

## Procuración General de la Nación

S u p r e m a      C o r t e    :

- I -

A fs. 503/511, la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, al revocar lo decidido en la instancia anterior, declaró que la Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta no se encontraba comprendida en la exención del art. 20, inc. f), de la ley 20.628 (t.o. por decreto 450/86, al que se referirán las siguientes citas).

Para así decidir, objetó que dicha entidad se ocupe de las gestiones judiciales y extrajudiciales por incumplimiento de los convenios que celebra y negocia en nombre y representación de sus adheridas, pues consideró que ello implica suplir parte de las actividades propias del giro empresarial de las clínicas y sanatorios que la integran, actividades factibles de ejecución individual, que no requieren del amparo sectorial.

Por otra parte, agregó, tampoco quedó acreditado que la entidad cumpliera sus demás objetivos, fuera de los indicados en los incs. f) y g) del art. 31 del estatuto, circunstancia que requería -en su criterio- demostración frente a las razones sustentadas por el organismo fiscal para denegar el reconocimiento del beneficio.

En estas condiciones, concluyó que las actividades realmente cumplidas por la Asociación no excedieron de la negociación y contratación -en nombre y representación de sus miembros- de los servicios que brindan como empresas médico-sanatorias y de las gestiones tendientes al

cumplimiento de esos convenios, con omisión y desinterés por los restantes objetivos de superior envergadura previstos por la ley al establecer la franquicia.

Por ello, consideró que la actora no encuadra dentro de la exención en análisis, aunque no distribuya directa ni indirectamente sus utilidades entre los socios y destine su patrimonio en liquidación a entidades de beneficio público, puesto que su real obrar tiende a favorecer y auxiliar a los socios en sus específicas tareas empresariales, lo cual -en los hechos- coadyuva de manera efectiva a concretar la obtención del lucro perseguido.

- II -

Disconforme, la accionante interpuso el recurso extraordinario de fs. 515/524, concedido a fs. 538/539.

En primer lugar, sostuvo que el a quo ha prescindido del texto del art. 20, inc. f), de la ley 20.628, de la indudable intención del legislador al sancionarlo y de su necesaria implicancia, pues nada obsta a que los asociados de una entidad exenta obtengan beneficios de carácter económico por la gestión de aquella, siempre que no sea consecuencia de la distribución directa o indirecta de sus utilidades.

En este orden, tachó de irrelevante para la correcta solución del pleito al incremento en la actividad comercial de los socios como consecuencia de su adhesión a la entidad, en tanto esto no sea en perjuicio de las utilidades de la asociación ni implique disminuir su patrimonio.

En segundo término, señaló la contradicción exis-

## Procuración General de la Nación

tente -en su concepto- entre reconocer la finalidad estatutaria de negociación colectiva de la entidad y, por otra parte, negar su consecuencia natural: exigir, judicial o extrajudicialmente, el cumplimiento del contrato así celebrado. Ratificó, en tal sentido, la necesidad de que la asociación sea la encargada de cumplir tal tarea, pues posee mayor fuerza de negociación y evita que las obras sociales discriminen a las clínicas según su tamaño o monto adeudado, aspecto que, precisamente, la actividad agrupada pretende evitar.

Por último, indicó que el propio pronunciamiento reconoce que la actora, al confeccionar la facturación a sus miembros, retiene, en concepto de "recupero de gastos", las sumas erogadas en la gestión de cobranzas. Por ello, no puede considerarse que exista un supuesto ahorro por las gestiones que realiza la institución en nombre y representación de sus socios, pues ellos son soportados, en definitiva, por tales miembros.

- III -

A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 20, inc. f., de la ley 20.628), y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 31, de la ley 48).

- IV -

Como recientemente sostuvo V.E., ya en el art. 51, inc. f), de la ley de 11.682 (antecedente remoto del art. 20, inc. f., sub examine) fue abandonada la genérica referencia a entidades de "beneficio público" -que había suscitado múltiples controversias- por una enunciación detallada de las asociaciones y entidades civiles beneficiadas con la dispensa del tributo según el objeto que persigan, siempre que cumplan determinadas condiciones. De tal manera, agregó el Tribunal, si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, esa franquicia debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o no lo es (C.410, L.XXV, "Cámara de Propietarios de Alojamientos c/Dirección General Impositiva", sentencia del 26 de noviembre de 2002, cons. 71).

Tal como lo reconoce el a quo en su pronunciamiento, la actora es una asociación civil, sin fines de lucro, de carácter médico asistencial, gremial y empresarial, que agrupa a los establecimientos médicos-asistenciales de la Provincia de Salta (primer párrafo del pto. VI de la sentencia de fs. 503/511). No ha sido materia de debate que los ingresos que obtiene, así como su patrimonio social, se destinan a los fines de su creación y, en ningún caso, se distribuyen directa o indirectamente entre los socios (cfr. resolución administrativa de fs. 3/12).

Con tal comprensión, aún cuando la recurrente se ocupe sólo de celebrar convenios en nombre y representación

## Procuración General de la Nación

de sus entidades adheridas y de llevar adelante las gestiones judiciales y extrajudiciales derivadas de sus posibles incumplimientos, pienso que procede la exención, pues la ley federal vigente a la fecha de emisión del acto administrativo atacado y su reglamentación (ley 20.628, t.o. por decreto 450/86) comprende expresamente en el beneficio a las asociaciones gremiales, sin que se demuestren circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de las restantes condiciones exigidas.

Considero que ello es así, pues las actividades cuestionadas, lejos de desvirtuar el carácter gremial de la actora, ratifican esta naturaleza, dado que las realiza en defensa de los intereses de sus asociados, sin perseguir un lucro propio. Y las ventajas que reporta la agremiación a sus miembros, en esas condiciones, no constituyen reparto, directo o indirecto, de los ingresos o del patrimonio social de la asociación, vedado por el art. 20, inc. f), de la ley del impuesto.

En estos términos, cabe advertir que, así como el principio de legalidad que rige en la materia impide la exigencia de un tributo en supuestos no contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella, con arreglo a los términos del respectivo precepto (Fallos: 316:1115).

Por ello, observo que la circunstancia de que las tareas de la asociación coadyuven a que se obtenga el lucro perseguido por sus miembros -aspecto del cual hace mérito la decisión apelada- no surge como un impedimento legal para el

reconocimiento de la exención, ni puede considerarse implícito en sus términos, pues tal pauta hermenéutica no se ajusta al referido principio de legalidad o reserva.

Por último, no es ocioso recordar que el debate que suscita la interpretación del precepto tributario debe llevarse a cabo en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas, y no sobre la base de los resultados posibles de su aplicación, lo que importaría valorarlo en mérito a factores extraños a sus normas (Fallos: 299:45).

- V -

Por lo expuesto, opino que debe revocarse la sentencia de fs. 503/511 en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 18 de marzo de 2004.-

Es Copia

Ricardo O. Bausset

A. 930. XXXVII.  
Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados  
de la Provincia de Salta c/ Dirección General  
Impositiva s/ ordinario.

Procuración General de la Nación

Buenos Aires, 16 de noviembre de 2004.

Vistos los autos: ~~A~~Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta c/ Dirección General Impositiva s/ ordinario@.

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, al revocar la sentencia de la instancia anterior, rechazó la demanda promovida por la actora con el objeto de obtener el reconocimiento de que es una entidad exenta del impuesto a las ganancias en virtud de lo establecido por el art. 20, inc. f, de la ley 20.628, y que por ende tampoco se encontraba obligada a abonar el tributo sobre los capitales.

2º) Que para pronunciarse en el sentido indicado el a quo consideró que no obstante el carácter ~~A~~médico - asistencial, gremial y empresarial@ enunciado por la asociación actora, y que los objetivos mencionados en su estatuto se encuentran mayoritariamente relacionados con el bien común, en autos no fue demostrado que la asociación diese curso de ejecución a tales objetivos. Al respecto, afirmó que frente a las razones sustentadas por la AFIP para denegar el reconocimiento de la exención, y los planteos efectuados por las partes, no resultaba suficiente el mero enunciado de postulados socialmente útiles, sino su verdadero acatamiento práctico. En relación con ello concluyó en que ~~A~~para nada se advierten acciones en aquel sentido, o bien que los desembolsos constatados se vinculen por ejemplo, con actos reuniones o conferencias para elevar el nivel científico o cultural del personal de los establecimientos, o bien con el perfeccionamiento de la legislación, con la organización



## Corte Suprema de Justicia de la Nación

técnica de los socios, o con el progreso de la ciencia médica, etc.@ (fs. 507 vta.)

3º) Que, por el contrario, a juicio del a quo, los únicos objetivos de su estatuto respecto de los cuales se demostró que la actora desarrolló una actividad encaminada a su cumplimiento, son los relativos a celebrar y negociar convenios en nombre y representación de las entidades adheridas para la prestación de servicios médico - asistenciales, y de ejercer y promover gestiones judiciales y extrajudiciales para su cumplimiento (incs. f y g del art. 3º del estatuto). Y juzgó que merecía reparos la circunstancia de que la asociación se ocupara de tales gestiones Apues ello importa tanto como suplir parte de las actividades propias del giro empresarial de las clínicas y sanatorios, en cuyo menester se encuentran en completa posibilidad de ejecución individual, por ser de su propia actividad y estar a su alcance hacerlo sin necesidad del amparo sectorial@. En su concepto, esa Aliberación de tareas inherentes a las clínicas y sanatorios, supera aún la incumbencia de una cámara gremial empresaria, en tanto les reporta claras utilidades mediante servicios costeados por la Asociación@ (fs. 507).

4º) Que tras evaluar distintos elementos probatorios, afirmó, en síntesis, que "las actividades prevalentes realmente cumplidas por la Asociación no exceden de la negociación y contratación en nombre y representación de sus miembros de los servicios que como empresa médico - sanatorial brindan, y en las gestiones tendientes al cumplimiento de esos convenios, en particular las tareas relativas a la cobranza de las facturas, sus liquidaciones, retenciones, y

pagos a los socios y a terceros para cubrir sus deudas@ (fs. 508). Y al respecto entendió que Aeste desenvolvimiento con omisión y desinterés por los demás objetivos de superior envergadura en lo atinente a la utilidad social tenida en miras por la ley para establecer la franquicia impositiva, revela entonces, que el obrar de la entidad apunta a preservar y promover los intereses económicos de sus asociados en las específicas operaciones empresarias@, a los que "procura condiciones seguras y más rentables en la prestación de sus servicios lucrativos@ (fs. 508).

En tales condiciones juzgó que no procedía declarar a la Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta exenta del impuesto a las ganancias, aunque se alegue que no distribuye directa ni indirectamente sus utilidades entre los socios, y destine su patrimonio, en caso de liquidación, a entidades de beneficio público.

5º) Que contra tal sentencia, la actora interpuso recurso extraordinario que fue concedido en cuanto el apelante invoca que el fallo se apoya en una interpretación errónea del art. 20, inc. f, de la Ley del Impuesto a las Ganancias. En cambio, el a quo juzgó improcedente el recurso en lo referente a la tacha de arbitrariedad y a la alegación de la doctrina de la gravedad institucional (confr. auto de fs. 538/539). Al no haberse deducido queja por la desestimación parcial del recurso, la jurisdicción de esta Corte ha quedado limitada con el alcance fijado por el a quo. En los términos en los que ha sido concedido, el recurso es formalmente procedente, al encontrarse en disputa

## Corte Suprema de Justicia de la Nación

la inteligencia de una norma de carácter federal, y haber sido la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa adversa al derecho que el apelante sustenta en ella (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

6º) Que, en consecuencia, quedan al margen de la revisión de esta Corte las conclusiones del a quo sobre los aspectos fácticos de la causa, por lo cual corresponde decidir si en las circunstancias de hecho tenidas en cuenta en la sentencia resulta procedente la exención establecida por el art. 20, inc. f, de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

7º) Que al respecto cabe recordar que, de acuerdo con una constante jurisprudencia del 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, considerando 6º y su cita, entre otros).

8º) Que, sobre la base de tal criterio, corresponde concluir en que no asiste razón a la entidad actora puesto que la actividad que desarrolla no se adecua a los recaudos exigidos por el art. 20, inc. f, de la ley 20.628 para la procedencia de la exención tributaria cuyo reconocimiento pretende.

9º) Que, en efecto, la ley previó la exención para asociaciones, fundaciones y entidades civiles ~~A~~de asistencia

social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual. En el *sub lite*, el a quo puso de relieve C sobre la base del examen que efectuó de los elementos probatorios reunidos en la causa C la omisión, el desinterés y el olvido por parte de la entidad actora en el desarrollo de las actividades de mayor utilidad social mencionadas en su estatuto.

10) Que por el contrario, 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 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. C 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 tal manera, obtienen un ahorro en sus costos al encomendar la realización de aquéllas a la entidad actora. Al ser ello así, la finalidad de ésta C juzgada de acuerdo con la actividad que concretamente lleva a cabo C no tiene cabida en los supuestos contemplados por el legislador en la norma que establece la exención tributaria, lo que obsta a su reconocimiento y determina, en consecuencia, que resulte inoficiosa la consideración de otras cuestiones.

## Corte Suprema de Justicia de la Nación

11) Que, sin perjuicio de ello, cabe señalar en lo relativo a la sentencia dictada en la causa **ACámara de Propietarios de Alojamientos@** (Fallos: 325:3092) tenida en cuenta por el señor Procurador Fiscal subrogante en su dictamen, que en ese caso se trataba de una asociación gremial **C**que se encontraba inscripta y tenía personería como tal**C** y que no se había demostrado a su respecto ninguna circunstancia que desvirtuase su adecuación a lo prescripto en el art. 20, inc. f, de la ley 20.628 **C**que comprende expresamente en la dispensa del tributo a esa clase de asociaciones**C** ni el incumplimiento de otras condiciones exigibles. Por lo tanto, las circunstancias de esa causa difieren de las que se presentan en el *sub examine*, lo cual explica el distinto resultado a que se llega.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador Fiscal subrogante, se declara procedente el recurso extraordinario, con el alcance con el que fue concedido por el *a quo*, y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - CARLOS S. FAYT - ANTONIO BOGGIANO - JUAN CARLOS MAQUEDA - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

### ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por **la Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta**, representada por el **Dr. Washington Alvarez**, con el patrocinio de la **Dra. Guadalupe Valdés Ortiz**.

Traslado contestado por **la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representadas por la **Dra. María Amalia Torino**, con el patrocinio de la **Dra. Claudia E. García**.

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Salta**.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado Federal de Primera Instancia nº 1 de Salta**.