo -y no brindar un servicio a la comunidad de Pehuajó-, y los fondos que recaudan se destinan a ello. Por su parte, debo hacer notar que la resolución 427 dictada por la Subdirección General de Operaciones Impositivas Metropolitanas, y por la cual se rechazó la apelación contra la denegatoria del pedido de exención, data del 4/12/2008, en tanto que los citados convenios fueron suscriptos el 18/04/2009. Dado que el presente proceso constituye un juicio al acto administrativo (art. 23, inciso a), ley 19.549), y la legitimidad del mismo debe ser juzgada de acuerdo al momento en que fue dictado, va de suyo que cuando la AFIP dictó las resoluciones aquí impugnadas no existían los convenios en cuestión, por lo cual no se pudo expedir al respecto y por ende los actos se ajustaron a los antecedentes fácticos y jurídicos existentes por entonces. Por otro lado, en relación a las presuntas diversas actividades, como el tendido de red de gas natural, agua corriente y electricidad desde el centro urbano hasta el emprendimiento, aunque se las tuviera por cierto, en mi criterio ellas no son más que consecuencias naturales de las obras llevadas a cabo por la actora en beneficio propio de su club de campo, no buscadas intencionalmente para beneficiar a la comunidad de Pehuajó. Por ende, no se las puede considerar como válidas a los fines de la exención. Por lo demás, estimo pertinente aclarar que el dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal en la causa ?Circulo Odontológico de Comodoro Rivadavia? que el apelante invoca en su memorial, no fue seguido por la Corte Suprema de Justicia en su sentencia del 19/04/2011. Por todo lo expuesto, debe rechazarse la apelación de la actora, y confirmarse íntegramente la sentencia. V. En relación a las costas, no advierto razones para apartarse del principio consagrado en el artículo 68 del CPCCN, por lo cual se imponen a la recurrente vencida. Por las razones expuestas, voto por rechazar el recurso de apelación de la actora y confirmar íntegramente la sentencia. Con costas (art. 68, CPCCN). Los Dres. Carlos Manuel Grecco y Sergio Gustavo Fernández adhieren al voto precedente. En atención al resultado que informa el acuerdo que antecede, se RESUELVE: rechazar el recurso de apelación de la actora y confirmar íntegramente la sentencia. Con costas (art. 68, CPCCN). Regístrese, notifíquese y devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO SERGIO G. FERNÁNDEZ 017500E