

[Asoc. Rosario de Anestesiología c/ Fisco Nacional \(DGI\)](#)

Voces: ASOCIACIONES CIVILES - INTERPRETACIÓN DE LA LEY - RECURSO EXTRAORDINARIO - ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO - EXENCIONES TRIBUTARIAS - IMPUESTO A LAS GANANCIAS - AFIP DGI - OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Partes: Asoc. Rosario de Anestesiología c/ Fisco Nacional (DGI) s/ impug. acto administrativo - medida cautelar. (recurso extraordinario)

Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación

Fecha: 16-nov-2009

Cita: MJ-JU-M-51719-AR | MJJ51719 | MJJ51719

La exención impositiva de que gozan las entidades de beneficio público, en materia de Impuesto a las Ganancias, no comprende a aquellas asociaciones civiles cuya finalidad consiste pura y exclusivamente en el beneficio de sus integrantes.

Sumario:

1.-Es procedente el recurso extraordinario federal -art. 14, Ley 48- deducido contra la sentencia que declaró que una asociación civil estaba comprendida en la exención del Impuesto a las Ganancias prevista por el art. 20, Inc. f) de la Ley Nacional 20.628 -texto ordenado por el Decreto 649/97 -, al considerar que encuadraba en la definición de entidad de beneficio público, si se afirmó este concepto no se altera cuando la finalidad de la asociación se circunscribe al beneficio exclusivo de sus socios, haciendo que los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los mismos, puesto que tal inteligencia resulta palmariamente contradictoria con la citada noción, en tanto implica admitir la dispensa del tributo aunque el único fin perseguido por el ente sea el beneficio de sus propios integrantes.

2.-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, por lo que fuera de tales supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que debe efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de la leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador.

Fallo:

Procuración General de la Nación

- I -

A fs. 393/397, la Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario confirmó lo decidido en la instancia anterior y, en consecuencia, revocó la resolución del 17 de febrero de 1998 dictada por el Sr. Jefe de la Región Rosario de la AFIP, en cuanto había denegado la solicitud de expedición del certificado de reconocimiento de **exención** en el impuesto a las ganancias de la Asociación Rosarina de Anestesiología.

Para así decidir, sostuvo que las **exenciones** impositivas deben ser interpretadas con carácter restrictivo y que han de resultar de la letra de la ley, de la voluntad del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan. También indicó que la resolución general de la DGI 1.432/71 expresa que la enunciación que realiza la ley del objeto societario de las asociaciones y entidades no es taxativa, puesto que su sentido es explicitar el concepto de "beneficio público".

Señaló que la excepción aquí solicitada se encuentra consagrada en el art. 20, inc.f), de la ley 20.628, y que surge del decreto reglamentario que su otorgamiento no es automático, sino que los interesados deben solicitarlo y que la DGI, como organismo de control, ha de examinar las circunstancias de hecho existentes y determinar si el peticionante encuadra o no dentro de las prescripciones legales.

En estas condiciones, tomando en cuenta el estatuto de la Asociación, consideró que sus actividades, si bien no están destinadas exclusivamente al beneficio de toda la población en general, se encuentran encaminadas a coadyuvar en el desempeño profesional de sus asociados, a la vez que los réditos obtenidos se hallan dirigidos a los fines de su creación, con el objeto mediato de beneficiar a la comunidad.

Por otra parte, indicó que, según el informe contable, a los asociados no se les liquidan utilidades de las ganancias de la entidad, y que tampoco los integrantes del órgano de fiscalización perciben remuneración alguna en concepto de sueldos o de honorarios. Añadió que también cabe entender que tiende a la consecución de un fin social la organización de una carrera de posgrado en la especialidad, dado que los estudios no sólo están encaminados a beneficiar a los socios de la entidad, sino también a otros sectores de la profesión médica.

En virtud de todo ello, concluyó que la peticionante reúne los requisitos que la normativa reguladora exige para la procedencia del certificado de **exención** impositiva que solicita.

- II -

Disconforme, la AFIP interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 403/408, el cual fue concedido a fs. 435/436 sólo en cuanto a la cuestión federal y denegado en lo referente a la arbitrariedad imputada al fallo, sin que se haya interpuesto la queja pertinente.

En primer lugar, indicó que la interpretación hecha por la Cámara se aparta de lo previsto legalmente, dado que la propia actora reconoció que su esfuerzo se destina en beneficio de la actividad de sus asociados.

Señaló que el art. 20, inc.f), de la ley de impuesto prevé como requisito para el goce del beneficio que tanto las ganancias como el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus socios. De allí colige que es requisito esencial que la entidad realice fundamentalmente actividades destinadas al beneficio público y persiga el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil, es decir, que el fin buscado y las actividades efectivamente desarrolladas deben caracterizarse por una vocación de beneficio hacia toda la comunidad.

En tales condiciones, sostuvo que la actora no tiene por objeto fundamental la consecución de un beneficio público que sirva a la sociedad sino que, por el contrario, intenta únicamente satisfacer el interés de sus miembros.

- III -

A mi modo de ver, el remedio extraordinario es formalmente admisible, en la medida en que ha sido concedido por el a quo, toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 20, inc. f, de la ley 20.628 y sus modificaciones, y art. 33 de su decreto reglamentario) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48).

Al no haberse deducido queja por la desestimación parcial del recurso, el Tribunal carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad de la sentencia (Fallos:313:1319; 317:1342; 318:141; 319:1057; 322:1231, entre otros), que eventualmente hubiera permitido revisar las conclusiones del a quo sobre los aspectos fácticos de la causa.

- IV -


En tales condiciones, estimo que el thema decidendum estriba en determinar la pertinencia de extender, en favor de la actora, un certificado que acredite el carácter de sujeto exento en el impuesto a las ganancias.

Cabe traer a colación aquí que tal documento constituye, meramente, un simple acto de reconocimiento por parte de la Administración de las situaciones en que -prima facie- encuentran determinadas personas ante un determinado tributo, a los fines de adecuar su actuación respecto de los demás sujetos gravados por éste y de otros terceros, como asimismo del propio Fisco.

En efecto, no es ocioso recordar que el cometido que poseen los actos administrativos emanados de la DGI que "reconocen" la existencia de una "situación de **exención**" acerca de un sujeto, se circunscribe al ámbito de algunos deberes de naturaleza formal, y a ciertas otras obligaciones conexas con la obligación tributaria principal, en especial la sujeción a regímenes de retención o percepción. Así, y a modo de ejemplo, los terceros que operen con un sujeto que posee este certificado "acreditativo" del encontrarse comprendido -en principio, insisto- dentro del beneficio legal, ante su exhibición, están relevados del deber de efectuarle retenciones o percepciones (conf. art.33, del decreto 2353/86, reglamentario de la ley del gravamen).

Estimo que es oportuno poner de resalto que, frente a los supuestos de **exención**, y aun cuando el particular tenga expedido a su favor este documento, ello no implica un status de indemnidad respecto de las potestades de fiscalización y verificación del organismo recaudador, sino que, por el contrario, éste las conserva de igual forma que respecto de los casos gravados.

Y, siguiendo este orden de ideas, también ha de quedar en claro que nada impide que, aun teniendo expedido en su favor el certificado de mentas, el Fisco pueda verificar la situación de la actora, por los períodos no prescriptos y, con total independencia del otorgamiento aquí debatido, analizar si, efectivamente, ha cumplido con las condiciones que prevé la clara norma del art. 20, inc. f, de la ley de la gabela para el goce pleno del beneficio fiscal -en concreto, que su giro económico coincida con su objeto social, que destine sus ingresos a los fines de su creación y que, en ningún caso, los distribuya directa o indirectamente, entre los socios-. En caso de no haberse ajustado el sujeto a tales lineamientos, puede incoar el procedimiento de determinación de oficio del gravamen que estime que le corresponda, pues, como ha sostenido el Tribunal "el carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento de la entidad actora en las previsiones de dichas normas 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" (Fallos: 322:2173).

Es menester recordar que, precisamente, la determinación de oficio (arts. 17  y cc. de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones) es el mecanismo que el legislador ha previsto para los casos en que la materia imponible no pueda establecerse directamente por haber omitido el contribuyente presentar su declaración jurada o por resultar impugnada la presentada. También es importante destacar aquí que el acto administrativo por el cual se lleva a cabo esta determinación se dicta luego de corrérsele vista al contribuyente para que efectúe los descargos y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho. Por tales razones, es ése el ámbito propicio para dilucidar si un sujeto está exento o no en el impuesto, en relación con un ejercicio en concreto y con su giro económico efectivamente realizado.

- V -

Sin perjuicio de lo dicho en el acápite que antecede, pienso que en el sub lite son de aplicación las consideraciones del Tribunal, vertidas en los precedentes de Fallos: 325:3092 y 327:4896.

En efecto, por una parte, es jurisprudencia pacífica de esa Corte 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 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.

Por otra parte, en cuanto al texto actual del ya citado inc. f), del art.20, de la ley 20.628, ya a partir del año 1946, en la ley del impuesto a los réditos -que fue su antecesora- 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, y siempre que cumplan determinadas condiciones.

Así las cosas, 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 **exención** debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es .

Paralelamente, cabe indicar que no es la AFIP, sino las entidades que tienen a su cargo la función de registro público de comercio (la Inspección General de Justicia en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y sus homólogas en las demás jurisdicciones provinciales) quienes, al momento de otorgar la personería jurídica, han de comprobar el ajuste de la utilidad social a las formas asociativas solicitadas.

En las condiciones predichas, la investigación acerca de si los entes solicitantes persiguen efectivamente un "beneficio público" conserva actualmente utilidad para los casos en los cuales el objeto o las características de dichos entes no

responden, estrictamente, a los supuestos contemplados de forma expresa en la norma para el otorgamiento de la **exención**, tal como lo consideró en Tribunal en Fallos: 321:1660 y 325:3092.

En el caso de autos, se trata de una asociación que nuclea a ciertos profesionales de la medicina, debidamente inscripta y registrada como tal, y el a quo tuvo por acreditado que se adecua a los requisitos exigidos por el art. 20, inc.f., de la ley 20.628 para el goce del beneficio, al valorar que ha organizado y patrocinado diversas reuniones y eventos científicos; que las ganancias y el patrimonio no se distribuyen de manera alguna entre los socios; que los miembros del órgano de fiscalización no perciben retribución alguna; que realizó diversas donaciones a instituciones benéficas; que organiza y financia una carrera de posgrado.

-VI-

En atención a lo expuesto, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada, en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 19 de octubre de 2007.

ES COPIA LAURA M. MONTI

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 16 de noviembre de 2009 Vistos los autos: "Asociación Rosarina de Anestesiología c/ Fisco Nacional (DGI)".

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario (fs. 393/397) confirmó la sentencia de primera instancia que hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, dejó sin efecto las resoluciones del organismo recaudador impugnadas en estos autos y declaró que la Asociación Rosarina de Anestesiología se encontraba comprendida en la **exención** del impuesto a las ganancias prevista por el art. 20, inc. f, de la ley 20.628 (texto ordenado por el decreto 649/97).

2º) Que el tribunal de alzada señaló en su sentencia que la cuestión por resolver giraba en torno de determinar si la actora "efectúa actividades que redunden en un 'beneficio público'" de acuerdo con lo establecido por el art. 20, inc. f, de la ley del impuesto y a la resolución general (DGI) 1432/71. Al respecto consideró que debe entenderse como entidades de "beneficio público" a las que hacen de "la solidaridad social y de la asistencia la esencia de su finalidad" y que ese concepto "no se altera cuando esta finalidad se circunscribe al beneficio exclusivo de los socios de la entidad, haciendo de tal manera que los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los socios." (fs.395 vta.).

Agregó a ello que el "exclusivo destino de los réditos al beneficio público, querido por la ley, se cumple estrictamente cuando él está destinado al auxilio de los coasociados, desde que es evidente que, todas las comunidades éticas, en que las partes son una para otra medio y fin recíproco y en que su contenido moral está dado por la acción de buena voluntad y espontaneidad que inspira a todos los consocios, están creadas para **subvenir** dentro de un sector determinado de la sociedad esa finalidad de beneficio público que la ley protege con su **exención**." (fs. 395 vta./396).

3º) Que con tal comprensión, afirmó que "los argumentos expuestos por la actora y las pruebas aportadas demuestran que le corresponde la **exención** solicitada, ya que si bien "sus actividades (.) no están destinadas al beneficio público general, se encuentran encaminadas a coadyuvar en el desempeño profesional de los asociados que la conforman" (fs. 396).

4º) Que contra tal sentencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso extraordinario (fs. 403/408), que fue concedido mediante el auto de fs. 435/436 Cexcepto en cuanto a la tacha de arbitrariedadC y que resulta formalmente admisible en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada por el superior tribunal de la causa, y se encuentra en tela de juicio la inteligencia de una norma de carácter federal, como lo es el art. 20, inc. f, de la ley del impuesto a las ganancias (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

5º) Que esta Corte tiene dicho 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 la 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, sus citas y muchos otros).

6º) Que el inc. f del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias tiene como antecedente la **exención** prevista, para el entonces llamado impuesto a los réditos, por el art. 5º, inc. f, de la ley 11.682 que, en lo que interesa, eximía de ese tributo a las "entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguiesen fines lucrativos".

Con las sucesivas modificaciones que tuvo esa norma fue abandonada esa genérica referencia a entidades de "beneficio público" -que había suscitado múltiples controversias- por una enunciación detallada de las asociaciones y entidades civiles que resultaban exentas del tributo según el objeto que persiguieran siempre que cumpliesen determinadas condiciones.

7º) Que sobre esa base, en el precedente "Cámara de Propietarios de Alojamientos c/ Dirección General Impositiva" (Fallos: 325:3092) se afirmó que "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 **exención** debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es". Con relación a esto último, cabe destacar que en ese precedente la peticionaria era una entidad gremial, inscripta como tal en el registro pertinente, y se encontraba probado en la causa que había cumplido con los restantes recaudos exigidos para gozar de la **exención** tributaria, motivo por cual la Corte la juzgó procedente "porque la ley federal que rige el caso comprende expresamente en la dispensa del tributo a las asociaciones gremiales".

8º) Que en el referido precedente la Corte se encargó de distinguir esa clase de situaciones -en que es inequívoco el encuadramiento de la peticionaria en una explícita definición legislativa- de los supuestos en que no resulta con nitidez que la entidad se adecue estrictamente a alguna de las previsiones contempladas en la norma.Y respecto de estos últimos señaló que continuaba siendo necesario indagar si las entidades persiguen efectivamente un "beneficio público" (considerando 8º).

9º) Que el caso de autos debe apreciarse desde esta última perspectiva. Tal ha sido, por lo demás, el criterio seguido por el a quo, en tanto ha considerado que el elemento determinante para juzgar si resulta procedente la **exención** cuyo

reconocimiento pretende la actora es la noción de entidad de "beneficio público".

10) Que sin embargo, las consideraciones formuladas sobre ese punto por la cámara no se adecuan a una correcta interpretación del art. 20, inc. f, de la ley del impuesto a las ganancias. En efecto, tal como resulta de los fundamentos de la sentencia apelada reseñados en el considerando 2° de la presente, el a quo afirmó que el concepto de beneficio público no se altera si la finalidad de la asociación "se circunscribe al beneficio exclusivo de los socios de la entidad, haciendo de tal manera que los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los socios". Es fácil advertir que tal inteligencia es palmariamente contradictoria con la noción de entidad de "beneficio público" que justifica el otorgamiento de la **exención** del impuesto a las ganancias, en tanto implicaría admitir la dispensa del tributo aunque el único fin perseguido por el ente sea el beneficio de sus propios integrantes.

11) Que de lo expuesto surge que el a quo ha resuelto la causa sobre la base de una equivocada interpretación de la norma federal que rige el caso, máxime si se tiene en cuenta el criterio establecido por el Tribunal en los precedentes de Fallos: 197:39 y 321:1660, en el sentido de 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.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por medio de quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento de conformidad con los términos de la presente. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI (en disidencia)- CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:

Que el recurso extraordinario es inadmisibile (art. 280  del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se desestima el recurso planteado. Con costas.

Notifíquese y devuélvase. E. RAUL ZAFFARONI.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva, representada por la Dra. Silvina N. Tello, con el patrocinio de la Dra. María Cristina Leingruber, en representación de la AFIP - DGI.

Traslado contestado por la actora, Asociación Rosarina de Anestesiología, representada por el Dr. Ernesto Luezas.

Tribunal de origen: Sala "A" de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario.

Tribunal que intervino con anterioridad: Juzgado Federal de Primera Instancia n1 2 de Rosario.