Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-134304295-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 10 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia "ASOCIACIÓN ODONTOLÓGICA SALTEÑA s/ recurso de apelación" EX-2021-44361910-APN-SGAI#TFN

En la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Agustina O’Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el expediente N° **EX-2021-44361910- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: **“ASOCIACIÓN ODONTOLÓGICA SALTEÑA s/ recurso de apelación**”.

La Dra. Agustina O’Donnell dijo:

I. La Asociación Odontológica Salteña (la Asociación, en adelante) interpone el recurso de apelación que establece el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 17/2021, dictada el 11 de marzo de 2021 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la que se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2016 y 2017, y se la intima a ingresar la suma de $1.335.668,56, más intereses resarcitorios.

En dicho acto, además, se le aplica una multa del 80% del tributo dejado de ingresar para el período fiscal 2016 y del 100% para el período fiscal 2017, conforme el art. 45 de la misma ley.

Surge de los Considerandos de la Resolución que los ajustes se originan en haberse considerado gravados los ingresos obtenidos en los períodos fiscales 2016 y 2017, al haberse rechazado por Resolución N° 130/2017 la exención cuyo reconocimiento solicitara.

Sostiene la Asociación en su presentación ante este Tribunal que es una Asociación Civil sin fines de lucro, que no solo realiza actividades en miras de la salud pública aplicando medidas para prestar servicios de manera más eficiente, sino que, a su vez, cumple para el profesional el rol de “gremio”.

En primer término, plantea la nulidad de la Resolución por vicios en su notificación. Sostiene para ello que en su primera presentación en la instancia administrativa previa si bien constituyó domicilio electrónico, también constituyó un domicilio especial a efectos de recibir notificaciones en el estudio de su abogado.

Sin embargo, acusa que la notificación de la Resolución se hizo solamente en el domicilio electrónico “aun cuando el soporte físico no solo ha sido utilizado desde antaño, sino que además, fue aceptado por el organismo”.

Invoca que con dicho obrar el juez administrativo violó su derecho de defensa en juicio, se apartó del principio del informalismo a favor del administrado e incumplió con la RG AFIP N° 4280/2019.

A renglón seguido, resume sus agravios de la siguiente manera:

a. La incompetencia del Fisco Nacional para cambiar el criterio alegando una desviación del objeto social calificándola como una asociación comercial, cuando lleva 92 años de existencia con estatutos aprobados por la Inspección General de Personas Jurídicas de la Provincia de Salta bajo la forma jurídica de asociación civil sin fines de lucro.

b. El Fisco Nacional incurre en una contradicción a los actos propios y lesiona la seguridad jurídica al haber otorgado oportunamente la exención sin cambio alguno en el giro de sus actividades que pudiera justificar modificaciones en el criterio adoptado.

c. La cuota variable que el juez administrativo califica como “comisión” resulta necesaria para cubrir los gastos de funcionamiento de la entidad.

d. La Asociación realiza varias actividades, además de la de gestionar los cobros de sus administrados, tales como planes educativos, promoción de la salud pública, donaciones, además no tiene intermediarios y su estructura condice con la de una asociación civil sin finalidad de lucro.

e. El juez administrativo pretende que la Asociación gestione administrativa y gremialmente a favor de sus asociados gratuitamente, desconociendo los gastos que sus actividades implican.

Se agravia también de las multas aplicadas por el juez administrativo porque carecen de fundamentos y, por ende, adolecen de arbitrariedad manifiesta.

Además, plantea en subsidio que las sanciones del art. 45 por tener naturaleza penal acarrean el principio de la personalidad de la pena, es decir, requieren elemento subjetivo para ser válidas. Según la Asociación, fue el Fisco Nacional el que generó en el contribuyente la convicción de que la conducta cuestionada estaba ajustada a derecho, por lo que no puede tenerse por configurado el elemento subjetivo propio de las sanciones fiscales.

Adjunta al recurso de apelación prueba documental -el Estatuto de la Asociación-, y solicita que se deje sin efecto la Resolución, con costas.

II. Mediante IF-2021-88974299-APN-DTD#JGM, el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso en el que opone, en primer lugar, la excepción de improcedencia formal del recurso de apelación por haber sido presentado fuera de término y solicita que se confirme la Resolución, con costas.

A continuación, refuta los agravios de la Asociación de la siguiente manera:

a. Es de su competencia exclusiva reconocer las exenciones impositivas. En materia tributaria es el propio Fisco quien, luego de analizar y valorar distintas cuestiones, cuenta con atribuciones legales para reconocer y/o rechazar la exención.

b. El hecho de que la Asociación se haga cargo de la facturación genera una “ganancia” a los asociados. Es decir,

si bien la Asociación no distribuye directa ni indirectamente sus ganancias entre los asociados, la gestión de cobranzas y facturación genera una “ganancia” ya que de otra forma, los asociados deberían arbitrar las medidas necesarias para facturar.

c. Los Estados Contables de los períodos fiscales 2016 y 2017 reflejan conceptos tales como “Alquileres”, “Intereses Ganados por inversiones”, los cuales denotan la práctica de actividad comercial. Además, los postgrados al que hace referencia a Asociación fueron financiados en un 93,14% por los concurrentes.

d. La multa del art. 45 de la ley 11.683 tiende a proteger la “renta fiscal” al reprimir las conductas que determinan el tributo deficientemente, sin que en el caso ocurra causal alguna que lo excuse de su accionar.

III. Mediante PV-2022-29000336-APN-VOCI#TFN se declaró formalmente admisible como de previo y especial pronunciamiento las excepciones de nulidad e improcedencia formal opuestas por la Asociación y por el Fisco Nacional, respectivamente, y, por sentencia del 6 de abril de 2022 se resolvió rechazarlas, con costas por su orden.

El 26 de agosto de 2022, la Asociación invocó como hecho nuevo la sentencia dictada por la Cámara Federal de Salta, cuya copia además adjunta, en la que se resolvió confirmar la sentencia de primera instancia en la que se hizo lugar a la demanda contenciosa administrativa que dedujera contra la Resolución N°130/2017. Dicho acto es el que le denegó el reconocimiento de la exención del impuesto a las ganancias.

Corrido el traslado de dicha decisión a la representación fiscal, ésta sostuvo que se refería a períodos fiscales diferentes a los comprendidos en la Resolución recurrida en este Expediente y que, además, no estaba firme porque había sido recurrida ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por PV-2023-34044463-APN-VOCI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala.

Por último, en PV-2023-103657874-APN-VOCI#TFN se requirió a las partes, como medida para mejor proveer, que informaran sobre la firmeza de la sentencia dictada por la Cámara Federal de Salta, dando cuenta que el 24.08.2023 la Corte Suprema de Justicia de la Nación rechazó el recurso de queja deducido por el Fisco Nacional.

IV. Corresponde decidir entonces si la Resolución recurrida se ajusta a derecho.

Para ello cabe tener en cuenta que no está en discusión que la recurrente es una asociación civil sin fines de lucro inscripta como tal en el año 1929 en la Inspección General de Personas Jurídicas de la Provincia de Salta, que según su Estatuto persigue como objetivos el mejoramiento moral, científico y material de la profesión y la defensa de sus intereses culturales, gremiales, laborales y económicos (v. art. 1° del Estatuto).

Ello así, conforme surge del art. 3°de dicho instrumento, su capital está compuesto por cuotas que abonan sus asociados, entre otras fuentes.

La Asociación constituye lo que se denomina una “asociación de primer grado”, es decir aquellas que se originan a partir de las manifestaciones de la voluntad de los miembros que la componen, en el caso, de los profesionales de la odontología de la Provincia de Salta que son sus socios y socias, para los cuales actúa. Es por ello que, los miembros de la Asociación aportan el 5% de su facturación a fin de solventar los gastos administrativos.

Es decir, según su Estatuto, la Asociación fue creada para la representación, asesoramiento y defensa de los intereses de sus integrantes; lo que significa que la Asociación no tiene por objeto desarrollar ninguna actividad

comercial.

A la hora de resolver, debe tenerse en cuenta que el antecedente inmediato de la Resolución N° 17/2021 aquí recurrida es la Resolución N° 130/2017. Así se desprende de sus Considerandos y del escrito de contestación del recurso de apelación por parte de la representación fiscal, en los que inclusive se transcriben sus Considerandos, es decir sus fundamentos. En dicho acto, a la hora de excluir a la Asociación del beneficio la Administración Tributaria tuvo en cuenta la ausencia de beneficio público en su actividad, al prestar servicios de intermediación a sus asociados a cambio de una comisión.

Esa decisión fue dejada sin efecto en la sentencia de la Cámara Federal de Salta – dictada el 7 de junio de 2022 - Expte N° 8405/2018-, cuya copia obra en el Expediente. Se dijo allí, luego de un exhaustivo análisis de la actividad de la entidad, que *"(...) la Asociación no desarrolla ninguna actividad comercial sino administrativa en favor de los asociados que son quienes aportan el dinero para afrontar los gastos que genera su funcionamiento (...)" y "(…) la Asociación constituye una asociación civil que persigue un beneficio público, sus ganancias y su patrimonio social están destinados a cumplir con los fines de su creación, no existe distribución de ingresos entre los socios y no se dedica a la explotación de actividad lucrativa alguna, por lo tanto encuadra en el supuesto del art. 20 inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias"* (v. considerando 2.1 y 2.2 de la sentencia).

Cabe destacar que esta sentencia quedó firme.

Se tuvo en cuenta allí también que no se le había endilgado a la Asociación haber distribuido utilidades, directa o indirectamente, entre los asociados, ni tampoco no haber destinado los recursos a los fines de su objeto. En ningún momento, se puso en duda las actividades de capacitación realizadas en cumplimiento de su objeto, ni las donaciones acreditadas.

Respecto de los otros ingresos que contabilizó la Asociación en sus Estados Contables en concepto de "Alquileres" e "Intereses Ganados por inversiones", se destacó en la sentencia que "*(…) la sola circunstancia de poseer plazos fijos y moneda extranjera no alcanzan, por sí solas, para determinar la existencia de ganancias respecto de la entidad actora pues no puede perderse de vista que, amén de todo lo ya dicho, en un país signado por fuertes procesos inflacionarios, se trata de operaciones tendientes a resguardar el patrimonio y evitar la pérdida de valor de la moneda, todo ello, para cumplir sus metas estatutarias (…)*".

Dicho lo anterior, si bien es cierto, como sostiene la representación fiscal, que la sentencia se refiere a la situación de la Asociación en el período fiscal 2016 sus conclusiones son aplicables también al período fiscal 2017, ambos comprendidos en la determinación de oficio aquí recurrida.

En efecto, de los Considerandos de dicho acto se desprende que su origen es la Resolución N° 130/2017 en la que la Dirección Regional Salta rechazó la exención de la Asociación en el impuesto a las ganancias y, es precisamente dicho acto, el que la sentencia dejó sin efecto. Como ya se dijo, una parte importante de la fundamentación del acto recurrido es transcripción de los Considerandos de la Resolución N° 130/2017, lo que demuestra la estrecha relación que existe entre ambos actos. Contrariamente a lo que sostiene la representación fiscal, lo allí decidido tiene incidencia en la sentencia a dictarse en este Expediente.

A mayor abundamiento, debe recordarse que según el art. 20 inc. f) de la ley del gravamen, las asociaciones civiles están exentas siempre que las ganancias se destinen a los fines de su creación y que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios. Por consiguiente, no alcanza con que existan conceptos reflejados en el estado contable como "alquileres" o "intereses ganados por inversiones", sino que para negar el beneficio debe constatarse que los ingresos provengan de actividad prohibidas, como los juegos de azar, o que la

ganancia haya sido repartida o distribuida entre los asociados y asociadas, es decir que se le haya dado un destino diferente al estatutariamente previsto y al que justificó que la autoridad de contralor la reconociera formalmente como una entidad sin fines de lucro.

En el caso, ninguna aseveración ha hecho el juez administrativo en dicho sentido, lo único que cuestionó fue el origen de los ingresos, en cuotas de los asociados y en menor medida otros conceptos vinculados a inversiones, mas no cuestionó el destino de los fondos. Tampoco hizo referencia alguna al resto de las actividades realizadas por la Asociación, como capacitación, etc. que dan cuenta que si bien su principal actividad es la intermediación de cobranza para sus asociados, también brinda servicios al resto de la comunidad.

Por todo lo expuesto, corresponde revocar la Resolución N° 17/2021, con costas.

Por la forma en que se resuelve, resulta insustancial referirse al resto de los agravios.

La Dra. Laura Amalia Guzmán dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto de la Dra. O'Donnell.

El Dr. Pablo Alejandro Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. O'Donnell.

Por ello, por mayoría **SE RESUELVE**:

Revocar la Resolución N° 17/2021, con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.10 12:00:19 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.10 12:20:32 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.10 12:34:08 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.10 12:34:09 -03:00