

Jurisprudencia

Salta, 5 de junio de 2020

Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Exenciones. Actividad de intermediación entre los profesionales y las obras sociales, cobrando por ello un gasto por gestión de facturación y cobranza. Los ingresos vinculados a este rubro representaron en los últimos años entre el setenta y ocho coma catorce por ciento (78,14%) y el ochenta y siete coma treinta por ciento (87,30%) de los ingresos totales y los gastos de administración superaron aquéllos destinados al cumplimiento del objeto social establecido en sus estatutos. No se hace lugar a la demanda en contra de la resolución que había revocado el beneficio. Asociación Bioquímica de Salta c/A.F.I.P.-D.G.I. s/contencioso-administrativo varios. J.F., Salta 1.

AUTOS y VISTOS: el expediente caratulado “Asociación Bioquímica de Salta c/A.F.I.P.-D.G.I. s/contencioso-administrativo” Expte. Nº FSA 16908/2015 del que,

RESULTA:

I. Que a fs. 256/268 y vta., se presentó el presidente de la Asociación Bioquímica de Salta, con patrocinio letrado, e interpuso acción contenciosa administrativa en contra de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.-D.G.I.), con el objeto de que se deje sin efecto la Res. 37 de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I., que confirmó la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I., por la cual se revocó la exención en el impuesto a las ganancias que gozaba su mandante desde hace muchos años.

Sostuvo que el objeto de la demanda se basa en que el acto cuestionado contiene defectos esenciales de procedimiento que lo tornan nulo por violación de las garantías de defensa en juicio y debido proceso y que su representada no incurrió en incumplimiento alguno para acceder a la exención de la que goza hace más de veinte años y que los efectos de la resolución cuestionada le producen actualmente un grave perjuicio. Planteó asimismo la inconstitucionalidad del art. 23 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09 por considerarla violatoria de la garantía constitucional de la defensa en juicio.

Manifestó que el día 26/8/15 la actora fue notificada de la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. que decretó la caducidad de la exención en el impuesto a las ganancias alegando un desvío en el objeto social.

Aseguró que la entidad tiene 55 años, que gozó de la mencionada exención durante décadas desarrollando la actividad contemplada en los estatutos consistente en la negociación, facturación y cobro de los honorarios de sus asociados frente a las obras sociales y entes de medicina prepaga por la que se deduce el 5% en concepto de reintegro de gastos, por lo que el 16/9/15 planteó la nulidad del acto e interpuso recurso de apelación en subsidio solicitando la suspensión de los

efectos del acto conforme lo dispuesto en el art. 12 de la Ley de Procedimiento Administrativo y en el art. 13 de la Ley 26.854, por lo que al no pronunciarse el organismo fiscal sobre el punto, solicitó una medida cautela autónoma que le fue concedida.

Indicó que la actora es una asociación civil sin fines de lucro con estatutos aprobados por la Inspección General de Personas Jurídicas de la provincia de Salta –que es el órgano de aplicación de las asociaciones civiles– mediante Res. 325 (*) del año 2001; y que la A.F.I.P. impugna su actividad al considerar que no cumple con su objeto y viola los requisitos para acceder a la exención de la que goza desde hace más de veinte años, entrometiéndose de esa manera en un área que no es de su competencia.

() Textual página web A.F.I.P.*

Argumentó que el organismo fiscal para impugnar la actividad de la asociación debe formular una consulta previa en la Inspección que es el órgano que controla su actividad, resultando contradictorio que ésta apruebe su funcionamiento y aquél pase por encima de ella contradiciéndola y considerando que existe incumplimiento.

Asimismo añadió que al haberse dictado la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. la A.F.I.P. violó la garantía del debido proceso y su derecho de defensa, ya que al tratarse de una resolución que afecta derechos subjetivos previamente debió oírse al afectado y otorgársele la posibilidad de producir pruebas.

Explicó que en el caso sólo se realizaron actuaciones inspectoras mediante requerimiento de fecha 15/10/14 que fue respondido oportunamente y que luego de ello, sin otra actuación, se emitió el acto administrativo que declaró la caducidad en base a una norma reglamentaria inconstitucional (art. 23 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09), que decide sobre la cuestión de fondo sin haber corrido vista previa al interesado.

Aseguró que ante ello su parte solamente pudo interponer el recurso de apelación previsto por el art. 74 del Dto. 1.397/79, que se resuelve sin sustanciación, lo que implica que no existe la posibilidad de ofrecer pruebas y constituye un atropello a las garantías constitucionales de legalidad, defensa y debido proceso y hace a la inconstitucionalidad del art. 100 de la Ley 11.683 que autoriza dicho procedimiento.

Citó doctrina y jurisprudencia en relación al procedimiento tributario y a la garantía del debido proceso, a la vez que realizó valoraciones respecto de la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. y 37/16 de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. Ofreció prueba documental, pericial contable e hizo reserva del caso federal.

Seguidamente a fs. 310/324 amplió la demanda, oportunidad en la que se refirió a la actividad de la asociación, a la causa de caducidad de la exención, a la ausencia de fin lucrativo en la actividad que desarrolla y a la diferencia entre la naturaleza alimentaria de los honorarios y la finalidad de lucro.

Además, en ese sentido señaló que el 5% que retiene la actora de la facturación tributa en cabeza de los asociados y que ese dinero no se distribuyó entre los socios sino que se usa para financiar el cumplimiento del objeto de la entidad y que ninguna prueba aportó el Fisco al respecto, limitándose a meras aserciones sin respaldo.

Por último, solicitó la subsistencia de la medida cautelar de suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado (Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I.), por mantenerse vigentes las causales que determinaron su implementación, establecida en el art. 13 de la Ley 26.854, considerando que se encuentran cumplimentados los requisitos para su procedencia.

II. Que a fs. 774/786 el representante de la A.F.I.P.-D.G.I. contestó la acción incoada, negando cada uno de los hechos y el derecho invocado por la contraria que no fueran expresamente reconocidos por su parte, a la vez que expresó que los agravios vertidos por la contraria resultaban falsos, debido a que su mandante había actuado de conformidad con lo dispuesto por el ordenamiento jurídico vigente.

Acerca del planteo de nulidad de lo actuado, formulado con fundamento en la falta de competencia de su mandante y violación de la garantía del debido proceso, sostuvo que las resoluciones cuestionadas expresaban en forma concreta las razones que motivaron su emisión, los hechos, antecedentes y derecho aplicable, no advirtiéndose que en ellas se hubiere cercenado el derecho de defensa de la asociación, como tampoco que la actora haya aportado elementos de prueba respecto de la existencia de perjuicio cierto e irreparable en sus derechos.

Precisó que para la procedencia de una nulidad debía demostrarse la existencia de un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que originara el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pudiera dar lugar a la indefensión; a lo que agregó que debía también acreditarse el perjuicio sufrido y las defensas que la parte se había visto privada de oponer. Extremos que no se verificaban en Autos.

Dijo que en el dictado de las resoluciones atacadas, no se cometieron los vicios descritos, debido a que tales actos reunían todas las condiciones que hacían a su legitimidad, habiéndose hecho referencia a los hechos, prueba y derecho que exigía la normativa legal.

Aclaró que si bien el Poder Ejecutivo de Salta había otorgado la personería jurídica a la entidad actora y aprobado sus estatutos, era su mandante la autoridad competente a los fines de la verificación del cumplimiento de las condiciones que hacían viable el reconocimiento o, en su caso, el rechazo o decaimiento de la exención prevista por el inc. f) del art. 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Destacó que si bien las leyes concedían diversas exenciones impositivas a favor de determinadas entidades, pertenecía al resorte exclusivo del organismo fiscal reconocer y hacer público dicho beneficio, reconocimiento que procedía luego de verificar que las condiciones estatutarias y el funcionamiento de la entidad encuadraran en la norma que otorgaba la franquicia.

En cuanto a la inconstitucionalidad alegada por la asociación respecto del art. 23 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09, sostuvo que la declaración de inconstitucionalidad de una norma era un acto que debía ser considerado como ultima ratio del orden jurídico, y que sólo cabía formularla cuando un acabado examen del precepto conducía a la convicción de que su aplicación conculcaba el derecho o la garantía constitucional invocado.

Puntualizó que era la actora quien debía demostrar claramente de qué manera la norma cuestionada contrariaba la Constitución Nacional, exigencia que no se encontraba cumplida, debido

a que la esta última no había planteado de modo claro y preciso la colisión entre la norma en tracto y la ley fundamental, ni menos de qué modo la resolución general vulneraba el principio de legalidad y el orden de prelación normativo.

Remarcó que la facultad del organismo fiscal para reglamentar lo atinente al otorgamiento, denegación y revocación de exenciones en el impuesto a las ganancias, se encontraba consagrada en el art. 34 del Dto. reglamentario 1.344/98 y sus modificatorias, que aclaraba que el otorgamiento de las exenciones no era automático, sin que los interesados debían solicitarlo y presentar todo elemento de juicio que la administración les exigiera para determinar si la solicitante encuadraba o no dentro de las previsiones legales.

Expresó que la asociación obtuvo en varias oportunidades el certificado de exención en el impuesto a las ganancias y que el último emitido fue el N° 7512015229061 con vigencia desde el 1/3/15 hasta el 29/2/16, pero que en virtud de las facultades de verificación y fiscalización otorgadas a ese organismo se dispuso una auditoría fiscal a la asociación, donde se observó que percibe en concepto de gastos de administración el 5% sobre la facturación de cada profesional y que las actividades cumplidas por ella exceden la simple negociación y contratación en nombre de sus asociados.

Aseguró que la finalidad de la facturación y percepción de honorarios por intermedio de la asociación no tiene cercanías con el bien común ya que actúa como órgano colegiado con mayor poder, y que la asociación se encuentra organizada como una verdadera empresa con una actividad de intermediación que tiene por finalidad una ventaja económica para sus asociados bioquímicos, quienes obtienen a través de esa modalidad operativa beneficios económicos propios de una sociedad comercial sin que haya sido constituida formalmente como tal.

Continuó diciendo que la realidad económica financiera de la entidad, da cuenta que el cobro de honorarios ante las obras sociales constituye su principal actividad, lo que demuestra que la actora dedica su “esfuerzo” en beneficio de sus asociados y no del bien común; a la vez que dejó en claro que lo cuestionado no es la intermediación, sino la ejecución a título oneroso de las gestiones de cobro de honorarios por los servicios profesionales prestados por sus asociados, lo que acredita un fin de lucro.

Destacó que del análisis de los estados contables de la asociación surge que entre las actividades que esta realiza, la principal y que representa la mayor fuente de ingresos es la gestión de facturación y cobranza de honorarios de prestaciones a obras sociales, con retención administrativa por el trabajo realizado del 5% del importe total facturado, lo que representa un porcentaje del 80,47% en el año 2012, un 78,14% en el año 2013, un 81,75% en el 2014 y un 87,30% para el 2015, y son expuestos en los estados contables como recursos ordinarios para fines generales.

Dijo que los gastos destinados a llevar adelante dicha actividad se ven reflejados en los “Gastos ordinarios fines generales”, los que proyectan una relación porcentual del 87,20%, 82,59%, 89,90%, y 88,68% para los períodos 2012, 2013, 2014 y 2015 respectivamente.

Cotejados estos últimos con los gastos destinados para afrontar fines específicos, sostuvo que los correspondientes a los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015, arrojaban una relación porcentual del 12.79%, en comparación con el total de gastos analizados, de lo que concluyó que la obtención de

recursos y su aplicación estaba destinada principalmente al desarrollo de las tareas de intermediación (fines generales), siendo de menor envergadura la actividad inherente a los fines sociales (fines específicos).

De allí que estimó que la actividad de la asociación se encontraba al margen de la exención impositiva, no encuadrando en las previsiones del art. 20, inc. f), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, por lo que solicitó el rechazo de la acción intentada. Cito jurisprudencia en respaldo de su postura, a la vez que ofreció prueba documental y un consultor técnico para la pericial contable ofrecida por la actora e hizo reserva del art. 14 de la Ley 48. Con costas.

III. Que ante el fracaso de la conciliación intentada de conformidad con lo previsto por el art. 360 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, según lo informado a f. 876, se proveyeron las pruebas ofrecidas por las partes, produciéndose aquéllas que dan cuenta las presentes actuaciones (fs. 878/879). Declarado vencido el periodo probatorio a f. 1015, presentó alegatos a fs. 1018/1023 la actora y a fs. 1024/1031 y vta. hizo lo propio la demandada, llamándose Autos para dictar sentencia a f. 1032, providencia que se encuentra firme y consentida; y

CONSIDERANDO:

I. Que según se vio, la presente demanda contencioso administrativa deducida por el presidente de la Asociación Bioquímica de Salta está enderezada a cuestionar la Res. 37 de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I., que confirmó la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. por la que se decretó la caducidad de la exención en el impuesto a las ganancias.

La actora pretende que se revoque la mentada resolución, alegando la existencia de defectos esenciales en el procedimiento que lo tornan nulo por violación de las garantías de defensa en juicio y debido proceso. Así, entiende que al cuestionar el organismo la actividad de la asociación se entromete en un área que no es de su competencia, por no haber consultado en forma previa a la Inspección General de Personas Jurídicas en su calidad de órgano de control de la actividad. Remarcó que su representada no incurrió en incumplimiento alguno para acceder a la exención de la que goza hace más de veinte años y que los efectos de la resolución cuestionada le producen actualmente un grave perjuicio. Planteó asimismo la inconstitucionalidad del art. 23 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09 por considerarla violatoria de la garantía constitucional de la defensa en juicio.

Que de los antecedentes obrantes en la causa surge que la Asociación Bioquímica de Salta es una asociación sin fines de lucro con 55 años de existencia y estatutos aprobados por la I.G.P.J. de la provincia de Salta –Res. 325/01 (*)– que goza de la exención establecida en el art. 20, inc. f), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, bajo los lineamientos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.815/05.

() Textual página web A.F.I.P.*

Que posteriormente con el dictado de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09 (sustitutiva de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.815/05), la A.F.I.P. introdujo cambios en el procedimiento aplicable a la solicitud y acreditación de la exención en el impuesto a las ganancias por parte de las entidades comprendidas en la norma, estableciendo una forma de acreditar la condición de sujeto exento en el tributo mencionado.

En dicha resolución se aprobó un programa aplicativo y la habilitación del servicio con Clave Fiscal a través del sitio web de la A.F.I.P. para que las entidades puedan tramitar con mayor simplicidad el certificado de exención con evaluaciones periódicas del cumplimiento de la normativa habilitante de la exención, permitiendo la renovación automática.

Que en el marco expuesto, la Asociación Bioquímica de Salta obtuvo el certificado de exención en el impuesto a las ganancias con vigencia comprendida entre el 1/1/10 y los dos ejercicios inmediatos siguientes; siendo renovado en forma automática hasta llegar al último, N° 7512015229061, con vigencia desde el 1/3/15 hasta el 29/2/16 (cfr. f. 125 - texto Res. 150/15).

Empero, mediante el dictado de la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. del 24/8/15, anexada a fs. 125/130 de Autos, la A.F.I.P. decidió dejar sin efecto el reconocimiento de la exención en el impuesto a las ganancias y, en consecuencia, los certificados con vigencia desde el 1/3/12 hasta el 20/2/16 (cfr. f. 130), e intimó a la asociación a determinar e ingresar en el plazo de quince días de notificada el impuesto en cuestión correspondiente a los períodos no prescriptos, con sustento en que en el marco de una fiscalización consideró que la asociación participaba en la intermediación en las cobranzas entre las obras sociales y los profesionales mediante convenios preestablecidos y que por ello percibía como gasto de administración un 5% sobre la facturación de cada profesional.

Infirió de ello que la asociación no reunía las condiciones para tal exención ya que la desempeñada no era una actividad con total exclusión de fines lucrativos para sus asociados, por lo que concluyó que la actora operaba como intermediaria entre los profesionales y las obras sociales percibiendo por dicha actividad un "precio" lo que no se adecuaba con los recaudos exigidos por el art. 20, inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo resultaba procedente dejar sin efecto la exención con vigencia desde el 1/3/12 hasta el 29/2/16 (cfr. f. 129).

Contra dicha resolución, la Asociación de Bioquímicos de Salta dedujo recurso de apelación en los términos del art. 74 del Dto. 1.397/79, reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario (11.683), a fin de que se revoque la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. y se mantenga la exención. Sin embargo, mediante Res. 37 de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I., de fecha 15/4/16 (fs. 239/249), aquél fue rechazado, confirmándose, en consecuencia, la decisión del Fisco de revocarle el reconocimiento de la exención en el impuesto a las ganancias desde las fechas arriba indicadas.

Revistiendo esta última resolución el carácter de definitiva, a fs. 256/268 y 310/324, la actora dedujo demanda contenciosa administrativa contra el Fisco nacional, solicitando la revocación de dicho acto administrativo.

II. Que sentado lo antecede, e ingresando en el tratamiento de la pretensión deducida, se advierte que el thema decidendum se cierne en determinar si se ajusta a derecho la Res. 37 de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I., confirmatoria de la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. en cuanto revocó la exención en el impuesto a las ganancias que gozaba la Asociación de Bioquímicos de Salta.

En el caso, y previo a ingresar en la cuestión de fondo, la actora ha planteado una serie de causales de nulidad respecto del acto administrativo impugnado, las cuales a los fines de una mejor

exposición y análisis serán tratadas en forma particularizada e inmediatamente después de su reseña argumental.

a) La actora plantea la nulidad del procedimiento cumplido porque considera que el acto administrativo cuestionado contiene defectos de procedimiento que lo tornan nulo por violación de las garantías de defensa en juicio y debido proceso y porque los efectos de dicha resolución le ocasionan un grave perjuicio. Entiende que la competencia para observar cualquier desviación de la actividad que hace al objeto de la asociación corresponde a la Inspección General de Personas Jurídicas de la provincia de Salta, a quien la A.F.I.P. debió formular una consulta previa, por ser el órgano de control de la actividad de la asociación.

Al respecto, corresponde señalar que si bien es cierto que la I.G.P.J. de la provincia de Salta por imperio del art. 2 de la Ley Provincial 4.583, tiene por función intervenir en la creación, funcionamiento, disolución y liquidación, en jurisdicción provincial, de las sociedades por acciones, de las asociaciones civiles y de las fundaciones, habiendo en el caso concreto de Autos, aprobado los estatutos de la Asociación de Bioquímicos de Salta mediante Res. 325/01 (*) (cfr. fs. 2 y 16), así como también las reformas introducidas a ese último, según da cuenta la Res. 09/16 (*) anexa a fs. 221/222, también lo es que la alegada incompetencia que postula la actora respecto de la A.F.I.P. para impugnar la actividad de la asociación, por ser la I.G.P.J. el órgano competente a tal fin, no es tal.

() Textual página web A.F.I.P.*

Ello es así, conforme surge del informe proporcionado por la propia Inspección General de Personas Jurídicas a f. 888, con motivo de la prueba informativa solicitada por la actora, oportunidad en la que el citado organismo expresamente dejó sentado que “no realiza control del cumplimiento del objeto estatutario de la asociación”, por lo que no pudo responder al requerimiento formulado por la actora en el sentido de si la asociación registraba algún antecedente por violación de su objeto social.

De lo expuesto, se colige entonces que si la I.G.P.J. –tal como ella sostiene– no se encuentra facultada para efectuar controles acerca del cumplimiento del objeto estatutario de una institución, la autoridad competente para hacerlo no puede ser otra que la Administración Federal de Ingresos Públicos, pues en virtud de las facultades de verificación y fiscalización que expresamente le fueron conferidas por los arts. 33 y siguientes de la Ley 11.683, se erige como la autoridad con atribuciones legales suficientes para reconocer y/o rechazar las exenciones impositivas solicitadas. Por consiguiente, la invocación de esta causal de nulidad por incompetencia del organismo fiscal debe ser rechazada.

b) También planteó la nulidad de la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I., por considerar que la A.F.I.P. al dictarla violó la garantía del debido proceso y su derecho de defensa, porque al tratarse de una resolución que afectó derechos subjetivos, debió oírse a su mandante y otorgársele la posibilidad de producir pruebas.

Sostuvo que el acto administrativo por el que se declaró la caducidad decidió sobre el fondo del asunto sin haber corrido vista previa al interesado, con base en una norma reglamentaria (art. 23 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09), cuya inconstitucionalidad solicitó.

Aseguró que como consecuencia de ello, su parte sólo pudo interponer el recurso de apelación previsto por el art. 74 del Dto. 1.397/79, que al resolverse sin sustanciación, privó a su parte de la posibilidad de ofrecer pruebas, constituyendo ello un atropello a las garantías constitucionales de legalidad, defensa y debido proceso.

En punto a los planteos nulificantes antes reseñados, cabe adelantar opinión en el sentido de su rechazo. Ello por cuanto, es inveterada y pacífica la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa limitación en una etapa jurisdiccional posterior, porque de ese modo se satisface la exigencia defensiva con la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de Justicia (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134 y, en particular, Fallos: 331:2769).

De este modo, el hipotético gravamen que le habría ocasionado a la actora el dictado de la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. al emitirse sin otorgársele la posibilidad de ser escuchada y producir pruebas en sede administrativa, así como también el modo en que el recurso de apelación previsto por el art. 74 del Dto. reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario (L.P.T.) 1.397/79 debe ser interpuesto, es decir, sin sustanciación, imposibilitándole la producción de pruebas, pierde toda entidad si, como resulta de las constancias de la causa, ha quedado demostrado que la actora pudo en esta instancia jurisdiccional ejercer plenamente su derecho de defensa, ofreciendo –como lo hizo– prueba documental y pericial contable en abono de su derecho y alegar sobre su mérito (cfr. fs. 878/879).

Así, se entiende satisfecha la exigencia de la defensa en juicio cuando se brinda –como ocurrió en Autos– la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de Justicia (Fallos: 205:549; C.N.C.A.F., Sala IV, en Autos: “ex entidad Tarraubella S.A. Cía. Financiera y Otros c/B.C.R.A.”, sentencia del 10/3/09 entre otros).

Por lo demás, cabe destacar que analizada la resolución impugnada, se advierte que fue dictada con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presuponen, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas, cuestión que habrá de ser analizada en el momento de decidir sobre la cuestión de fondo.

Por ello, en atención a las consideraciones vertidas y frente a la inexistencia de agravio concreto al derecho de defensa sobre el cual la actora sustentó sus planteos nulificatorios, corresponde rechazar sin más las causales de nulidad invocadas, pues se advierte que los argumentos vertidos en tal sentido, resultan ser una mera discrepancia con el criterio fiscal, los que, en realidad, integran el fondo de la cuestión que este juzgador está llamado a resolver.

c) Por último y en torno al pedido de inconstitucionalidad que formulara la asociación respecto del procedimiento previsto por art. 23 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09, al considerar que la norma afecta las garantías del debido proceso al establecer una decisión unilateral (como lo es la caducidad de la exención) sin que su parte haya podido ejercer adecuadamente su derecho de defensa, es menester, ante todo, señalar que la norma impugnada reviste la condición de ley en

sentido material al haber sido dictada por un órgano del Estado (Poder Ejecutivo), en el ejercicio de la facultad legislativa concedida por el art. 33 de la Ley 11.683 al órgano recaudador.

Asimismo, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tiene dicho, reiteradamente, que la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma trascendencia y gravedad institucional, de manera que debe ser considerada la última ratio del ordenamiento jurídico (Fallos: 299:393; 301:904; 301:457 y 311:394, entre otros), ya que las leyes debidamente sancionadas y promulgadas, es decir, dictadas de acuerdo con los mecanismos previstos por la ley fundamental gozan de presunción de legitimidad que, en principio, opera plenamente y que obliga a ejercer aquella extrema atribución con sobriedad y prudencia, únicamente cuando la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable; de lo contrario, se desequilibraría el sistema constitucional de los tres poderes, que no está fundado en la posibilidad que cada uno de ellos actúe destruyendo la función de los otros, sino que lo haga con la armonía que se exige para el cumplimiento de los fines del Estado, para lo cual se requiere el respeto de las normas constitucionales y del poder encargado de dictar la ley (Fallos: 226:668; 242:73; 285:369; 300:241 y 1087: 314:424, entre muchos otros).

Así, el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, causándole de ese modo un gravamen. Para ello es menester que precise y acredite fehacientemente en el expediente el perjuicio que le origina la aplicación de la disposición que impugna, resultando insuficiente la invocación de agravios meramente conjeturales (cfr. doctrina de Fallos: 307; 1656 y 316:687).

En el “sub lite”, de conformidad con las consideraciones efectuadas, no se advierte atendible el argumento esgrimido por la actora respecto del procedimiento establecido por el art. 23 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09 (por el que se faculta a la A.F.I.P. a dejar sin efecto el certificado de exención sin previa participación del administrado, frente a la comprobación de irregularidades), pues no se observa que la normativa en cuestión resulte descalificable desde el punto de vista constitucional, toda vez que la actora no acreditó fehacientemente el perjuicio cierto e irreparable que tal disposición le ocasiona, independientemente de su argumentación relativa la afectación de su derecho de defensa. Extremo que, conforme ya se adelantara, deviene insuficiente si se tiene presente que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite jurisdiccional subsiguiente (Fallos: 21:456; 218:535, 267:393, entre otros).

Por ello, en virtud de los fundamentos reseñados, sumado al hecho de que tampoco demostró la efectiva colisión existente entre la norma cuestionada y la Constitución Nacional, no se hará lugar al planteo de inconstitucionalidad deducido, toda vez que las declaraciones en abstracto están vedadas al juzgador (Fallos: 24:248; 103:58; 107:179, entre otros).

III. Que corresponde a continuación tratar los argumentos de fondo desarrollados por las partes, los que se reseñarán someramente y serán tratados inmediatamente después de su planteo.

En este sentido, al referirse a la actividad de la asociación, la actora sostuvo que la A.F.I.P. confundía la “onerosidad” propia del costo económico que cualquier actividad demandaba, con el “fin de lucro” que era un concepto más restringido; que el hecho de que la asociación se encargara de la facturación y cobro de los honorarios previamente liquidados e informados por los asociados no constituía un lucro extra para ellos; que tampoco se había acreditado que dicha retención fuera

devuelta a los asociados, porque no existió; que su parte no pudo ofrecer pruebas en la etapa administrativa a fin de acreditar tales extremos; que la devolución a los asociados de los excedentes cobrados por el servicio de intermediación no implicaba reparto de ganancias, sino parte en menos del mismo dinero que ellos habían ya aportado; que los destinos de los fondos tienen por finalidad sufragar las actividades de la asociación; que a raíz de los excedentes obtenidos por la gestión existía un fondo de reserva para afrontar juicios laborales y que no se distribuían utilidades entre los asociados.

A mayor abundamiento, explicó la diferencia entre la naturaleza alimentaria de los honorarios y la finalidad de lucro, argumentado que el conjunto de las actividades de la asociación excedían el interés exclusivo de sus asociados, por lo que la A.F.I.P. se equivocaba al considerar que la actividad de intermediación a causa de su onerosidad, constituía una aspiración a obtener un lucro material para los asociados.

La A.F.I.P., por su parte, en relación a la cuestión de fondo, aseguró que la finalidad de la facturación y percepción de honorarios por intermedio de la asociación no tenía cercanías con el bien común, ya que conformaba su principal fuente de ingresos, lo que evidenciaba que la asociación se encontraba organizada como una verdadera empresa, en donde la intermediación tenía por finalidad una ventaja económica para sus asociados, quienes obtenían a través de esa modalidad operativa beneficios económicos propios de una sociedad comercial sin haberse constituido como tal.

Sostuvo que la realidad económica daba cuenta que el cobro de honorarios antes las obras sociales, constituía su principal actividad, lo que evidenciaba que la actora dedicaba su “esfuerzo” en beneficio de los asociados y no del bien común.

Expresó asimismo que del análisis de los estados contables y demás elementos fácticos y objetivos de la asociación, surgía que la obtención de los recursos y su aplicación estaban destinados a las tareas de intermediación, siendo de menor envergadura la actividad inherente a sus fines sociales, por lo que la actora se encontraba al margen de la exención impositiva.

IV. Que expuesta así la cuestión, es necesario desentrañar si la exención que la A.F.I.P. revocó mediante el acto administrativo que aquí se impugna, resulta o no procedente.

A tal fin, debe recordarse que el art. 20 de la Ley 20.628 de la Ley de Impuesto a las Ganancias enuncia las exenciones sobre dicho tributo, estableciendo en su inc. f) que están exentos del gravamen “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”.

En base a la normativa reseñada, se ha sostenido que para que sea procedente la exención dispuesta por el inc. f), la ley requiere el cumplimiento de cuatro condiciones: “a) forma social:

debe tratarse exclusivamente de asociaciones, fundaciones u otro tipo de entidades civiles ...; b) actividad: deben dedicarse exclusivamente a una o más de las siguientes actividades: asistencia social, salud pública, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales, cultura física, cultura intelectual ...; c) destino de las ganancias y del patrimonio social: debe ser el de cumplir los fines de la creación de la entidad y en ningún caso deben ser repartidos, directa o indirectamente entre los socios ...; d) no explotar juegos de azar ni espectáculos ...” (Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala B, “Centro Comercial e Industrial de Arroyito c/A.F.I.P.”, del 21/12/15; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, “Confederación de Asociados Rurales de BA y La Pampa c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I. - Res. 41/09”, del 9/10/14).

Como se puede apreciar, la letra de la norma es concluyente al condicionar la exención a que las ganancias del ente “se destinen a los fines de su creación” y “en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente entre los socios”.

Pues bien, y a los efectos de determinar si en el caso concreto de Autos se verifican las pautas condicionantes arriba indicadas, resulta conveniente, ante todo, verificar si los objetivos estatutarios de la asociación se corresponden con las actividades que esta realiza, para luego analizar si los ingresos percibidos por tales actividades se distribuyen o no de algún modo entre sus asociados.

Que conforme surge de las actuaciones administrativas arrojadas a la causa, se advierte que la Asociación Bioquímica de Salta se conformó como una asociación civil sin fines de lucro, describiendo su objeto social en el art. 3 de su estatuto –aprobado con las últimas modificaciones por Res. 09/16 (*) por la Inspección General de Personas Jurídicas de la provincia de Salta, cfr. fs. 221/235–.

() Textual página web A.F.I.P.*

Según se desprende del referido artículo, del extenso detalle de las finalidades que allí se mencionan, se verifica que los fines relativos a: “defender los intereses de la profesión, su desarrollo y perfeccionamiento, manteniendo una información cultural entre los asociados y entidades científicas y celebrando reuniones y conferencias” –inc. a)–, como lo concerniente a: “vincular las actividades al medio social para cooperar a su mejoramiento cultural, a la divulgación de las ciencias y conocimiento del verdadero papel profesional de la bioquímica” –inc. e)–, o “asegurar el libre debate en el seno de la institución” –inc. i)–, o “fomentar el espíritu solidario” –inc. d)–, se corresponden de alguna manera con las actividades que la asociación realiza en cumplimiento de tales objetivos.

Así, del Acta de asamblea Nº 089 anexa a f. 23, surge que en el año 2010 realizó las XVIII Jornadas Bioquímicas del NOA, en los salones del Hotel Alejandro I, logrando los objetivos propuestos en el aspecto científico, comercial y social, al haber contado con la presencia de profesionales de distintas provincias y presidentes de los Colegios del NOA y FENOA. En esa oportunidad también se realizó una disertación sobre las momias de Lullailaco, a cargo de los Dres. Josefina González Diez y Facundo Arias y se concretaron donaciones (f. 26).

Del Acta Nº 90, agregada a fs. 43/46, surge que en el mes abril y junio del año 2011 se realizaron los Cursos de Post Grado Teórico– Taller “Alteraciones Bioquímicas asociadas a la obesidad,

síndrome metabólico y diabetes”, y en agosto y setiembre el “Laboratorio en las alteraciones endócrinas frecuentes”, ambos dictados por docentes de Córdoba con una duración de 28 horas cátedras y evaluación final.

De la lectura de las Memorias del ejercicio 2012-2013 (fs. 63/67), se constató que durante ese período se organizaron y realizaron en Salta las XXII Olimpiadas Bioquímicas del NOA y se proyectó la realización de las XX Jornadas Bioquímicas del NOA para el año 2014.

Por último, del Acta N° 1681, agregada a fs. 122/123, se verifica que en julio de 2014, se inició un Curso Taller de Control de Calidad, avalado por el Colegio de Bioquímicos y que en esa época también se iniciaron actividades relativas a la modificación del Estatuto Social.

Del análisis precedentemente expuesto, es posible esbozar una primera conclusión, en el sentido de que la Asociación Bioquímica de Salta, al menos durante los períodos objeto de fiscalización, habría dado cumplimiento con los objetivos sociales declarados en su estatuto, al realizar actividades de tipo educativas y culturales en salvaguarda de los intereses de los asociados.

Ahora bien, cabe tener presente que los fundamentos del ente recaudador para revocar la exención, se vinculan principalmente con la actividad de intermediación que la asociación realiza entre los profesionales y las obras sociales, cobrando por ello un gasto de administración, lo que a criterio del Fisco evidencia un fin de lucro.

Al respecto, cabe señalar que dicha actividad se encuentra expresamente consignada en el estatuto de la asociación, cuando en el art. 3, inc. m) se menciona entre sus objetivos: “Lograr por parte de los profesionales la decisión de facturar y percibir los honorarios de prestaciones a obras sociales, mutuales, clínicas y otras entidades prestadoras a través de la Asociación Bioquímica de Salta”. Y que los ingresos del 5% provenientes de tal actividad conforman el patrimonio social, además de la cuota mensual, de las donaciones, herencias o legados y del producido de cualquier otro concepto lícito (cfr. art. 4 del Estatuto f. 224).

V. Que habiendo arribado a este punto, de lo que se trata de discernir es si las tareas de facturación y percepción de honorarios que la asociación realiza obteniendo en concepto de gastos de administración el 5% sobre la facturación de cada profesional, responden a una actividad de tipo comercial o si, por el contrario –como afirma la actora– están destinadas a financiar los objetivos sociales de la entidad.

A tales fines, es menester precisar que dicha gestión de facturación y cobranza, debe ser entendida de conformidad con lo decidido por la Cámara Federal de Apelaciones de Salta en el caso “Asociación Salteña de Ortopedia y Traumatología c/A.F.I.P. s/impugnación de acto administrativo”, sentencia del 7/10/13, en cuanto sostuvo que el servicio de facturación es una actividad que concentra el trámite burocrático que deben realizar cada uno de los profesionales asociados para hacer llegar las órdenes a las distintas obras sociales y recibir el pago de sus honorarios y en el que el beneficio más significativo para ellos es el ahorro de tiempo que significa el trámite administrativo, dejándole a la asociación dicho accionar una comisión para gastos que descuenta a cada profesional del 5%, lo cual aparece como una actividad más tendiente a “bregar por los intereses de los asociados”, facilitando el ejercicio de la profesión sin que ésta se distraiga en demasía en aspectos administrativos.

Sin embargo, no debe perderse de vista que la esencia de la exención analizada no radica únicamente en la naturaleza y actividades de la entidad, sino en la correlativa ausencia de beneficios económicos para sus asociados, siendo éste un aspecto que merece especial consideración.

En tal sentido, se ha sostenido 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., Fallos: 197:39; 321:1660). Pues una asociación encuadra en la exención del artículo precitado, si tiene una finalidad socialmente útil, no tiene fines lucrativos y las ganancias se destinan a los fines de su creación.

En este contexto, 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 asociación.

En efecto, de la compulsa efectuada sobre los estados contables de los años 2012 a 2014 (fs. 57, 78 y 99), se comprobó que en el año 2012 los ingresos vinculados a la actividad de intermediación representaron el 80,74% del total obtenido por la actora, en el año 2013 el 78,14% , en el 2014 el 81,75% y en el año 2015 el 87,30%, mientras que en los mismos períodos los “gastos generales de administración” superaron ampliamente a los gastos aplicados al cumplimiento de los fines específicos de la institución (fs. 58, 79 y 100). Lo que permite colegir que la retención administrativa efectuada por la actora, está destinada principalmente a solventar los gastos administrativos que demanda la actividad de facturación y cobranza de honorarios, y en menor medida, a las actividades relacionadas con el objeto social establecido en su estatuto, sin que se observe de las constancias agregadas a la causa ni la actora haya aportado elemento alguno que permita inferir lo contrario.

Asimismo, se observó que los ingresos excedentes derivados de dicha actividad no tienen un destino específico, aspecto que la actora tampoco ha logrado acreditar, no obstante haber ofrecido en aras de su esclarecimiento la producción de prueba pericial contable (f. 267 y vta.), la cual desistió posteriormente (f. 887), evidenciando así una conducta contradictoria con su accionar anterior en sede administrativa, donde al impugnar el acto administrativo que constituye el objeto de esta acción, alegó afectación de su derecho de defensa ante la imposibilidad de producir pruebas en esa instancia (cfr. f. 213 y vta. - texto Res. 37/16).

En este sentido, resulta imperioso recordar que cada parte debe probar los hechos a los que atribuye la producción del efecto jurídico que pretende, ya que la actividad probatoria constituye, como toda carga procesal, un imperativo del propio interés y de esa actividad procesal depende producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos, pudiendo el litigante llegar a obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una conducta omisiva (cfr. C.S.J.N., Fallos: 318:2555, entre otros).

En efecto, es la actora quien debió probar que se encontraba comprendida dentro de la exención pretendida, aportando las pruebas correspondientes que avalaran su postura, lo que no ha

ocurrido en el caso, al desistir como lo hizo de una prueba fundamental para el esclarecimiento de la cuestión aquí debatida.

Es que, aun cuando se considere que las tareas por el servicio de intermediación son una fuente legítima de recursos para la asociación, en tanto se trata de una actividad comprendida efectivamente en su estatuto social –apart. m) del art. 3–, ello no implica per se que encuentre eximida del impuesto a las ganancias; máxime cuando las memorias y estados contables acompañados por la actora y la ausencia de prueba pericial contable, generan la convicción de que se ha dejado de lado aquellas actividades que se refieren a fines esencialmente sociales, para concentrar esfuerzos en la realización de labores tendientes a procurar beneficios de tipo económicos para sus asociados.

Que en tales condiciones, analizando los antecedentes descriptos bajo el prisma de la doctrina jurisprudencial antes apuntada y no habiendo la actora aportado elementos probatorios suficientes que permitan tener por acreditada su condición de exenta frente al impuesto a las ganancias de conformidad con lo previsto por el art. 20, inc. f), de la ley del tributo en cuestión, corresponde rechazar la demanda contencioso administrativa incoada, debiéndose en consecuencia, confirmar la Res. 37 de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I.

VI. Que en lo atinente a las costas, teniendo en cuenta el tiempo que la actora gozó de la exención impositiva en cuestión bien pudo encontrar razones plausibles para litigar por ende, se establecen por el orden causado (art. 68, 2do. párrafo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito a lo expuesto,

RESUELVO:

I. No hacer lugar a la demanda contenciosa administrativa presentada por la Asociación de Bioquímicos de Salta y, en consecuencia, confirmar la Res. 37 de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. de fecha 15/4/16 por la cual se rechazó el recurso de apelación interpuesto por la actora en contra de la Res. 150 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.-D.G.I. que revocó la exención en el impuesto a las ganancias. Costas por su orden.

II. Reservar la regulación de los honorarios de los profesionales intervinientes.

III. Regístrese y notifíquese.

Fdo.: Julio Leonardo Bavio, juez.