



Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

En la ciudad de Córdoba, a 16 días del mes de abril del año dos mil veinticuatro, reunidos en Acuerdo de Sala “B” de la Excm. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO” (FCB 4493/2015/CA1) venidos a conocimiento de este Tribunal en virtud del recurso de apelación deducido por la parte actora, en contra de la Sentencia dictada con fecha 01 de diciembre de 2022 por el Sr. Juez Federal N° 2 de Córdoba.

Puestos los autos a resolución de la Sala, los señores Jueces emiten su voto en el siguiente orden: **ABEL G. SANCHEZ TORRES – LILIANA NAVARRO – GRACIELA S. MONTESI. -**

El señor Juez de Cámara, doctor Abel G. Sánchez Torres, dijo:

I.- Llegan las presentes actuaciones a estudio y decisión de este Tribunal, en virtud del recurso de apelación deducido por la parte actora, en contra de la Sentencia dictada con fecha 01 de diciembre de 2022 por el Sr. Juez Federal N° 2 de Córdoba en cuanto resolvió: “**I) Rechazar la demanda entablada por el Centro de Desarrollo de Proyectos Avanzados en pediatría (C.D.E.P.A.P), en contra de la Afip-Dgi, de acuerdo lo expuesto en los considerandos anteriores a los que me remito íntegramente. II) Imponer las costas del presente a la parte actora, y regular los honorarios profesionales de la asistencia letrada de la actora, abogados Gloria E. Marchetti, Luciana A. Signorini y Martín D. Barbará, la suma de pesos setenta mil (\$ 70.000), en conjunto y proporción de ley, y los atinentes a la representación jurídica de la demandada, Juan C. Zorrilla, Aldo M. Molina y Octavio M. Mediavilla, en la suma de pesos ciento veinte mil (\$ 120.000), en conjunto y proporción de ley, de acuerdo lo expuesto en los considerandos anteriores a los que me remito por razones de brevedad. Adicionar a los honorarios regulados el interés**

USO OFICIAL



de la tasa pasiva promedio que mensualmente publica el B.C.R.A, los que también deberán ser cancelados en el término de diez (10) días de quedar firme el presente, todo de acuerdo lo expuesto en los considerandos anteriores a los que me remito por razones de brevedad. III) Protocolícese y hágase saber por cédula electrónica a las partes a cargo del Tribunal.” (Fdo: Alejandro Sánchez Freytes, Juez Federal).

II.- La recurrente expresa agravios mediante presentación de fecha 18/05/2023. A través de la misma, tilda de arbitraria la sentencia porque comete falacia de ambigüedad, lo que se traduce en una falta de fundamentación que vulnera su derecho de defensa en juicio y la garantía del debido proceso. Explicita que una de las premisas en la que se asienta la línea argumental desarrollada por el magistrado es falsa, lo que conduce lógicamente a una conclusión errónea. A tal fin, manifiesta que es incorrecto lo afirmado por el a quo en cuanto a que como la mayor parte de sus ingresos provienen de convenios con los laboratorios Novartis Argentina y Glaxosmithkline S.A., ello se traduce en el desarrollo de una actividad que no se condice con el objeto de investigación declarado, sino en una actividad lucrativa que satisface de manera continua los intereses individuales de dichos laboratorios privados. Agrega que también resulta erróneo lo afirmado en cuanto a que, como su actividad consiste en pruebas sobre grandes grupos humanos y no en estudios en farmacología clínica sobre algún ingrediente farmacéutico activo, no califica como actividad de investigación y resulta ajena al objeto social. Sostiene que ello supone un desconocimiento acerca de qué es una investigación clínica, como se desarrolla, cómo se produce el intercambio de información entre los sujetos intervinientes y qué beneficios directos trae aparejado a la sociedad.

En otro orden, cuestiona la utilización del principio de la realidad económica como fundamento para el rechazo, siendo que no surge de autos que exista distribución de ganancias entre los asociados, o que los ingresos obtenidos como resultado de los referidos convenios no hayan ingresado al patrimonio social, únicas





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

causales que justificarían el rechazo de la exención impositiva consagrada en el art. 20, inc. f) de la Ley N° 20.628.

Por último, sostiene que lo resuelto importa una violación a la distribución de competencias entre Nación y Provincias, toda vez que se vacía de contenido al acto administrativo provincial emanado de Inspección General de Justicia por el cual se le reconoció a CEDEPAP el carácter de Asociación Civil sin fines de lucro. Enfatiza que en supuestos en que el fisco considere que existe una distribución encubierta de utilidades, debe previamente requerirse a la autoridad de aplicación la revocación de la autorización para funcionar. En definitiva, afirma que siendo CEDEPAP una asociación civil reconocida por la autoridad competente para funcionar con tal carácter y, habiendo pedido la exención tributaria, la misma debe ser concedida.

En virtud de los argumentos expuestos, solicita se revoque el decisorio impugnado y se haga lugar a la demanda entablada en todas sus partes, con costas a la contraria.

Corrido el traslado de ley, resulta evacuado por la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante presentación de fecha 07/06/2023. Expone que de la prueba acompañada se desprende que la actora no persigue un fin social que amerite la concesión de la exención tributaria, en tanto su actividad -casi con exclusividad- se circunscribe a la ejecución de contratos comerciales por los que brinda servicios profesionales a laboratorios privados, actividad que le genera el 95,46% del total de sus ingresos y que no puede estar exenta. Explicita que los resultados de las investigaciones clínicas que la asociación realiza no se vuelcan en la comunidad, sino que solo generan beneficio económico para las partes contratantes. Por otro lado, asegura que no existe colisión de intereses entre Nación y Provincias, atento que la exención no es automática siendo competencia del Fisco otorgarla o no y para lo cual se encuentra facultada a realizar un control de la realidad económica. En conclusión,

USO OFICIAL



sostiene que el acto administrativo por el cual se le denegó la exención no impugnó la calidad de asociación civil de la actora, sino que rechazó la petición de exención, con fundamento en que la actividad principal que desarrolla no es de bien común. Atento lo expuesto, solicita el rechazo del recurso incoado, con costas a la parte actora. Formula reserva de caso federal.

III.- Tal como ha quedado planteado el asunto, la cuestión a resolver se circunscribe a determinar si resulta ajustada a derecho la sentencia apelada en cuanto rechaza la demanda por la que se requiere la procedencia del beneficio de exención tributaria establecido por la ley de impuesto a las ganancias, contenido en el art. 20, inc. f) por el Centro de Desarrollo de Proyectos Avanzados en Pediatría (C.D.E.P.A.P.), que le fue denegado por Resolución N° 287/2009 (DV RRCO) emitida por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Córdoba de AFIP y las dictadas en su consecuencia.

IV.- En forma previa, cabe recordar que la parte actora inició la presente acción contencioso administrativa solicitando la nulidad de la Resolución N° 257/2014 emitida con fecha 29/07/2014 (DI RCOR) por el Primer Reemplazante a cargo de la Dirección Regional Córdoba de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que dispuso rechazar el recurso de apelación deducido en los términos del art. 74 del Decreto N° 1397/79 en contra de la Resolución N° 102/2012 (DV RRCO) confirmó la misma y denegó la solicitud de reconocimiento de la exención en el Impuesto a las Ganancias de conformidad con los fundamentos expuestos.

Pone de manifiesto que el Centro de Desarrollo de Proyectos Avanzados en Pediatría (CEDEPAP) es una Asociación Civil sin fines de lucro que fue constituida con fecha 27/02/2001, con personería jurídica otorgada mediante Resolución N° 127/A/01 dictada por la Dirección de Inspección de Sociedades Jurídicas de la Provincia de Córdoba el 07/05/01 que aprobó su Estatuto Social. Que, en tal carácter, inició con fecha 23/05/01 y de conformidad con la Resolución N° 1815 (Formulario N° 411) procedimiento ante la Administración Federal de Ingresos Públicos -Regional





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

Córdoba- para obtener el reconocimiento de la exención tributaria establecida por el art. 20 inc. f) de la Ley N° 20.628, que fue concedida con el carácter de *“reconocimiento provisorio como entidad exenta”* mediante resolución de fecha 05/08/2005, con retroactividad a la fecha de presentación.

Continúa relatando que, a fin de ajustar el trámite a la Resolución N° 729 y sus modificatorias, solicitó mediante formulario N° 709 que se le otorgue el status de entidad exenta a plazo, trámite que culminó con el dictado de la **Resolución N° 287/09 (DV RRCO)** (16/12/2009) que denegó la exención solicitada con retroactividad al 23/05/2001, bajo el argumento que de la verificación practicada a la actora en el rubro *“ingresos por investigación”* que se corresponden con la facturación de protocolos por estudios de investigación realizados a los laboratorios y patrocinados por éstos *“... se observa que una parte muy importante de los ingresos provienen de las tareas de investigaciones médicas brindadas a laboratorios privados, visualizándose una actividad permanente y constante que en forma habitual utiliza dicha modalidad como fuente de recursos pecuniarios para lograr o mantener los fines de su creación”*, siendo que en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° 1432 el extremo necesario para el otorgamiento de la exención es que tenga como único propósito alcanzar una finalidad socialmente útil, todo lo cual requiere una total exclusión de fines lucrativos para los miembros de la entidad de que se trate.

Expone que en su contra dedujo recurso de impugnación, el cual fue tramitado como Disconformidad del art. 9 de la Resolución General N° 1845 (AFIP) y resuelto mediante **Resolución N° 102/2012 (DV RRCO)** confirmatoria de su antecesora.

Finalmente, expresa que por **Resolución N° 257/2014 (DI RCOR)** dictada por el Director General rechazó el recurso de apelación deducido en los términos del art. 74 del Decreto N° 1397/79 y confirmó la resolución impugnada con fundamento

USO OFICIAL



en que, según surge de los antecedentes de la causa, la asociación actora no realiza tareas propias de investigación en farmacología clínica sobre algún ingrediente farmacéutico activo (IFA) nuevo, sino que se ocupa de llevar a cabo la Fase III de dichos estudios farmacológicos en grandes grupos humanos para laboratorios privados que la contratan y que, más allá de la apariencia que las partes hayan dado a los contratos celebrados con los laboratorios -procurando adaptarlos a las exigencias de la ley-, resulta evidente que constituyen una mera prestación de servicios a cambio de un retribución dineraria, todo lo cual no se condice con la exigencia de ausencia total de lucro prevista en la norma como requisito para el otorgamiento de la exención.

En contra de la citada resolución definitiva, la actora dedujo la presente demanda.

Corrido el traslado de ley, la AFIP contesta la demanda (escrito de fs. 91/103) y solicita su rechazo con costas. En apretada síntesis, entiende que no resulta cierto lo alegado por la entidad accionante respecto a que le corresponde el encuadramiento en el art. 20, inc. f) de la Ley N° 20.628. Ello en tanto, por un lado, obtiene el 94% de sus recursos del desarrollo de actividades industriales y/o comerciales. Por otra parte, niega que se hayan invadido potestades propias de otros órganos, dado que el otorgamiento del beneficio solicitado no es automático y requiere necesariamente el análisis de la realidad económica del solicitante a fin de verificar el cumplimiento de los extremos requeridos por la ley y la normativa reglamentaria. Expone que las resoluciones emitidas en sede administrativas gozan de legalidad porque fueron dictadas en cumplimiento del procedimiento establecido por la Ley N° 19.549 y cuentan con una fundamentación acabada y basada en la prueba aportada en la etapa de instrucción.

Tal como se adelantó en el considerando primero, por medio de la sentencia de fecha 01/12/2022 se rechazó la demanda e impuso las costas a la perdedora. Para ello, el a quo tuvo en consideración que de la prueba aportada surge que una parte sustancial de la actividad desarrollada por la actora no consiste en la





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

realización de trabajos de estudio e investigación con la finalidad de lograr un objetivo desinteresado que beneficie primordialmente a la comunidad sino que, se trata de prestaciones de servicios de investigaciones médicas a laboratorios medicinales relacionadas con actividades directamente vinculadas a la faz comercial y que pueden ser desarrolladas por cualquier empresa privada. Puntualiza que “... la actora satisface de manera continua los intereses individuales de los laboratorios, que se sirven de ésta para vehicular sus ensayos clínicos autorizados por el organismo de control. Así actúa como intercesor en el cumplimiento de los proyectos de investigación de los laboratorios ya aprobados, con el agravante de que no realiza tareas de investigación en farmacología clínica sobre algún ingrediente farmacéutico (IFA) nuevo, sino la prueba de éstos” a lo que agrega que “... si bien es cierto que en su actividad habitual muchas veces demuestra su apego a los propósitos, finalidades y objetivos estatutarios, como la difusión de actividad científica y la ciencia médica, éstas coexisten con otras que resultan incompatibles con la investigación científica lo que fue marcado en el párrafo anterior”.

Por último, resalta la potestad del Fisco para controlar el cumplimiento por parte del solicitante, de los requisitos exigidos para la obtención del citado beneficio, por lo que excluye la existencia de una vulneración de las potestades propias del organismo provincial interviniente, en el caso, Inspección General de Justicia, o colisión de intereses.

Tal como se expuso, en contra de la citada sentencia la parte actora dedujo recurso de apelación, cuyos términos ya fueron sintetizados en el considerando anterior.

V.- A fin de resolver la cuestión sometida a la decisión de este Tribunal, corresponde analizar la normativa en juego. Así, cabe recordar que el **art. 20 inc. f)** de la **Ley N° 20.628** dispone: “*Están exentos del gravamen: ... f) Las ganancias que*

USO OFICIAL



*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 destine a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios.** (...). Se excluye de la exención establecida en el párrafo anterior a aquellas entidades organizadas jurídicamente como sociedades anónimas u otra forma comercial y las que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares”.* (míos los destacados).

Del texto surge claro que la exención alcanza a las ganancias obtenidas por las entidades sin fines de lucro que cumplan determinadas finalidades de bien público a condición que las mismas se adecúen al requisito de ser destinadas a la consecución del objetivo de bien común descripto en el objeto social y de no ser distribuidas entre los asociados.

La doctrina tiene dicho que para que proceda la exención prevista en la citada norma se requieren cuatro condiciones, tales: 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, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales, cultura física, cultura intelectual ; c) Destino de las ganancias y del patrimonio social: debe ser cumplir con los fines de la entidad y en ningún caso ser repartidos ni directa ni indirectamente entre los socios; d) no explotar juegos ni espectáculos (conf. Raimondi, Carlos A., Atchabalian, Adolfo “El impuesto a las ganancias”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000).

La **Resolución General N° 1432/71**, se encargó de despejar las dudas existentes al explicar el alcance del art. 19 inc. f) de la ley de impuesto a los réditos (antecesora del impuesto a las ganancias) en relación a varios puntos. En primer término, puntualizó que el inc. f) no reviste carácter taxativo sino que su sentido es el





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

de explicitar el concepto de beneficio público por vía ejemplificativa, todo lo cual importa reconocer que, aun cuando los objetivos societarios 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 (extremo éste que debe ser demostrado); a lo que agrega que -conforme la jurisprudencia de la CSJN- se entiende por sociedades o asociaciones de beneficio público a las organizaciones asociativas que poseen el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil, siendo indiferente si los beneficios se limitan a los asociados o se extienden a terceros.

En otro orden, deja en claro que cuando se habla de la total exclusión de fines lucrativos “... *este concepto no niega la posibilidad de toda ventaja que pueda tener alguna significación económica para los asociados, ya que las entidades de este género se constituyen las más de las veces con el objeto de posibilitar medios fuera del alcance del individuo aislado o de una onerosidad no acorde con sus posibilidades económicas (organización de bibliotecas, reunión de material de estudio, científico, asistencia recíproca, concentración de elementos para exhibiciones culturales o artísticas)*...” y finaliza afirmando que, “... *respecto de las asociaciones o entidades civiles con personería jurídica otorgada en virtud de objetivos estatutarios expresamente mencionados en la norma legal sub-examen, no corresponde excluirlas de los beneficios que otorga la misma, por el simple hecho de realizar actividades autorizadas por sus estatutos, que aisladamente consideradas, puedan merecer una calificación diferenciada en tanto tales actividades se vinculen y sean compatibles con aquéllos objetivos*”.

A saber, el **art. 1** establece que se consideran comprendidos en el art. 19 inc. f) (hoy art. 20, inc. f)) de la ley de Impuesto a las ganancias, en tanto se cumplan los requisitos establecidos en dicha norma legal, a: “... a) *Las entidades civiles con personería jurídica otorgada en virtud de objetivos sociales expresamente*

USO OFICIAL



mencionados en el referido inciso f), aun cuando también desarrollen actividades - estatutariamente previstas- que consideradas en forma individual puedan resultar no beneficiadas por la exención, siempre que se vinculen y compatibilicen con aquellos objetivos, b) Las demás entidades civiles que tengan la calidad de personas jurídicas, aun cuando su reconocimiento como tales no lo haya sido en virtud de objetivos sociales expresamente mencionados en el aludido inciso f), siempre que cumplan una finalidad de bien público conforme con lo expresado en los considerandos de la presente resolución; c) Las demás entidades que reúnan las condiciones de sujetos de derecho en virtud de lo dispuesto por el artículo 46 del Código Civil, reformado por la Ley N° 17.711, siempre que demuestren, por autorizaciones o reconocimientos de la autoridad pública competente, que su objeto y actividades son de aquellos a que se aluden en los dos incisos anteriores” (los subrayados me pertenecen).

Por su parte, **el art. 2**, al disponer que el reconocimiento de la exención dentro de las condiciones mencionadas debe hacerse sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el artículo 12 de la Ley N° 11.683 que será de aplicación cuando se compruebe que los interesados han adoptado la figura jurídica de una entidad o asociación civil exenta, para la realización de actividades que, conforme con la realidad económica, exigirían otras estructuras asociativas más adecuadas, restringe el marco interpretativo amplio brindado en el artículo anterior.

Una interpretación integradora y finalista de las normas analizadas permite concluir que existen dos situaciones fácticas diferentes a los fines de abordar el análisis de la procedencia o no de la exención.

Cuando se trata de asociaciones civiles, fundaciones y entidades civiles cuya personería fue otorgada en virtud de un objetivo social expresamente mencionado en el inciso f) del art. 20 de la Ley N° 20.628, la finalidad de bien público se presume y, por consiguiente, las ganancias que obtengan se encuentran exentas siempre que ingresen al patrimonio y sean utilizadas para satisfacer la finalidad de utilidad pública enunciada en sus estatutos, y no se verifiquen las causales de exclusión mencionadas





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

en la norma, sin perjuicio que alguna de ellas -en algún caso- pudiera tener por causa un contrato de naturaleza comercial o industrial. Esta primera hipótesis conlleva una clara inversión de la carga probatoria en contra del Fisco quien en el supuesto de considerar que corresponde denegar la exención, deberá acreditar que la entidad en cuestión no destina las ganancias al cumplimiento de su objeto social y/o que las mismas se distribuyen entre sus asociados o no ingresan al patrimonio social.

Por el contrario, en el caso de asociaciones civiles cuya personería no fue otorgada para la consecución de un objetivo social específico de los enumerados en el inciso f) resulta necesario indagar si las mismas tienden a la satisfacción de una finalidad de bien público, para luego analizar el cumplimiento del resto de los recaudos. Esta hipótesis carga con la prueba a la solicitante, quien en caso de pretender la exención deberá acreditar, previamente, que desarrolla actividades que tienden al bien común o resultan socialmente útiles y, una vez demostrado esto, se analizará el destino de las ganancias producidas.

Así lo ha interpretado la CSJN en reiterados precedentes al decir 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 cumplimiento 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...*” (Fallos: 325:3092, el subrayado me pertenece). En efecto, en los precedentes “*Cámara de Propietarios de Alojamientos c/ DGP*” y “*Asociación Rosarina de Anestesiología c/ Fisco Nacional - DGI*” (Sentencia CSJN 16/11/2009) 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, supuestos estos últimos en que consideró

USO OFICIAL



necesario indagar si la entidad persigue efectivamente un beneficio público y concluyó 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.

A más de lo expuesto, debo recordar que es jurisprudencia del Máximo Tribunal 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 fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que debe efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 312:529, sus citas y muchos otros).

En definitiva, una interpretación de la normativa aplicable efectuada a la luz de la jurisprudencia sentada por el Máximo Tribunal de la Nación, permite concluir que las ganancias obtenidas por las entidades enumeradas en el inc. f) del art. 20 se encuentran exentas siempre que sean utilizadas para satisfacer la finalidad de utilidad pública enunciada en sus estatutos, esto es, se destinen a la satisfacción de un objeto social de bien común; siendo condición *sine qua non* para el cumplimiento de la premisa anterior, que dichas ganancias ingresen efectivamente al patrimonio social y no se distribuyan entre los socios, sin perjuicio que alguna de ellas, en algún caso, pudiera tener por causa un contrato de naturaleza comercial o industrial.

VI.- Sentados los lineamientos precedentes corresponde analizar la situación particular de la actora a fin de dilucidar si resulta adecuado lo resuelto por el a quo en cuanto confirmó la posición del organismo fiscal dispuso el rechazo de la demanda.

Surge de la prueba aportada que la actora obtuvo su personería jurídica para actuar como Asociación Civil sin fines de lucro mediante Resolución N° 127/”A”/01 dictada con fecha 07/05/01 por la Directora de la Inspección de Personas Jurídicas de la Provincia de Córdoba, que dispuso: “*Artículo 1: APROBAR el Estatuto Social de la entidad civil “CENTRO DE DESARROLLO DE PROYECTOS AVANZADOS EN*





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

PEDIATRÍA - D.DE.P.A.P. - ASOCIACIÓN CIVIL”, con asiendo en la Ciudad de Córdoba, Provincia de Córdoba...” (ver fs. 92 del cuerpo 1 de prueba), siendo su objeto “... el desarrollo de estudios de investigación científica relacionados con vacunas, antibióticos, medicamentos en general y todo otro estudio de investigación relacionado con la ciencia médica, como asimismo promover la realización de eventos, congresos, simposios, programas de capacitación y similares y toda actividad relacionada con la difusión de la actividad científica y la ciencia médica” (ver art. 2 del Estatuto Social, acompañado a fs. 79/91 del cuerpo N° 1 de prueba).

Por su parte, el art. 3 del mencionado Estatuto Social faculta a la asociación para celebrar toda clase de actos jurídicos o contratos que tengan relación directa con su objeto o coadyuven a asegurar su normal funcionamiento, capacitándola incluso a operar con instituciones bancarias públicas, privadas o mixtas.

Se observa también que el patrimonio de la referida Asociación se compone con los bienes poseídos en el momento y los que se adquieran con posterioridad a cualquier título y con los recursos que se obtengan de *los aportes efectuados por los asociados, de las rentas que produzcan sus bienes, de las donaciones, herencias, legados y subvenciones que les fueran acordadas, de los provenientes de instituciones o empresas nacionales o extranjeras destinados a la consecución del objeto social y del producto de toda otra entrada que pueda obtener lícitamente de conformidad con el carácter no lucrativo de la institución* (Art. 4 Estatuto Social, fs. 80 del cuerpo de pruebas N° 1, los resaltados me pertenecen).

Así las cosas, no corresponde indagar si la actora persigue una finalidad de las mencionadas en la norma tributaria (art. 20, inc. f) ley 20.628), ya que la autoridad provincial que posee a cargo la función de registro público de comercio -en el caso- Inspección de Personas Jurídicas de Córdoba, le reconoció expresamente personería

USO OFICIAL



jurídica para funcionar como una Asociación Civil cuyo objeto es el desarrollo de investigaciones relacionadas con la ciencia médica y la difusión de dichos estudios.

Ahora bien, la ausencia de fines de lucro que resulta ínsita en toda asociación civil no importa per se que la misma propenda al desarrollo de una actividad socialmente útil o a la consecución de un beneficio público, extremos necesarios para que resulte procedente la exención tributaria. Ello surge del propio CCyCN en cuanto dispone en el art. 168 *“Objeto. La asociación civil debe tener un objeto que no sea contrario al interés general o al bien común. El interés general se interpreta dentro del respeto a las diversas identidades, creencias y tradiciones, sean culturales, religiosas, artísticas, literarias, sociales, políticas o étnicas que no vulneren los valores constitucionales. No puede perseguir el lucro como fin principal, ni puede tener por fin el lucro para sus miembros o terceros”*.

En resumidas cuentas, si bien no se encuentra en discusión que la asociación civil actora desarrolla como objeto social la investigación científica, si se controvierte si dicha actividad se traduce en un beneficio para la comunidad que justifique la exención tributaria. Esto es, la controversia gira en torno a determinar si el desarrollo de dicho objeto social declarado en los estatutos persigue efectivamente la consecución de un beneficio público, ello a los fines de determinar si las ganancias obtenidas en el cumplimiento del mismo deben o no estar exentas.

Las consideraciones efectuadas me permiten concluir que la Asociación actora no se ajusta -en los términos de lo dispuesto por el Máximo Tribunal de la Nación- *a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención*. Ello -reitero- porque si bien se trata de una asociación civil con personería jurídica otorgada en virtud de objetivos sociales de investigación científica, de conformidad con lo dispuesto en el inc. a) del art. 1 de la Resolución General N° 1432/71, resulta necesario indagar si dichas actividades redundan en la consecución de un beneficio público, sin perjuicio que alguna de ellas -analizadas independientemente- pudieran resultar no beneficiadas por la exención, siempre que las mismas se vinculen y compatibilicen con





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

aquellos objetivos y siempre que los mismos cumplan con la finalidad de bien público. No puede soslayarse que el carácter de asociación civil sin fines de lucro se otorga en función del objeto perseguido, sin perjuicio que la entidad realice alguna actividad que desde un punto de vista objetivo pueda considerarse comercial, siempre y cuando el producto que se obtenga del desarrollo de la misma se destine a la consecución de la finalidad descripta en el objeto social en virtud del cual se le otorgó la dicha personería e ingrese al patrimonio social.

Así las cosas, siguiendo los lineamientos sentados por la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal de la Nación, el punto central de discusión gira en torno a determinar si se presenta en autos alguna de las causales por las que el ente queda excluido de la misma, ya sea, por no existir en el objeto social una finalidad de bien público, por no destinarse los ingresos obtenidos a los fines de su creación, o por demostrarse la existencia de una redistribución de ganancias entre sus asociados, erigiéndose como eje central de análisis la actividad de investigación desarrollada por la actora en beneficio de los laboratorios privados con quienes suscribió contratos de locación de servicios y en virtud de los cuales percibió en pago sumas en dinero, a fin de determinar si la misma, por su volumen, constituye una actividad científica no altruista que no se adecua a la estructura asociativa informada.

En virtud de lo expuesto, atento no resultar claro si la actividad desarrollada por la actora redundo o no en un beneficio para la comunidad toda, siendo ello lo controvertido por el Fisco y resultando que, dicha indagatoria solo conserva actualidad -conforme la jurisprudencia de la CSJN- en aquéllos supuestos en que el objeto o las características del ente no responden, estrictamente, a los supuestos contemplados de forma expresa en la norma para el otorgamiento de la exención, tal como lo consideró el Tribunal Supremo en fallos: 321:1660 y 325:3092, corresponde analizar el caso a estudio bajo esta óptica.

USO OFICIAL



VII.- Analizada la documentación acompañada en relación con lo que constituye el punto neurálgico en discusión, esto es, las tareas de investigación desplegadas por la asociación civil actora en favor de laboratorios privados, no se ha logrado acreditar por parte de la actora, que dicha actividad se compatibilice con los objetivos sociales altruistas descriptos en la norma y que refleje la consecución de una finalidad socialmente útil, en tanto solo se advierte que los ingresos obtenidos en virtud de los contratos lucrativos celebrados, en su mayoría se destinan al pago de honorarios.

En efecto, conforme se desprende del análisis fiscal, los estudios de investigación realizados en favor de laboratorios privados representan una parte sustancial de los ingresos totales de la actora. Para traducirlo en números, la actividad de investigación científica que desarrolla CEDEPAP en más del 95% está destinada a cumplir con la obligación nacida de contratos privados celebrados con los Laboratorios Novartis y GlaxoSmithkline S.A. por lo que no se logra acreditar que las tareas de investigación científica que desarrolla no sean exclusivamente prestaciones de servicios a laboratorios medicinales relacionados con actividades directamente vinculadas a la faz comercial, lo cual sería ajeno al objetivo primordial consistente en la realización de trabajos de estudio e investigación con un fin altruista o desinteresado que beneficie primordialmente a la comunidad.

Si bien el solo hecho que la asociación desarrolle una actividad lucrativa no constituye un fundamento para excluirla de la exención, no lo es en la medida en que la misma se vincule y compatibilice con el objetivo social (conf. Resolución General N° 1432/71, art. 1, inc. a)) y en autos la referida compatibilidad no se ha logrado reflejar en los balances acompañados, en tanto de los mismos se desprende que el 90% de las ganancias obtenidas en virtud de dichos contratos se destinó al pago de honorarios a investigadores. Es decir, las ganancias obtenidas en virtud del despliegue de dicha actividad comercial se destinaron -casi con exclusividad- al pago de honorarios por investigación (ver cuerpo de documental N° 1 y 2).





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

A más de ello, no pasa inadvertido que, dentro de los pagos realizados en concepto de honorarios por tareas de investigación, se encuentran pagos en tal carácter efectuados al presidente de la Asociación (fs. 31 cuerpo de documental N° 1).

En definitiva, si bien no se cuestiona que la actividad desarrollada por la actora encuadre en el objeto social descripto en el art. 2 del Estatuto Social, donde se consigna que la asociación tiene como propósito el desarrollo de estudios de investigación científica relacionados con vacunas, antibióticos y medicamentos en general, a la vez que la promoción de la realización de eventos, congresos y programas de capacitación y toda actividad relacionada con la difusión de la actividad médica y científica; no se ha logrado probar por parte de quien acciona que la misma sea compatible con el objetivo social descripto en la norma tributaria que prevé la exención, en tanto solo surge que dichas investigaciones científicas son en su mayoría realizadas en cumplimiento de contratos celebrados con laboratorios privados (Novartis Argentina S.A. y GlaxoSmithkline) quienes actúan como patrocinadores de las referidas investigaciones y los resultados obtenidos en ellas son de propiedad de los referidos laboratorios y por ende, benefician exclusivamente a esas empresas privadas y no la comunidad en su conjunto. A ello se suma, la falta de acreditación de que los ingresos percibidos en función del desarrollo de la referida actividad de investigación privada se dirijan a cualquier otro destino que no sea a cubrir los costos que demanda el desarrollo de dicha investigación privada, tales como compra de insumos y pago de honorarios a los investigadores, todo tal como surge de la prueba aportada.

En este sentido, una interpretación finalista de la norma permite concluir que la exclusión de la exención no se genera por el hecho que la asociación obtenga ganancias en un porcentaje elevado por la realización de actividades lucrativas, sino por el destino que se asigna a las mismas. En autos, solo se ha logrado probar que el 90% de los ingresos obtenidos a través del desarrollo de la actividad remunerada es

USO OFICIAL



destinado -tal como surge de los balances acompañados- al pago de honorarios por tareas de investigación.

VIII.- Conforme los argumentos expuestos no se han logrado desvirtuar las conclusiones del Organismo Fiscal por las que se rechaza la exención tributaria solicitada por la actora, bajo el argumento que de un análisis de la realidad económica se infiere que una parte muy importante de sus ingresos proviene de tareas de investigaciones médica brindada a laboratorios privados.

Así -tal como se puso de manifiesto a lo largo del considerando anterior- la sola mención en los estatutos como objeto social la “investigación científica” no coloca a la asociación dentro de una explícita definición legislativa en los términos sentados por el Máximo Tribunal en autos: “*Cámara de Propietarios de Alojamiento*” siendo necesario indagar si la misma persigue efectivamente un beneficio público o fin social; situación que apreciada a la luz de la documentación y prueba aportada justificó su análisis desde la perspectiva fijada en por la CSJN en autos “Asociación Rosarina de Anestesiología” y, apreciado el caso desde esta última perspectiva, se concluyó que dicha actividad en su mayoría no redundaba en un beneficio para la comunidad.

En definitiva, soy de opinión que corresponde confirmar lo resuelto por el Juez a quo en cuanto rechaza la demanda en contra de las resoluciones del Fisco que sostienen que la actora no acreditó el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos que establece el artículo 20, inc. f) de la Ley N° 20.628 a los fines de hacer lugar al reconocimiento de la exención impositiva oportunamente solicitada, no pudiéndose extender indebidamente los alcances del precepto de derecho tributario sustantivo a un supuesto que no reúne todos los extremos legales requeridos a tales efectos.

Por otra parte, tampoco le asiste razón a la quejosa en cuanto sostiene que la denegatoria de la exención importa una superposición con las facultades propias del organismo provincial que le reconoció la personería jurídica.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO - ORDINARIO”

En primer término, atento que -como ya se expuso- aquí no se trata de la desviación de fines por parte de la asociación civil, lo que justificaría una denuncia al ente provincial a los fines de la investigación, sino del reconocimiento o no de la exención tributaria.

Por otra parte, porque AFIP posee expresas facultades para verificar y controlar los extremos necesarios para el reconocimiento de la exención. Así se desprende del art. 35 de la ley N° 11.683, en cuanto le confiere potestades amplias de verificación y control; y del art. 23 de la Resolución General N° 2681/2009 - Reglamentario del art. 20 de la LIG- que dispone: “Si como consecuencia de los controles sistémicos y/o verificaciones realizados con posterioridad a la emisión del certificado de exención, se comprobaren irregularidades en los antecedentes y/o documentos que dieron lugar al trámite, en el objeto social declarado atendiendo a su forma jurídica o por no resultar acorde con dicho objeto su funcionamiento institucional y operativo —entre otras—, este Organismo podrá dejar sin efecto el certificado emitido mediante resolución fundada, la cual será notificada a través del procedimiento establecido en el Artículo 100 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, a partir de la fecha que determine el juez administrativo interviniente. El resultado de tal acto se publicará en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>), sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponder al sujeto, de acuerdo con lo previsto por la citada Ley de Procedimiento Tributario, y por la Ley N° 24.769 y sus modificaciones” (los subrayados me pertenecen).

A más de ello, de conformidad con lo dispuesto por el art. 2 de la Resolución General N° 1432/71 el reconocimiento de la exención se hace sin perjuicio que el Fisco comprueba que los interesados adoptaron la figura jurídica de una entidad o asociación civil exenta para la realización de actividades que -conforme la realidad

USO OFICIAL



económica- exigirían otras estructuras asociativas más adecuadas, situación que quedó demostrada en autos.

En virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el recurso incoado por la parte actora y confirmar la resolución impugnada en todos sus términos.

IX.- Resta expedirme respecto de las costas devengadas en la presente instancia, las que atento el resultado arribado se imponen a la parte actora perdedora, de conformidad con lo dispuesto por el art. 68, primera parte del CPCCN.

A tal fin, se regulan los honorarios del letrado patrocinante de la parte actora -Dr. Martín D. Barbará- por su actuación en la instancia en un 30% de lo regulado en la instancia de grado y los de los apoderados del Fisco -Dres. Juan Carlos Zorrilla y Octavio Manuel Mediavilla- en conjunto y proporción de ley, en un 35% lo regulado en la instancia anterior, ambas regulaciones de conformidad con lo dispuesto por el art. 30 de la Ley N° 27.423. **ASÍ VOTO.**

La señora Jueza de Cámara, doctora Liliana Navarro y la señora Juez de Cámara, doctora Graciela S. Montesi, dijeron:

Que por análogas razones a las expresadas por el señor Juez de Cámara preopinante, doctor Abel G. Sánchez Torres, votan en idéntico sentido. -

Por ello;

SE RESUELVE:

1.- Rechazar el recurso de apelación deducido por la parte actora en contra de la Resolución dictada con fecha 01 de diciembre de 2022 por el Sr. Juez N° 2 de Córdoba y confirmar la misma en todo cuanto decide y fue motivo de agravio.

2.- Imponer las costas de esta instancia a la parte actora perdedora, en virtud del principio objetivo de la derrota consagrado por el art. 68, primera parte del CPCCN y regular los honorarios de los Dres. Martín D. Barbará en un 30% y los de los apoderados del Fisco en conjunto y proporción de ley en un 35%, en todos los casos de lo regulado en la instancia de grado y de conformidad con lo establecido por el art. 30 de la Ley arancelaria en vigencia.





Poder Judicial de la Nación

CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA
SECRETARÍA CIVIL II – SALA B

Autos: “C.D.E.P.A.P. C/ AFIP s/NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO -
ORDINARIO”

3.- Protocolícese y hágase saber. Cumplido, publíquense y bajen.

ABEL G. SANCHEZ TORRES

USO OFICIAL

LILIANA NAVARRO

GRACIELA S. MONTESI

EDUARDO BARROS
SECRETARIO DE CAMARA

Fecha de firma: 16/04/2024

Alta en sistema: 22/04/2024

Firmado por: ABEL GUILLERMO SANCHEZ TORRES, PRESIDENTE

Firmado por: GRACIELA S. MONTESI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: EDUARDO BARROS, SECRETARIO DE CAMARA

Firmado por: LILIANA NAVARRO, JUEZ DE CAMARA



#24603231#405613453#20240416092757068