

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 de cobro de facturas 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 6 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 los autos ?Cámara Argentina de Farmacias c/ EN-AFIP-DGI-Resol. 35/11(DEV) s/ Proceso de Conocimiento?, Causa N° 26956/2012, y planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice: I. Que a fs. 231/239 la Sra. Jueza a quo rechazó la demanda entablada por la Cámara Argentina de Farmacias con la AFIP-DGI y, en consecuencia, confirmó la Resol. N° 35/11 (y su confirmatoria N° 38/12), por no haber logrado la actora rebatir los sólidos y pormenorizados fundamentos que llevaron a la AFIP a considerar que la actividad cuestionada -el cobro de facturas- no encuadraba 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. Impuso las costas a la parte actora vencida. Para así decidir, la Sra. Jueza de Grado analizó si las resoluciones que denegaron los certificados de exención en el Impuesto a las Ganancias otorgados en los años 2005 y 2010 se ajustaron, o no, a derecho. En dicha tarea, destacó que la actora impugnó la Resol. N° 38/12, de fecha 20/04/2012 (suscripta por el Sr. Director de la Dirección Regional Microcentro), la cual rechazó el recurso de apelación interpuesto y ratificó la Resol. N° 35/11, de fecha 12/09/2011 (suscripta por el Jefe de la División Gestiones y Devoluciones); en esta última resolución, el organismo recaudador resolvió revocar la exención que había sido otorgada en su oportunidad y reclamar el Impuesto a las Ganancias a partir del 22/11/2005. Señaló que en el año 1984, tras analizar el desenvolvimiento de la institución a través de sus memorias y balances, la AFIP resolvió que la recurrente se encontraba comprendida en la exención prevista en el art. 20, inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias; el 22/10/2005 se solicitó una nueva exención y reincorporación en el Registro de Entidades Exentas, obteniendo el certificado F-409 de empadronamiento provisional (o empadronamiento en trámite). La actora aseveró, explica la Sra. Jueza a quo, que en octubre del 2010, con la entrada en vigencia de la RG AFIP 2681/09, el Fisco le extendió otro certificado de exención en el Impuesto a las Ganancias con motivo de encontrarse encuadrada en la exención subjetiva del art. 20, inc. f) -desde el 01/01/2010 al 30/06/2012-. Manifestó que, la demandada requirió una serie de documentación y luego de realizar un análisis, ésta dictó la Resol. N° 35/11 que denegó el certificado de exención oportunamente otorgado. En la misma, la AFIP argumentó que los ingresos más significativos que recibía la Cámara Argentina de Farmacias provenía de actividades no encuadradas en el art. 20, inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, dado que, a su entender, la cobranza de facturas a las obras sociales adquiere una relevancia tal en la vida de la institución que en los hechos esa labor constituye su actividad principal, la cual le quita trascendencia a aquellas que, conformando su objeto social, justificaron en su momento el reconocimiento de sujeto exento del Impuesto a las Ganancias. Agregó que según surge de los balances de los ejercicios 2003 a 2009, la principal tarea desarrollada por la actora es la de coadyuvar en el desenvolvimiento de las actividades comerciales de sus asociados -brindando un servicio de cobranzas por cuenta y orden de las farmacias, servicio jurídico, contralor de facturación, etc. -. Los mayores ingresos que percibe la entidad son los correspondientes a las actividades de intermediación que realiza, y esto no integra el beneficio público requerido para la exención. II. Que la parte actora apeló la sentencia a fs. 240, fundó su recurso a fs. 248/252, que fue replicado por la demandada a fs. 254/259. En primer término, sostiene que la actividad cuestionada no nació para otorgar una mayor rentabilidad a las farmacias, sino que nació para evitar que los medicamentos fuesen inalcanzables en sus precios para toda la comunidad; agrega que, no es concebible que desde el año 1978 se haya iniciado esta actividad, haya tenido múltiples exenciones fiscales, y casi 30 años después se asiente una decisión sobre la posibilidad de que haya sido constituida una actividad para desviar ganancias y no pagar impuestos. Manifiesta que la actividad desarrollada por la Cámara Argentina de Farmacias se encuentra concretamente dirigida a la consecución del bien público y a una finalidad socialmente útil. En otro punto de su memorial expresa que se cumplió con los requisitos esenciales del art. 20 de la ley de Impuesto a las Ganancias -1) que las ganancias obtenidas se destinen a los fines de su creación y 2) que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus socios-; sin embargo, el Fisco acusa a la actora de asumir actividades que son propias del negocio e interés comercial y rentable de sus asociados, lo que no integra el beneficio público requerido para la exención, y lo plantea con retroactividad al 22/11/2005. Por último, la recurrente enuncia que el cambio de criterio por parte del Fisco respecto a las exenciones -con un efecto retroactivo imposible de afrontar- es arbitrario, argumenta que es una muestra clara de la inseguridad

jurídica que existe en las relaciones de la autoridad fiscal con el contribuyente. III. Que previo al tratamiento de los agravios, debo advertir inicialmente que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a los recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, ?ACIJ c/ EN- ley 24240- M° Planificación s/ proceso de conocimiento?, del 29/05/08; ?MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986", del 21/05/09; ?Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)?, del 21/10/10; ?CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación ?A? 5147 y otro s/ proceso de conocimiento?, del 18/04/11; ?Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 -Legajo 13975-(S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)?, del 25/08/11, ?Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo? ; ?Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo?, del 07/05/15 ,entre otros). IV. Que, analizando primeramente el agravio de la actora mediante el cual enuncia que el cambio de criterio por parte del Fisco respecto a las exenciones es arbitrario, es preciso mencionar que el artículo 11 de la Resol. General N° 1815/05 no solo da cuenta de que la AFIP se encuentra habilitada para realizar controles a las entidades que se encuentran en igual situación que la actora, sino que además autoriza a que si se ?comprobaran irregularidades respecto de los datos declarados -sea por acción u omisión- en los antecedentes y/o documentos que dieron lugar al reconocimiento de la exención, en el objeto social declarado - atendiendo a su forma jurídica- o por no resultar acorde con dicho objeto su funcionamiento institucional y operativo?, el organismo puede dejar sin efecto el reconocimiento de la exención o el certificado de empadronamiento en trámite, mediante resolución fundada. Si bien es cierto que, como expresa la actora en sus apelaciones, en un primer momento -en el año 1984- la AFIP resolvió que la Cámara Argentina de Farmacias se encontraba comprendida en la exención prevista del art. 20, inc. f) de la ley de Impuesto a las Ganancias, al incumplir con la Resol. N° 1815/05, cuyo vencimiento operó el 23/05/2005, la recurrente perdió su condición de entidad exenta y esto la obligó a solicitar una nueva exención y reincorporación en el Registro de Entidades Exentas; obtuvo el certificado F-409 de empadronamiento provisional o empadronamiento en trámite en fecha 22/10/2005. A su vez, se extendieron otros certificados de exención en el Impuesto a las Ganancias (el N° 92010060241, reconociendo la exención desde el 01/01/2010 al 30/06/2012), pero con la finalidad de mantener actualizada la información y para una mejor comprensión de la actividad, la AFIP requirió una serie de documentación y, tras el análisis de dichos documentos, dictó la Resol. N° 35/11 en fecha 12/09/2011, por la que se denegó el certificado de exención oportunamente otorgado, disponiendo que liquidara e ingresara el tributo a partir del 22/11/2005, dejando sin efecto los certificados de exención que habían sido extendidos con vigencia desde el 22/11/2005 al 31/11/2009 y desde el 01/01/2010 al 30/06/2012. La AFIP en su investigación estableció que los ingresos más significativos de la recurrente provenían de la cobranza de facturas a obras sociales; lo cual desacreditaba aquellas actividades que, conformando su objeto social, justificaban en su momento el reconocimiento de sujeto exento del Impuesto a las Ganancias. En este punto se encuentra el cambio de paradigma que la demandada observó, justificando el cambio de criterio respecto a la exención para la actora. V. Que, de este modo es necesario desentrañar si resulta procedente la exención establecida en el art. 20, inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. A tal fin, debe recordarse que el art. 20 de la Ley 20.628 (t.o. en 1997) enuncia las exenciones sobre dicho tributo, y su inciso ?f)? exime a: ?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 a 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. La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.?. Es decir que, para encuadrar en esta 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; e) que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales (cfr. DIEZ, Gustavo E., ?Impuesto a las ganancias?, 7ª ed. act., La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 263). Cabe destacar que la letra de la norma 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; en igual sentido, esta Cámara, esta Sala, Causa N° 12761/10, in re ?Bureau de publicidad en internet (Asoc. Civil) c/ EN - AFIP DGI Resol. 17/10

(RCTO) s/ Proceso de Conocimiento?, del 11/02/2016). Asimismo, es dable recordar que, de acuerdo con una constante jurisprudencia del más Alto Tribunal, 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 ha de 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:321:1660; 312:529, sus citas y muchos otros). VI. Que, de los requisitos necesarios para encuadrar en la exención mencionados precedentemente, no se encuentra cuestionado que el ente accionante responda al tipo asociativo enunciado en la ley, esto es, asociaciones, fundaciones o entidades civiles, como así tampoco fue controvertido que se trate de un ente cuyo objeto social sea el desarrollo de una actividad de fin público como las enunciadas en el artículo -v. gr. asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual-. Cabe destacar que el artículo 2 del estatuto de la Cámara Argentina de Farmacias establece el objeto social, manifiesta que tiene como propósitos: ?a) Propender al perfeccionamiento de la legislación vigente relacionada con la actividad de las farmacias (...), b) Asumir la representación de los asociados cuando los servicios de éstos sean requeridos por las organizaciones competentes en materia de seguridad y obra social, c) Promover la realización de estudios y la elaboración de estadísticas (...), d) Contribuir a la difusión y conocimiento de las normas y obligaciones legales y administrativas que deben cumplimentar las farmacias, e) Capacitar técnicamente personal que habrá de desempeñarse en farmacias, f) Estructurar una biblioteca especializada (...), g) Propender a la estructuración de un régimen tributario acorde con la naturaleza de la actividad de las farmacias que contemple sus particularidades, h) Propiciar y sostener toda iniciativa pública o privada que tienda al mejoramiento de las funciones de las farmacias (...), i) Informar y asesorar a sus asociados y a toda entidad pública o privada que lo requiera, sobre los problemas que hacen a las entidades farmacéuticas en general y a cada una en particular, y j) Coordinar su acción con otras entidades similares a los fines de una mejor defensa de los intereses comunes? (v. fs. 190/196, informe del perito contador). Ahora bien, no sucede lo mismo cuando lo que se pretende verificar es que se trate de un ente que no desarrolle actividades comerciales y/o industriales. Como bien lo expresa la Jueza a quo ?tanto de las constancias agregadas a las actuaciones administrativas N° 10781-465-2011, como de las obrantes en autos, se desprende que le asiste razón al Fisco Nacional en cuanto a que su actividad más significativa -en términos económicos- resulta ser el servicio de ?cobranza de facturas? ante las obras sociales que presta a las farmacias asociadas?. Así también, no puede dejar de mencionarse que la actora ha reconocido que la actividad de la Cámara Argentina de Farmacias es, entre otras, realizar en representación de sus asociados y por su cuenta y orden la gestión de las cobranzas de sus créditos con las obras sociales; cabe subrayar que por ese servicio obtiene ingresos que oscilan entre el 1 y 1,5 % sobre el total facturado por las recetas presentadas al cobro. VII. Que, de un detenido análisis de la totalidad de la prueba presentada en autos resulta difícil colegir que las actividades de intermediación sean una pequeña parte del total de actividades que realiza la Cámara Argentina de Farmacias. En este sentido, resultan de cardinal importancia los datos resultantes de la pericial contable, puesto que de este informe surge que en el año 2006 los ingresos por intermediación representaron el 71,76% del total obtenido por la actora, en el 2007 el 75,10%, en el 2008 el 76,03% y en el 2009 el 68,50%. Asimismo, debe tenerse presente que estas actividades de intermediación son ?actividades comerciales? (Comerciar: Dedicarse a la compraventa o al intercambio de bienes o servicios, confr. www.rae.es, real academia española). Esto pone de manifiesto, como expresa la Sra. Jueza a quo, que la actora ha desarrollado una actividad meramente económica, dejando de lado los fines esencialmente sociales, para realizar con más dedicación las labores tendientes a procurar beneficios económicos para sus asociados. De la compulsa efectuada sobre los Estados Contables de los años 2006 a 2009 se estableció que los ?Gastos Generales de Administración? superan ampliamente a los gastos que se aplican para los fines principales de la institución; cabe señalar que de las Notas a los Estados Contables al 30 de junio de 2006 surge que de un total de gastos de \$2.478.046,10, se aplicaron para gastos administrativos la de \$2.053.765,14 y de los balances cerrados al 30 de junio de 2009 surge que de los \$4.242.082,98 se utilizaron para gastos administrativos la suma de \$3.005.490,35. De ello se deriva que la retención administrativa a modo de precio efectuada por la actora se destina principalmente a solventar los gastos administrativos que demanda la actividad de cobranzas de facturas, y en mínima medida, a las actividades relacionadas con el objeto social establecido en su Estatuto. Las actividades de intermediación que realiza la Cámara Argentina de Farmacias son ?actividades comerciales?, sin lugar a duda. La cobranza que efectúa la Cámara -en nombre de las farmacias asociadas- le permite generar una explotación rentable del servicio ofrecido, de carácter comercial, que de modo indirecto beneficia a estas últimas, provocando una reducción en los costos operativos de administración, de personal, de gastos de sueldos, etc. De la actuación de la actora se derivan ventajas comerciales que redundan en utilidades económicas indirectas para los asociados; por todo lo expuesto, queda en manifiesto que la actora ha desarrollado principalmente una actividad meramente económica, dejando de lado las actividades con fines esencialmente sociales, para centrarse en la procuración de beneficios económicos para sus asociados. Las situaciones precedentemente expuestas produjeron la

denegatoria de la exención. Y, como bien lo señalaron el Fisco Nacional y la Sra. Jueza de Primera Instancia, en este marco se torna aplicable el precedente de la CSJN "Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta", del 16/11/2004, en el que (...) la entidad actora centró su actuación en tareas inherentes al giro empresarial de clínicas y sanatorios, tales como la negociación y contratación de servicios en nombre y representación de ellos, y en gestiones tendientes al cumplimiento de esos convenios, en particular, cobro de facturas, liquidaciones de retenciones y pagos a socios y a terceros. Es decir, en actividades que -como adecuadamente lo señala el a quo respecto de las gestiones encaminadas al cumplimiento de los convenios, cobros de facturas, sus liquidaciones, retenciones, etc.- exceden la incumbencia de una cámara gremial empresaria, en tanto hacen al interés individual de cada clínica o sanatorio que podría llevar a cabo por sí mismo tales tareas. De manera, obtienen un ahorro en sus costos al encomendar la realización de aquellas a la entidad actora. Al ser ello así, la finalidad de ésta -juzgada de acuerdo con la actividad que concretamente lleva a cabo- no tiene cabida en los supuestos contemplados por el legislador en la norma que establece la exención tributaria, lo que obsta a su reconocimiento...? (Fallos: 327:4896)

VIII. Que, se excluyen de las exenciones del art. 20, inc. f) de la ley 20.628 las fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales (art. 20, inc. f), segundo párrafo, de la ley 20.628 -párrafo sustituido por ley nº 25.239, Título I, art. 1º, inc. e). Es requisito esencial que se cumplan las pautas establecidas en el primer párrafo del artículo citado previamente, ya que si bien admiten la obtención de ganancias, dicha posibilidad se halla condicionada a que se destinen a los fines de su creación y a que en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. En tal sentido, 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, aún cuando éstas sean indirectas o mediatas? (CSJN, Fallos: 197:39; 321:1660; y esta Sala en la causa Nº 6.381/98, in re "Asociación Civil Catalinas Sur c/AFIP -D.G.I.", del 25/09/01). 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 Nº 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). Por ello, en virtud de lo precedentemente expuesto, cabe afirmar que la actora no desempeña una actividad que le permita gozar de la exención prevista en el art. 20, inc. f), de la ley de impuesto a las ganancias. En efecto, de una lectura integral de sus normas constitutivas, los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizados (confr. art. 2 de la ley 11.683 -t.o. en 1998-) no se aprecia "que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales", como lo requiere la normativa y jurisprudencia para poder conceder la exención. Por las razones expuestas, voto por rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, y confirmar la sentencia de primera instancia. Las costas se imponen a la recurrente vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN). Los Dres. Jorge Esteban Argento y Carlos Manuel Grecco adhieren al voto precedente. En atención al resultado que informa el acuerdo que antecede, SE RESUELVE: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar la sentencia de primera instancia. Las costas se imponen a la actora, que ha resultado vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN). Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO
SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ 016192E