

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 4/16

Buenos Aires, 9 de febrero de 2016

Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Exenciones. Beneficio público. Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09. Club de campo.

Sumario:

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sentó el temperamento conforme al cual no resulta procedente la exención prevista en el art. 20, inc. f), de la ley del gravamen en ocasión de que la entidad persiga con su actividad el beneficio exclusivo de sus asociados, en el entendimiento de que los mismos adquieran una ventaja de orden económico o lucrativo para sí.

A la luz de dicho precedente, cabe adelantar opinión en el sentido de que el club de campo “RR” al desarrollar la actividad de “... administración y la prestación de servicios a favor de todos los propietarios de la entidad y a las propiedades pertenecientes a ésta o a sus integrantes”, circunscribe sus beneficios únicamente a sus asociados y por lo tanto no resulta favorecido por la franquicia.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., a instancias de su par de Técnico ..., a los fines de que este servicio asesor emita opinión, en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07, con relación a la consulta formulada por la Subdirección General de ... quien plantea ciertas inquietudes en el marco de la resolución del recurso de apelación que interpusiera la rubrada, contra la Res. Nº .../13 (DV ...), por la cual se le ha denegado el beneficio exentivo normado en el art. 20, inc. f) de la ley del gravamen.

Puntualmente la temática objeto de análisis gira en torno a establecer si puede considerarse que la actividad desarrollada por la recurrente responde al concepto de beneficio público exigido por la franquicia fiscal en trato, ello así toda vez que su actividad se orientaría al beneficio exclusivo de sus asociados.

II. En orden a lo solicitado se procederá a realizar una breve reseña de lo obrado, a los fines de una mejor comprensión:

1. Mediante la Res. Nº .../13 (DV ...) del 30/1/13, la División ... de la Dirección ... resolvió “Declarar que el club de campo ‘RR’, C.U.I.T. Nº ... no le corresponde el beneficio de exención establecido en el art. 20, inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, a partir del .../.../11” –cfr. fs. ...–.

Dicho acto administrativo se sustentó en “... que tratándose el supuesto bajo estudio de una Asociación que desarrolla la actividad de administración de prestación de servicios a los propietarios, no encuadra en ninguno de los casos que prevé el art. 20, inc. f) de la ley del tributo –los cuales llevan implícito el fin social–” –cfr. fs. ...–.

Contra dicha resolución, con fecha .../13, la representante legal del club de campo “RR” interpuso recurso de apelación en el entendimiento que “La condición o exigencia establecida por vía interpretativa por parte de la A.F.I.P., consistente en que la entidad peticionante debe tener un objeto social que propenda el ‘beneficio público’ o el ‘bien común’, carece de sustento normativo alguno. Efectivamente, el inc. f) del art. 20 en ningún momento establece dicho requisito que es una creación del Fisco por vía meramente interpretativa” –cfr. fs. ... vta.–.

2. Así pues, y en el marco del análisis del remedio impetrado, la División ... actuante puntualizó que “La cuestión a determinar es si la actividad que el club realiza lo hace merecedor de la exención prevista en el art. 20, inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias ...” –cfr. fs. ...–.

En tal sentido, sostuvo que “... en virtud de que no se vislumbra el valor altruista que se persigue con la actividad que desarrolla, se ve inhibido su encuadre en los términos del beneficio normado en el art. 20, inc. f) de la ley del gravamen, ya que de aceptarse que las asociaciones como las que nos ocupa gocen de la franquicia fiscal, desvirtuaría la razón de la misma, puesto que cualquiera sea la actividad que realice independientemente que responda o no a los fines sociales debería considerarse exenta” –cfr. fs. ... vta.–.

Asimismo, señaló que “... siendo que la actividad de administración de prestación de servicios a los propietarios del club de campo no encuadra en ninguno de los casos previstos en la norma en cuestión, los cuales llevan implícitos el fin social, cabe concluir ... que no correspondería hacer lugar al recurso interpuesto” –cfr. fs. ... vta.–.

Por su parte, la División ... del área de origen indicó que “... todo parecería indicar que los beneficios que obtiene la entidad, aunque dirigidos a su creación, no tiene por objeto el propósito de beneficiar a la comunidad, sino a coadyuvar en el desenvolvimiento económico de los propietarios del club de campo ‘RR’, toda vez que de los elementos arrimados a la causa se desprende que están dirigidos a redundar en provecho de los mismos como propietarios del lugar, acrecentando su patrimonio indiviso” –cfr. fs. ...–.

Ello así, trajo a colación lo sostenido por el Máximo Tribunal en la causa “Asociación Rosarina de Anestesiología c/Fisco nacional (D.G.I.)”, de fecha 16/11/09, y los antecedentes administrativos que entiende aplicable al caso, entre ellos los Dicts. 4/98 (DI ASLE); y Di.A.L.I.R. 19/06 y 23/06, a los fines de dilucidar “... si la actividad que realiza club de campo ‘RR’ revela una vocación de beneficiar a la comunidad o si por el contrario se evidencia una actividad con todos los rasgos que la caracterizan como lucrativa y por ende excluida de la exención ...” –cfr. fs. ...–.

III. A su turno, la Dirección de ..., en su informe que obra bajo la Actuación Nº .../15 (DI ...), conformado mediante las Notas Nº .../15 (DI ...) y .../15 (SDG ...) encuadró la consulta en el pto. ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07 –cfr. fs. ... vta.–.

Al respecto, y con relación a la causa “Asociación Rosarina de Anestesiología c/Fisco nacional (D.G.I.)”, de fecha 16/11/09, y los Dicts. 4/98 (DI ASLE); y Di.A.L.I.R. 19/06 y 23/06, traídos a colación por el área de origen, opinó que “... se entiende que, si bien el mismo (alude al precedente judicial) es aplicable a un caso en particular, al ser de fecha posterior a los dictámenes mencionados debe ser considerado en el análisis de la presente causa” –cfr. fs. ... vta.–, remitiendo, a dichos efectos, las actuaciones a consideración de este servicio asesor.

IV. En orden a la intervención requerida, se procederá a emitir opinión respecto de la cuestión planteada, en el marco previsto por la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07:

1. El art. 20, inc. f) –en lo pertinente–, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997) y sus modificaciones, exime del gravamen a “Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios ...”.

Como puede observarse, para que las entidades de que se trate puedan gozar de la exención en el impuesto a las ganancias deben dar cumplimiento a ciertas exigencias, tales como, la forma jurídica adoptada; que la entidad desarrolle alguna de las actividades que a título de ejemplo describe la norma; que las ganancias percibidas no sean distribuidas, ni directa ni indirectamente, entre los asociados; que las mismas y el patrimonio social se destinen a la finalidad social para la que fue creada; y que los recursos no se obtengan de espectáculos públicos o juegos de azar.

Puntualmente, en lo que atañe al requisito de objeto social, es preciso señalar, que la franquicia exentiva en consideración contempla, como regla general, que las entidades en cuestión persigan con su actividad una finalidad socialmente útil, es decir que proporcionen “... un gran apoyo a la comunidad cooperando con el Estado en su rol de otorgar beneficios a la sociedad ...” –Messineo Alejandro. “Tributación de las entidades sin fines de lucro. Argentina. Relato nacional”. Congreso de IFA, EILAT, Israel 1999–.

Así pues, la Res. Gral. D.G.I. 1.432 indicaba que “... aun cuando los objetivos de la asociación o entidad civil no sean de aquellos expresamente mencionados, igualmente estará alcanzada por la exención si sus fines específicos tienden al bien público”.

Concordantemente con lo expresado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los Autos caratulados “Servicios de Transporte Marítimo Argentina - Brasil c/Fisco nacional (D.G.I.) s/Dirección General Impositiva”, compartiendo los fundamentos vertidos por el señor procurador general, entendió que la clasificación enunciada en el inc. f), del art. 19, de la Ley de Impuesto a los Réditos –actual art. 20, inc. f), del ordenamiento vigente– no reviste carácter taxativo, sino que su sentido es el de explicitar el concepto de “beneficio público” en forma ejemplificativa; vale decir que, aun cuando el objeto social de la asociación o entidad civil no sea de aquellos expresamente mencionados, igualmente es alcanzado por la exención si sus fines específicos tienden al bien público (C.S.J.N., fallo del 22/2/05).

El Máximo Tribunal agregó que “... la indagación sobre sí los entes persiguen efectivamente un ‘beneficio público’ conserva actualmente utilidad para los casos en los cuales el objeto o las características de ellos no responden estrictamente a los supuestos expresamente contemplados en la norma para el otorgamiento de la exención, tal como lo consideró el tribunal en Fallos 321:1660” (cfr. sentencia del 26 de noviembre de 2002, C.A. 410, L.XXXV “Cámara de Propietarios de Alojamientos c/Dirección General Impositiva”, Considerando 8).

Podemos advertir a partir de lo expuesto, que la franquicia concedida halla su fundamento en la circunstancia de que la entidad beneficiada desarrolle una actividad de bien común, por medio de la cual cumpla una función pública propia del Estado que, de no ser asumida por el ente privado, debería ser llevada a cabo por aquél.

2. Sentado ello, y a los fines de establecer si una entidad puede gozar de la exención bajo análisis, es preciso abordar el estudio vinculado a si la finalidad de orden social que debe encontrarse involucrada en la actividad que desarrolle la asociación, podría verse enervada ante la circunstancia de que el beneficio que imparte la misma sea destinado y se limite exclusivamente a sus integrantes.

Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Asociación Rosarina de Anestesiología c/Fisco nacional (D.G.I.)”, de fecha 16/11/09, analizó el tópico planteado.

En primer término, en dicha sentencia el Tribunal cimero trajo a colación lo sostenido en la causa “Cámara de Propietarios de Alojamientos c/Dirección General Impositiva (Fallos 325:3092)” mediante la cual dicho Tribunal “... 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 8)”.

En dicho entendimiento, la Corte Suprema indicó que “... 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 ... 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”.

En razón de ello, entendió 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”.

Como puede observarse, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentó el temperamento conforme al cual no resulta procedente la exención prevista en el art. 20, inc. f) de la ley del gravamen en ocasión de que la entidad persiga con su actividad el beneficio exclusivo de sus asociados, en el entendimiento de que los mismos adquieran una ventaja de orden económico o lucrativo para sí.

Dicho en otras palabras las entidades que pretendan gozar de la exención en trato no deben perseguir a través de la actividad desarrollada un provecho de orden económico para sus asociados.

Puede advertirse que, al restringir la aplicación del beneficio a aquellas situaciones en que se halle ausente un fin lucrativo o económico para los miembros de la entidad, nuestro Máximo Tribunal ha pretendido, en sí, excluir del goce de la franquicia a aquellos supuestos en que el beneficio obtenido representa una prebenda que sólo se circunscribe en sus alcances y efectos al núcleo de personas vinculadas con el ente, sin derivar en mejora alguna del bienestar del resto de los miembros de la comunidad.

En consecuencia, la viabilidad de la franquicia exentiva normada en el art. 20, inc. f) de la ley del tributo, en el aspecto bajo estudio, persigue en definitiva que la actividad desarrollada por la entidad no deba tener por único o principal objetivo dispensar un lucro o ventaja económica a los individuos que la conforman, sino que éste debe ser sólo un elemento secundario para arribar a la finalidad primordial de bien común que debe satisfacer aquélla.

En atención a lo expuesto, si la entidad de que se trata no se adecua estrictamente a los tipos previstos en la ley del gravamen en lo que atañe a su objeto social, corresponderá indagar la actividad desarrollada por la entidad y si la misma persigue un beneficio público.

En este último caso, la franquicia aludida será procedente únicamente respecto de las entidades cuyo propósito sea alcanzar un fin socialmente útil, el cual va a estar dado por el aporte a la comunidad de un valor determinado, pero bajo ninguna circunstancia debe tratarse de un ente que circunscriba sus beneficios a la órbita de los intereses económicos particulares de sus asociados.

Sobre la base de las consideraciones efectuadas este servicio asesor entiende que el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, viene a manifestar un criterio que es conteste con el que venía sosteniendo este organismo fiscal en el tema.

3. Sentado lo expuesto, a la luz de la doctrina de la C.S.J.N., cabe adelantar opinión en el sentido de que el club de campo "RR" al desarrollar la actividad de "... administración y la prestación de servicios a favor de todos los propietarios de la entidad y a las propiedades pertenecientes a ésta o a sus integrantes, circunscribe sus beneficios únicamente a sus asociados y por lo tanto no resulta favorecido por la franquicia.

En efecto, la entidad, a través de sus funciones, se encargará de la percepción de los aportes, contribuciones, derechos y todo otro importe destinado al mantenimiento de las instalaciones y a la prestación de los servicios que se establezcan, para lograr el mayor número de comodidades y bienestar ..." –cfr. fs. ...–.

Se puede apreciar a partir del texto transcrito, con meridiana claridad, que la actividad en consideración en modo alguno trasciende un valor de contenido ético o de utilidad social a la comunidad, sino que por el contrario el goce del beneficio se circunscribe exclusivamente a los asociados, al reportarles una reducción en las expensas y demás gastos correspondientes a sus propiedades, organizadas bajo la estructura jurídica de un conjunto inmobiliario.