TRABAJO MONOGRÁFICO DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACION

TITULO DEL TRABAJO

ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO: SU TRATAMIENTO FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

AUTORA: CRA. HEBE CECILIA DICHIARA

DIRECTOR: CR. MARCELO GAUMET

ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO. SU TRATAMIENTO FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Introducción:

Existen en nuestro país numerosas instituciones que desarrollan actividades de utilidad social, que en la mayoría de los casos, suplen funciones que, en principio, deberían ser atendidas por el Estado.

Es necesario destacar la importancia que gozan las distintas agrupaciones y/o asociaciones de personas en la vida social, en función de los diversos fines no lucrativos que el hombre busca alcanzar en ellas, llevando a cabo actividades de tipo político, gremial, cultural, deportivas, religiosas, etc.

Dentro de estas instituciones se encuentran comprendidas asociaciones reconocidas por el Estado, asociaciones no reconocidas por el Estado, entes con personería jurídica, entes sin personería jurídica, Instituciones Religiosas, entidades con personería gremial, Mutuales, Cooperativas, Sociedades de Bomberos Voluntarios, Asociaciones Deportivas y de Cultura Física, Cooperadoras Escolares, Instituciones Internacionales, Fundaciones, etc.

Del análisis y estudio de las entidades sin fines de lucro y su tratamiento frente al Impuesto a las ganancias, surgen una gran cantidad de interrogantes y aspectos técnicos a tener en cuenta, los que a lo largo de este trabajo se intentarán dilucidar.

El objetivo del presente trabajo será establecer si la forma jurídica adoptada por una entidad sin fines de lucro constituye un elemento esencial y/o un aspecto sustancial para decidir si resulta alcanzada por la exención o si prevalece el análisis y la probanza de sus objetivos y de las actividades realizadas.

La metodología utilizada para ello fue de carácter descriptivo y explicativo, intentando establecer en cada una de las conceptualizaciones abordadas una apoyatura teórica, complementada con numerosos pronunciamientos

administrativos y judiciales. Por ende para la estructuración del trabajo se examinaran las normas legales aplicables a la materia en estudio, sus decretos reglamentarios, resoluciones emitidas por la autoridad de aplicación y jurisprudencia administrativa y judicial, que plasman soluciones brindadas a diversas controversias o situaciones especiales que se dan en la practica.

El trabajo cuenta con una Introducción, Capítulos I, II, y III, y una Conclusión.

En el Capitulo I se tratará la Normativa aplicable al tema en estudio, con citas de actuaciones y/o interpretaciones de la Dirección General Impositiva y sentencias judiciales.

En el Capitulo II se enumerarán los requisitos, formas y condiciones para obtener el reconocimiento de exención.

En el Capitulo III se resumirá el tratamiento fiscal aplicable a las Donaciones efectuadas a este tipo de entes y las obligaciones de información a que deben ajustarse los mismos.

Finalmente se arribara a una CONCLUSIÓN que cerrará los aspectos tratados en los Capítulos precedentes.

CAPITULO I

ANÁLISIS DE LA NORMATIVA APLICABLE AL TEMA EN ESTUDIO, CON CITAS DE ACTUACIONES Y/O INTERPRETACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA Y SENTENCIAS JUDICIALES.

Seguidamente se enunciaran los requisitos a que deben ajustarse las entidades de bien público comprendidas en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, para acceder al reconocimiento de la franquicia prevista en la misma.

A efectos de limitar el estudio que nos ocupa, se analizaran las previsiones de los incisos b), d), e), f), g) y m) del artículo 20 de la Ley mencionada, referidos a:

- Las ganancias de entidades exentas de impuestos por Leyes nacionales (inc. b), tales como por ejemplo cooperadoras escolares, asociaciones de bomberos voluntarios, etc.,
- Las utilidades de las sociedades cooperativas (inc. d),
- las ganancias de las instituciones religiosas (inc. e),
- 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, que reúnan determinadas condiciones y requisitos (inc. f),
- las ganancias de las entidades mutualistas (inc. g),
- las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física (inc. m).

Se hace notar que este articulo ha sufrido en los últimos años diversas modificaciones que señalaremos a continuación:

Mediante Ley Nº 24.475 (B.O.: 31.03.95) se efectuó un agregado al penúltimo párrafo del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias,

disponiéndose que: " La exención prevista en los incisos f), g) y m) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etc.), cualquiera fuera su denominación, un importe por todo concepto, incluidos los gastos de representación y similares, superior en un 50% (cincuenta por ciento) al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.".

También mediante la Ley N° 24.475 se sustituyó el inciso c) del artículo 81 de la ley de Impuesto a las Ganancias, referido a las deducciones admitidas legalmente, en concepto de donaciones.

Posteriormente, mediante Decreto Nro.1344/98 (B.O. 25.11.98) se dispuso que: " La limitación establecida en el penúltimo párrafo del artículo 20 de la Ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y m), no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por los mismos.".

Luego mediante Ley Nro. 25063 (B.O. 30.12.98) se incorporó un segundo párrafo a inciso f) de la ley, donde se dispuso que: "La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.".

Un año más tarde, mediante la Ley Nro. 25.239 (B.O.: 31.12.99), se modificó nuevamente el 2do. Párrafo del inciso f), disponiendo que: 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.

Es dable señalar que con relación a ésta última reforma, la intención del legislador ha sido la de incorporar particularmente a las asociaciones o

entidades civiles "de carácter gremial" cuya actividad sea de índole comercial o industrial. Es decir, que al referirse a "Asociaciones" no se ha pretendido excluir del beneficio a todo tipo de entidades, sino que se ha hecho hincapié en las de carácter gremial. Lo expuesto surge claramente de la Actuación N° 1213/00[1] (DI ATEC), donde se destaca que lo que el legislador hizo fue someter a las "asociaciones y entidades civiles de carácter gremial" al mismo tratamiento que tienen las Fundaciones.

Por su parte, el artículo 34 del Decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las ganancias dispone que: "La exención que establece el artículo 20, incisos b), d), e), f), g), m) y r), de la ley, se otorgará a pedido de los interesados, quienes con tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiere tenido lugar. Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.".

Hasta aquí se ha efectuado una reseña de las disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto a las Ganancias y su Decreto Reglamentario. A continuación se procederá a analizar en forma detenida los requisitos y particularidades de cada inciso en particular, dando cuenta de los aspectos relevantes a tener en cuenta a la hora de pretender gozar de los beneficios allí contemplados.

---

[1] Actuación Nro. 1213/00 (DI ATEC) IMPUESTO A LAS GANANCIAS. EXENCIONES. Artículo 20 inciso f). Reforma. Ley Nro. 25.239. Consulta vinculante. Asociación Conciencia. Nota Nro. 4536/00 (SDG OP2). 20/11/00.

Análisis de cada inciso en particular, citando legislación aplicable, y actuaciones administrativas y/o judiciales sobre el tema tratado:

Inciso b)

Comenzaremos el análisis de algunas entidades exentas de la Ley de Impuesto a las Ganancias, conforme las previsiones del inciso b), es decir entidades exentas de impuestos por leyes nacionales.

La ley del gravamen establece que estarán exentos del gravamen: "...b) las ganancias de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que estas acuerdan comprenda el gravamen de esta ley y siempre que las ganancias deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivo la exención a dichas entidades.".

Comenzamos con el estudio de la legislación aplicable para las "Bibliotecas populares."

Mediante Ley N° 23.351 (B.O. 08.10.86), se dispuso, en su artículo 5° que: "Las Bibliotecas Populares reconocidas oficialmente como tales, gozarán de los siguientes beneficios:

a)Franquicia postal,

b) Liberación de todo gravamen establecido en la ley de Impuesto de sellos

c) Tarifas reducidas en los servicios prestados por empresas del Estado, que resulten imprescindibles para el mantenimiento de las mismas,

d) Liberación de todo gravamen fiscal nacional que recaiga sobre la propiedad privada,

e) Subvención para el mantenimiento de las instalaciones, etc.,

f) concesión de préstamos de fomento

g) Contratación de seguros de la Caja Nacional de Ahorro y Seguro sin costo."

Se hace notar que los citados beneficios resultan aplicables a las Bibliotecas establecidas por asociaciones de particulares en el territorio de la Nación y que presten servicios de carácter público.

Un segundo caso, comprendido en éste inciso, es el de las "Cooperadoras Escolares."

Estas entidades ostentan dos posibilidades respecto de la exención del Impuesto a las ganancias:

-La contemplada por la Ley N° 14.613,

-La prevista en el inciso f)

Con relación a la Ley N° 14.613 (B.O.: 10.11.58), su artículo 1° establece: "Declárese entidades de bien público a las asociaciones cooperadoras escolares, las que en lo sucesivo estarán exentas del pago de sellado de actuación, impuestos, tasas y derechos en los actos y gestiones que realicen específicamente para las escuelas de todo orden que funcionen en el país.".

A su vez, la Resolución General N° 2642 (B.O.: 26.11.86), reglamentaria de la Ley precitada, dispone cual es la documentación que deben acreditar para gozar de las franquicias aludidas, estableciendo a dicho fin que "...la autorización de funcionamiento de asociaciones cooperadoras escolares, constituirá título suficiente de la exención establecida para tales entidades por el artículo 1° de la Ley N° 14.613, con relación a los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de esta Dirección General."

Es decir que la citada Resolución General las habilita, con arreglo a la citada Ley N° 14.613, a acreditar su condición de exentas de los impuestos a cargo de la Dirección General Impositiva con la autorización de funcionamiento o la constancia de inscripción, cuando existan registros oficiales al efecto.

No obstante, si no contaran con la documentación aludida, a efectos de gozar la exención legal, deben gestionar el reconocimiento de que se encuentran comprendidas en el inciso f), supuesto en el cual deberán

cumplimentar los pedidos de información que formulen los jueces administrativos que tienen a su cargo la solicitud de exención.

Lo expuesto en los párrafos precedentes fue sintetizado en la Instrucción General N° 21/95 (DGI) del 16.05.95.

En síntesis, las únicas obligaciones impositivas que cabe considerar para éste tipo de contribuyentes, se refieren a su actuación como Agentes de Retención por los pagos que realicen a sus proveedores de bienes y servicios y el cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de la seguridad social, por los sueldos que abonen al personal que contraten en relación de dependencia.

Por otra parte, mediante Ley N° 25.054 (B.O.: 16.12.98), se prevén la exención a las asociaciones de bomberos voluntarios "... con reconocimiento oficial como tales, de la obligación de pagar impuestos nacionales... así como de cualquier tipo de tributo nacional que exista en la actualidad o sean establecidos en el futuro". Luego se indica que la Administración Federal "... expedirá la constancia pertinente...pudiendo exigir como único requisito la documentación que demuestre la personería jurídica y certificación del ente de aplicación de la Ley, como reconocida y en vigencia su inscripción registral.".

Vinculado a este tema, cabe traer a colación lo dispuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos en el **Dictamen N° 34/2000 (DAL)**[2], titulado "ASOCIACIÓN DE BOMBEROS VOLUNTARIOS ARTICULO 15 LEY N° 25054. Decreto N° 1453/98." En síntesis se dijo que: "La exención dispuesta en la ley N° 25.054 se refiere a las operaciones en las cuales las entidades beneficiarias resultan responsables del gravamen, es decir cuando asumen el rol de contribuyentes de derecho, no resultando aplicable la dispensa en cuanto a las compras que realicen o locaciones que reciban, en cuyo caso el responsable del pago del gravamen será el respectivo proveedor quien deberá incluir el impuesto en el precio de la operación correspondiente.". Dicho en forma más simple, cuando prestan un servicio o efectúan una venta

[2] Dictamen N° 34/2000 (DAL) de fecha 30/08/2000, publicado en BOLETIN AFIP N° 41, del mes de Diciembre del 2000, Pág. 1997.

no tributa el impuesto, pero sí son contribuyentes, cuando efectúan compras, ya que en dicho supuesto el sujeto pasivo del gravamen es el vendedor.

Otro caso, que puede citarse como beneficiado por la exención de éste inciso es el de las Universidades Nacionales, regidas por Ley N° 23.659, (B.O.: 20.07.88), cuyo artículo 25 se refiere al beneficio en cuestión.

También puede citarse que mediante Ley N° 16.656, artículo 3°, inciso d), publicada en B.O.: 30.12.64, se exime del impuesto a los réditos y de todo otro gravamen nacional a todas aquellas entidades civiles sin fines de lucro dedicadas a la educación, asistencia social y salud pública.

Inciso d)

A continuación analizaremos la exención prevista para la Entidades Cooperativas. La ley del gravamen dispone: "...d) las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etc.), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios.".

En primer lugar debe tenerse en cuenta que en éste inciso se efectúa una distinción para las Cooperativas de Consumo.

En éste caso particular la exención legal, no sólo comprende las posibles utilidades que obtengan dichas entidades sino los beneficios que bajo cualquier denominación distribuyan a sus asociados, citando a modo de ejemplo la distribución de retornos y/o el pago de algún interés accionario.

En el caso de las restantes entidades Cooperativas, tales como las Cooperativas de Vivienda, Trabajo, Producción y Crédito, solamente se encuentran exentos del impuesto a las Ganancias la utilidad o superávit comercial, reflejado en el Balance respectivo, encontrándose alcanzado y/o gravado cualquier tipo de Interés que abonen a sus asociados.

En síntesis, se consagran dos exenciones distintas:

-una de carácter sujetivo, referida a los beneficios obtenidos por todas las sociedades cooperativas, cualquiera sea su objeto (vivienda, consumo, etc.)

-otra de carácter objetivo, referida a las utilidades que bajo cualquier denominación, distribuyan las cooperativas de consumo entre sus socios.

Con relación a este tema en **Dictamen 6/79 –D.A.T.J. (DGI)**[3] , se concluyó que no cabe considerar a las cooperativas de seguros, para la Ley de ganancias, entre las denominadas de consumo por el artículo 20 inciso d) de la norma. Apoya esta interpretación la definición de cooperativas de consumo que se dio en el debate parlamentario de la Ley de Réditos, diciéndose que aquélla es "la que tiene por objeto adquirir por cuenta de la sociedad y distribuir entre los socios artículos de consumo de uso personal y del hogar..."

La doctrina clasifica las cooperativas de muy distinta manera.

La tendencia tradicional las divide en:

- -cooperativas de consumo,
- -cooperativas de producción y
- -cooperativas de crédito.

La definición usual de cooperativa de consumo establece que son aquellas "en las que los asociados adquieren los productos en su origen y los distribuyen entre sí de acuerdo a sus necesidades, eliminando las ganancias de los intermediarios y asegurando la calidad, medida, etc. (cfr. Enciclopedia Jurídica Omeba, vocablo Cooperativa, Art. Del Dr. Jorge Rubinstein, t III, Pag. 868)."

De acuerdo al Dictamen N° 1269 producido por la Gerencia Legales y Registro del Instituto Nacional de Acción Cooperativa, las Cooperativas de seguros integran el grupo de las llamadas de distribución, las cuales a su vez pueden ser de provisión (entre las que se encuentran las de seguros) y de consumo.

Agrega que podría considerarse a las cooperativas de seguros entre las de consumo, únicamente si se toma la clasificación en un sentido amplio estableciendo que las de distribución son todas de provisión y, por tanto, ente éstas últimas se incluyen también las de consumo.

---

[3] Dictamen 6/79 –D.A.T.J. (DGI), de fecha 28/03/1979, publicado en BOLETIN DGI N° 306, PAG.1979.

Ahora bien, los usos y costumbres consideran a las cooperativas de consumo en un sentido restrictivo como aquellas que proveen a sus asociados de artículos de uso personal y familiar.

Por ende, con respecto a las cooperativas de seguros que la prestación a cargo de éstas consiste en el resarcimiento de un daño si ocurriese un evento determinado en la normativa legal aplicable, parece imposible, sin efectuar una forzada interpretación, poder asimilar esta actividad a la de proporcionar artículos de consumo.

Cabe traer a colación la **Actuación N° 566/96 (D.A.L.)**[4] , la que concluyó que no correspondía hacer lugar a la solicitud de exención en el Impuesto a las Ganancias de entidades cooperativas no constituidas regularmente, ya que la Instrucción N° 89 (DPNF), de la Dirección de Programas y Normas de Fiscalización de la Dirección General Impositiva exige a las entidades cooperativas, a los fines de la presentación de la solicitud de exención en el impuesto a las ganancias, la acreditación de personería jurídica, requisito no cumplimentado en éste caso.

También es importante resaltar que mediante el Decreto N° 420/96, publicado en B.O.: 22/04/1996, se crea en el ámbito de la Secretaría de Desarrollo Social de la Presidencia de la Nación el "Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual (INACyM)", al cual se le asigna el cumplimiento de los objetivos y la responsabilidad de la aplicación de las Leyes N° 19331, 30321, 20337, 23427 y 23566.

Posteriormente, mediante el Decreto Nacional N° 721/00 (B.O.: 30.08.2000), se cambia la denominación del "Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual", estableciendo que el mismo pasará a denominarse "Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES)" aprobando su estructura organizativa. Por ende, es competencia de este Organismo la verificación de los requisitos y exigencias a efectos de constituir tanto una

---

[4] Actuación N° 566/96 (D.A.L.) (3), de fecha 20/06/1996.PROCEDIMIENTO. Solicitud de N° de C.U.I.T. y excepción del Impuesto a las Ganancias. Cooperativa. Instituto Provincial de Acción Cooperativa.

entidad cooperativa, como una mutual, constatando el cumplimiento de los objetivos legales y estatutarios respectivos.

Inciso e)

La ley exime del tributo a: "Las ganancias de instituciones religiosas.".

La exención comprende todo tipo de ingreso, sin importar el culto al que las mismas pertenezcan, es decir Culto Católico Apostólico Romano, u otros.

En éstos casos la entidad interesada debe iniciar los trámites en la Subsecretaría de Culto, dependiente del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, que certificará la condición de "entidad religiosa" de la peticionante.

La Dirección de Asesoría Legal de la AFIP, con relación a las Entidades Religiosas, se expidió en la **Actuación N° 290/98 (DI ASLE)** [5], citando la legislación vigente en la materia y manifestando en síntesis que:

"Las entidades religiosas que no corresponda incluirlas dentro de la Iglesia Católica Apostólica Romana, deben tramitar ante este Organismo el reconocimiento de las exenciones tanto previstas por la Ley de Impuesto a las Ganancias, como por la Ley N° 16.656.".

"Las entidades religiosas a que alude el artículo 1° de la Ley N° 24.483 (Institutos de Vida Consagrada y las Sociedades de Vida Apostólica pertenecientes a la Iglesia Católica Apostólica Romana) gozan de las exenciones consagradas en los incisos e) y f) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias sin necesidad de realizar ningún trámite ante esta Dirección, bastando al efecto la certificación que expida la Secretaría del culto. Por el contrario, deben gestionar el reconocimiento de la exención prevista por la Ley N° 16.656, para el resto de los impuestos.".

[5] Actuación N° 290/98 (DI ASLE), de fecha 18/03/1998.Direccion de Asesoría Legal Asunto: I.V.A.- Impuesto a las Ganancias- Entidades Religiosas.

Las actividades realizadas por las entidades religiosas se encuentran exentas de todo impuesto nacional.

Mediante Ley N° 17.032, que aprueba el acuerdo entre la Santa Sede y la República Argentina, prescribe en su artículo 1° que: "El Estado Argentino reconoce y garantiza a la Iglesia Católica Apostólica y Romana el libre y público ejercicio de su culto.".

La ley N° 24.483, reconoce a los institutos de vida consagrada y sociedades de vida apostólica que gocen de personalidad jurídica pública en la Iglesia Católica, en las circunstancias que prescribe, la personalidad jurídica civil por su sola inscripción en el Registro Nacional de Cultos que llevará el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

La creación y funcionamiento de las entidades religiosas, que ejerzan su actividad dentro del marco del Estado Nacional y que no integren la Iglesia Católica Apostólica y Romana, se crearán y funcionarán conforme las previsiones de la Ley N° 21.745 y el decreto N° 2037/79, debiendo inscribirse en el Registro Nacional de Cultos, a cargo del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

Posteriormente, mediante Decreto N° 1092/97 se aclararon los alcances de las exenciones tributarias que las leyes en la materia han otorgado a los Institutos de Vida Consagrada y las Sociedades de Vida Apostólica pertenecientes a la Iglesia Apostólica Romana.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que mediante Ley N° 24.483 y Decreto N° 491/95 que la reglamenta, se ha provisto un marco adecuado para el reconocimiento de la personalidad jurídica de los Institutos de Vida Consagrada y las Sociedades de Vida Apostólica pertenecientes a la Iglesia Apostólica Romana. Que atento lo establecido por el artículo 1° de la Ley N° 24.483 resulta pertinente que la Secretaría de Culto del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, sea autoridad de aplicación del presente régimen.

En virtud de ello se decretó que: "Las personas jurídicas comprendidas en el régimen de la Ley N° 24.483, serán beneficiarias del tratamiento dispensado por el artículo 20, incisos e) y f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, hot. en

1997, sin necesidad de tramitación adicional alguna, bastando la certificación que a tal efecto expida la Secretaría de Culto del Ministerio de relaciones Exteriores, Comercio internacional y Culto, que será la autoridad de aplicación del presente régimen, dictará las normas complementarias y aclaratorias y tendrá intervención en todo lo que se refiera a su ejecución.

A modo de ejemplo puede citarse que mediante Resolución N° 113/98 del 28.12.98 el Secretario de Culto de la presidencia de la Nación resolvió reconocer como persona jurídica a la entidad "HERMANAS DOMINICAS DE LA ANUNCIATA", con sede legal en calle Junín 1223 de la ciudad de Buenos Aires, la que queda inscripta con el número 197, del Registro de Institutos de Vida Consagrada, reconociéndole el carácter de entidad de bien público, a todos los efectos que correspondan, procediendo a su publicación en Boletín Oficial de la Nación del 07.01.99.

A continuación, se transcribe el sumario de una Actuación vinculada al tema en estudio, ARTICULO 20, Inciso. e) IMPUESTO A LAS GANANCIAS Exenciones, Sociedad de Responsabilidad Limitada. Iglesia Católica. Artículos 11 y 12 (Ley N° 11.683 t.o. en 1978 y sus modificaciones.) FM "XX "S.R.L., **Actuaciones N° 791/94 (DAL) y 809/94 (DAL)** [6], en el que se concluyó que:

"La caracterización del ente creado como una sociedad de responsabilidad limitada cumple una función instrumental que no puede alterar la finalidad perseguida por la norma exentiva.

El beneficio exentivo no se desvía del destinatario legal que es la Iglesia Católica y su concreción no se altera por el hecho de que la misma intervenga en forma directa o lo haga a través de un ente especial creado al efecto.

No se resiente el sentido de la ley al encuadrar a FM Encuentro en el artículo 20 inciso e) de la Ley de ganancias, ya que en realidad ella es sólo un instrumento a través del cual actúa el sujeto exento, no advirtiéndose, además, de los elementos disponibles, que pueda haber distribución de utilidades o asignaciones patrimoniales que trasciendan el ámbito de la Iglesia.".

---

[6] Actuaciones N° 791/94 (DAL) y 809/94 (DAL). Fecha 28/02/95. Asunto: Impuesto a las Ganancias. FM Encuentro S.R.L. Nota N° 172/95 (DAL)

Es decir, que en base a las consideraciones sintetizadas precedentemente, se concedió la exención en el Impuesto a las Ganancias, a una Sociedad de Responsabilidad Limitada, perteneciente a la Iglesia Católica Apostólica Romana.

Inciso f)

La ley del gravamen establece que se encuentran exentas del gravamen: "...las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud publica, 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 la 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 primer lugar, debe tenerse en cuenta que a las entidades comprendidas en el inciso f), del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, le son aplicables las normas del Código Civil, el que en su artículo 33 dispone que revisten el carácter de personas jurídicas las asociaciones y fundaciones que tengan por principal objeto el bien común, posean patrimonio propio, sean capaces por sus estatutos de adquirir bienes, no subsistan exclusivamente de asignaciones del Estado y obtengan autorización para funcionar.

En cuanto a las Fundaciones, las mismas se rigen por la normativa prevista en la Ley N° 19.836 (B.O.: 25/10/1972).

Se trata de entidades que se constituyen con el objeto de bien común, sin propósito de lucro, mediante el aporte patrimonial de una o más personas destinado a hacer posible sus fines.

Para ser reconocidas como personas jurídicas deben solicitar la inscripción ante la correspondiente autoridad de aplicación (Inspección de Personas Jurídicas en la Provincia de Córdoba, Inspección General de Justicia en Capital Federal, etc.).

Ahora bien, los requisitos que deben cumplir la entidades para gozar de los beneficios de exentivos establecidos en el inciso f), del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, pueden sinterizarse del siguiente modo:

1) que se trate de entidades de bien público (asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación, instrucción, científicas, literarias, etc.)

2) que tanto las ganancias como el patrimonio se destinen a los fines de su creación, impidiendo su distribución entre los asociados,

3) Que el Estatuto prevea que en caso de disolución los bienes que integran el patrimonio pasen a otra entidad reconocida como exenta por la Dirección General Impositiva.

4) No pueden obtener recursos de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares,

5) Se excluye de la exención a fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales, ya que esas operaciones desnaturalizan el objeto de bien común.

6) Se establece una limitación o tope a la retribución de los miembros de los consejos de administración, en aquellos casos que las disposiciones estatutarias no tengan prohibido el pago de una remuneración y/o compensación por el ejercicio de dicha función.

Con relación a este tema, es importante recordar que la Dirección General Impositiva mediante la Resolución General N° 1432 del 12/11/1971 (correspondiente al Ex Impuesto a los Réditos, pero de aplicación para el Impuesto a las Ganancias), se ocupó de enumerar ciertos requisitos que

deberán cumplir las entidades para resultar comprendidas en el inciso que nos ocupa.

En los considerandos de la aludida Resolución se cita la opinión contenida en el Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación, de fecha 08.09.1970, donde se dijo que: "... el inciso f) del artículo 19 de la Ley de Réditos no reviste carácter taxativo, ya que su sentido es el de explicitar el concepto de "beneficio público" por vía ejemplificativa, vale decir 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 común. Continua manifestando que, la jurisprudencia de nuestros tribunales, incluso la de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha aclarado en reiterados pronunciamientos el concepto de sociedades o asociaciones de beneficio público, como extremo necesario para el encuadramiento en los beneficios exentivos, consistente en la organización asociativa con el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil, siendo indiferente, a tales efectos, que se limiten los beneficios a los asociados o que se extiendan a terceros.".

Más adelante reza que: "...de lo expuesto cabe concluir que la exención...tiene por objeto beneficiar no sólo a aquellas entidades que pudieran resultar de utilidad pública, sino igualmente a la que tienen un fin socialmente útil para la exclusividad de sus asociados, el cual viene a ser, de esta manera, el requisito suficiente para el reconocimiento de la exención.".

También se advierte que el "fin socialmente útil" o el "bien común" es un concepto referido a valoraciones de contenido ético, de donde resulta que aquellos propósitos perseguidos estatutariamente y de hecho por las entidades beneficiaras, no puede hallarse en colisión con los principios, sea de naturaleza política, social, ética, religiosa, etc., que conforman la moral pública y el espíritu tradicional de la nacionalidad Argentina.

Señala que otro elemento de distinción de lo "socialmente útil", consiste en la total exclusión de fines lucrativos para sus asociados. Pero esta finalidad no debe entenderse alterada, por el hecho de que la entidad obtenga rentas, y ni siquiera por la posibilidad simplemente teórica y no constatada por los hechos, de que la entidad pueda organizar una actividad lucrativa para sus

asociados. 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 genero 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, etc.).

En la parte resolutiva de la norma en estudio se considera comprendido en el inciso f) del artículo 19 de Réditos, hoy inciso f) del artículo 20 del Impuesto a las Ganancias a:

"a) las entidades civiles con personería jurídica otorgada en virtud de objetivos sociales expresamente mencionados en el referido inciso f), aún 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 con una finalidad de bien público conforme con lo expresado en los Considerandos de la 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, siempre que demuestren por autorizaciones o reconocimientos de la autoridad pública competente, que su objetivo y actividades son de aquellos a que se alude en los dos incisos anteriores.".

Seguidamente en un segundo artículo de ésta Resolución se restringe el marco de interpretación amplio del artículo 1°, antes analizado, a la luz del principio de la realidad económica, legislado en la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683, y es por ello que no puede reconocerse la exención a quien debió adoptar una figura asociativa más adecuada, es decir, 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 la realidad económica, exigirían otras estructuras asociativas más adecuadas.

Con relación a la cuestión relativa a la **"valoración de la realidad económica de la entidad"** existen varias actuaciones que vienen a mostrar cual ha sido la interpretación dada en distintos casos, las que se citan a continuación:

Dictamen N° 38/96 (D.A.L.) - FUNDACIÓN X.X.[7]

En este Dictamen se hace referencia a una Instrucción (DPNF), del 30/08/1972 donde se dispuso que: "En los Estatutos debe figurar como requisitos indispensables para que la exención prospere, que en caso de disolución de la entidad los bienes que integran el patrimonio deben pasar a otra entidad exenta reconocida por la D.G.I. o a poder de la Nación, Provincias o Municipios." Este requisito fue modificado por otra Instrucción (DPNF) de fecha 29/05/1973 que dijo: "no es obstáculo para el reconocimiento de la exención, el silencio de los Estatutos sobre el destino de los bienes en caso de disolución, por cuanto es de aplicación en tal supuesto, el artículo 50 del Código Civil". En el presente caso, atento que del Estatuto surgen insuficiencias en las previsiones relativas al destino de los bienes, ya que no se especifica la entidad a la cual pasarán, no corresponde el reconocimiento de la exención solicitada.

Continúa este Dictamen con otras consideraciones referidas al objeto social de la Fundación.

Dice que: "a efectos de otorgar un reconocimiento de exención, no es suficiente el análisis puramente jurídico formal del caso, sino que necesariamente debe integrarse con una valoración de su realidad económica.

De las circunstancias fácticas y los informes recabados por el Fisco surge que **la forma jurídica adoptada no es la adecuada con relación a su objeto, ya que se trata en definitiva de una entidad que ejerce una actividad**

[7]Dictamen N° 38/96 (D.A.L.), fecha 29/05/1996, FUNDACIÓN X.X., publicado en BOLETIN DGI N° 520, Abril 1997, PAG.233.

financiera la cual no se caracteriza por una finalidad netamente altruista, sino por el contrario por todo una operatoria crediticia dirigida a un determinado sector de la población en la que, como cualquier entidad financiera, se prevén todos los recaudos a fin de que dicha actividad resulte lucrativa. Por ende, si bien de los Estatutos surge que la entidad tiene una finalidad de bien público, de la valoración de su actividad se desprende una divergencia entre los fines establecidos en dicho documento y la realidad económica, teniendo prevalencia éstos sobre aquellos. En definitiva de la valoración de la realidad económica de la entidad, surge que la operatoria crediticia que realiza no revela una vocación desinteresada de beneficiar a la comunidad, sino que por el contrario, se evidencia una actividad financiera con todos los rasgos que la caracterizan como actividad lucrativa y comercial, no encontrándose, por lo tanto, incluida dentro de la exención dispuesta en el artículo 20, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Dictamen N° 91/94 (D.A.L.)[8] DEJA SIN EFECTO BENEFICIO DE EXENCIÓN, ART. 20 INC. F) DE LA LEY DE GANANCIAS ASOCIACIÓN CIVIL S.S.

En este caso, a la luz del "principio de la realidad económica", concluyen que: "...no puede reconocerse la exención a quien debió adoptar una figura asociativa más adecuada. No obstante, deja sin efecto el beneficio en cuestión, pero solamente con efectos para el futuro, ya que la decisión que al respecto tome este Organismo Recaudador, no puede afectar derechos adquiridos a la luz de una exención otorgada por error no atribuible al dolo o culpa del contribuyente. En el Dictamen se manifiesta que el referido criterio se encuentra abalado por numerosa jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, pudiendo citarse entre otros fallos, los siguientes: "Cerámica San Lorenzo I.C.S.A." de fecha 30/09/1976, "S.A. Cía. Argentina de Electricidad CADE" de fecha 16/10/1957, "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal" de fecha 17/02/1964, "Cifuni" de fecha 25/08/1967, etc.".

[8] Dictamen N° 91/94 (D.A.L.), fecha 21/11/1994, publicado en BOLETIN DGI N° 506, Febrero 1996, PAG.186.

En el presente caso, la peticionante tiene como objetivo proveer a sus asociados de un servicio de administración y contralor de las liquidaciones y/o pagos realizados por las agencias de viajes a las empresas asociadas, motivados en el tráfico aéreo de pasajeros. Se dijo que la forma jurídica adoptada encubre la verdadera naturaleza negocial de la actividad, denominando "socios" a los que en realidad son clientes de la empresa, y "cuotas sociales", al pago de un servicio que en rigor de verdad, no es más que una etapa de la actividad comercial propia de esos clientes.

Dictamen N° 04/98 (D.A.L) [9]. EXENCIÓN ART. 20 INC. F), ASOCIACION ARGENTINA DE CODIFICACION DE PRODUCTOS COMERCIALES.

Sumario: A los efectos de otorgar un reconocimiento de la exención prevista en el artículo 20 inciso f) de la Ley de impuesto a las ganancias no es suficiente el análisis puramente jurídico-formal del caso, sino que necesariamente debe integrarse con una "valoración de su realidad económica."

Cuando de esa valoración surge que la operatoria crediticia que realiza la entidad no revela una vocación desinteresada de beneficiar a la comunidad, sino por el contrario, evidencia una actividad comercial con todos los rasgos que la caracterizan como actividad lucrativa, cabe concluir que **la misma no se encuentra dentro de dicha dispensa legal**. La actividad que desarrolla la entidad requirente es parte de las actividades comerciales de sus asociados, como así también de los industriales que solicitan la inscripción de sus productos (Codificación de Productos Comerciales, Inscripción en el registro único de Barras para el uso del Código de barras), brindando asesoramiento y la propensión al mejoramiento de las relaciones con sus asociados, quedando en evidencia que el objeto social es realizar parte de los negocios de sus componentes.

En cuanto al requisito exigido por la ley, al pretender extender el beneficio de exención del artículo 20 inciso f), para entidades de "bien público", que no

[9] Dictamen N° 04/98 (D.A.L.), fecha 30/01/1998, publicado en BOLETIN DGI N° 15, Octubre 1998.

persigan fines lucrativos, existen varias actuaciones que se vinculan al tema y que resulta de interés traer a colación:

Dictamen N° 52/2000 (D.A.L.) [10], . ENTIDADES DE BENEFICIO PUBLICO. FUNDACIÓN X.X. ART. 20 INC. F)

En el sumario se dijo que no resulta procedente la exención normada en el artículo 20 inciso f) de la ley del gravamen, cuando la entidad de que se trate persiga fines lucrativos. Todo fin lucrativo debe estar ausente como objetivo primordial de la entidad, quien ha de actuar sin aspirar un lucro material para sí. Se trata de una Fundación que no estaría realizando meros trabajos de estudio e investigación con la finalidad de lograr un objetivo desinteresado que beneficio primordialmente a la comunidad (preservación del medio ambiente y los recursos naturales), sino que en rigor de verdad estaría llevando a cabo prestaciones de servicios (consultoría y asesoramiento y venta de publicidad), que podrían ser desarrolladas por cualquier consultoría privada.

Dictamen N° 136/92 (D.A.T.) [11]

ACTIVIDADES DESTINADAS A LA CONSECUCIÓN DE UN BENEFICIO PUBLICO.

El artículo 20 inciso f) de la ley de impuesto a las ganancias establece que dichas entidades, para ser consideradas como sujetos exentos del gravamen, deben desarrollar las actividades cuya naturaleza se adecue a lo consignado por la Ley.

El criterio sostenido por la Dirección General Impositiva es aquel manifestado en el sentido siguiente: "...es requisito esencial que la entidad realice fundamentalmente actividades destinadas al beneficio público", y "el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil, es decir... que el fin

10 Dictamen N° 52/2000 (D.A.L.), fecha 02/10/2000, publicado en BOLETIN AFIP N° 45, del mes de Abril del 2001, Pág. 653.

11 Dictamen N° 136/92 (D.A.T.), publicado en BOLETIN DGI N° 474, Junio 1993, Pág. 674.

perseguido y las actividades efectivamente desarrolladas deben caracterizarse por una vocación fundamental de beneficiar a la comunidad.".

En el caso en cuestión la asociación civil no debía gozar del beneficio exentivo, dado que su objeto no era la consecución de un beneficio público que sirva a la comunidad, sino al interés comercial y rentable de sus asociados. Por ello no resulta procedente encuadrarla en la exención que consagra el dispositivo legal.

Dictamen N° 9/93 (D.A.L.) [12].

Se interpretó que la exención prevista para Fundaciones no decae por realizarse aisladamente actividades que puedan considerarse como lucrativas, siempre que el beneficio resultante no sea distribuido directa o indirectamente entre los socios.

Dictamen N° 75/96 (D.A.L.),[13] FUNDACION I.I. DENEGATORIA DE EXENCIÓN ART. 20 f)

Conforme el criterio fiscal, las actividades llevadas a cabo por la Fundación demuestran que la finalidad **desnaturalizaría el objeto de bien común** que debieran perseguir las entidades para ser merecedoras del reconocimiento de exención. El objeto principal es la promoción de "la organización, desarrollo y exportación de la producción de la pequeña y mediana empresa". Se dijo que cuando existe contradicción entre los fines establecidos en el Estatuto y la realidad de las actividades, ésta última, conforme a los principios de interpretación económica que rigen la ley Fiscal, debe tener prevalencia sobre aquella. La Procuración del Tesoro de la Nación se expidió sobre el método de interpretación de las exenciones tributarias en el sentido de que "Deben resultar de la Ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y

[12] Dictamen N° 9/93 (D.A.L.), publicado en BOLETIN DGI N° 481, Enero 1994, Pág. 134.

[13] Dictamen N° 75/96 (D.A.L.), fecha 16/09/1996, publicado en BOLETIN AFIP N° 2, del mes de Septiembre de 1997, Pág. 65.

fuera de tales supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas. Dichas exenciones deben surgir de textos claros e inequívocos". En suma la interpretación de la materia debe tener un alcance restrictivo. En síntesis, la Fundación realiza operaciones de índole comercial (operaciones financieras varias, dispone de inversiones, percepción de intereses, realiza exportaciones, por sí o por sus emprendedores, etc.), que demuestran que su finalidad desnaturalizaría el objeto de bien común que debiera perseguir las actividades de la entidad para ser merecedora del reconocimiento de la exención que nos ocupa.

CENTRO VECINAL XX. [14]

La entidad solicita se la considere alcanzada por la exención prevista en el inciso f) del artículo 20 de la Ley N° 20.628 (t.o. en 1977 y modif.), En atención a su carácter de asociación civil sin fines de lucro.

El Fisco entendió que se está frente a una asociación civil sin fines de lucro, cuyos objetivos responden al concepto de bien público, dirigidos primordialmente a realizar una actividad socialmente útil en beneficio de sus asociados al brindarles solución habitacional con fondos que ellos aportan a tal fin, resultando procedente su encuadre en la exención legislada en el inciso f) del artículo 20 de la Ley N° 20.628 (t,o, en 1977 y sus modif.).

CAMARA INDUSTRIAL DE LA SEDA [15].

No es una entidad de beneficio público aquella que tiene como objeto principal la defensa y armonización de los intereses económicos particulares de sus socios.

[14] Actuación N° 317/86 (D.A.T. y J.), fecha 16/04/1986.
[15] C-N-FED. 08/09/1943 Errepar / Impuesto/ Jurisprudencia/Exenciones/Ganancias Tomo III, pag. 006.005.001

CAMARA DE LA INDUSTRIA DEL CALZADO[16]

La principal actividad de la institución consiste en gestiones realizadas o actos organizados que en una u otra forma tienden a proteger o fomentar los intereses económicos de sus asociados, entre los que se destaca la "sección de informes comerciales" y la "oficina de cobranzas". Estas conclusiones de hecho atribuyen un fin lucrativo –por lo menos indirecto- a la recurrente, que basta, a tener de las normas invocadas por la misma, para excluirla de la calificación de entidad de beneficio público que perseguir.

En el mismo sentido se expidió la C.N. FED. El 10/11/1944 en el caso CAMARA ARGENTINA DE CROMOHOJALATERIAS MECANICAS [17].

Dictamen N° 2/95 (D.A.T.) [18].

Reafirma que si el juez administrativo competente determina que la actividad de una entidad es de naturaleza financiera, dirigida a atender las explotaciones comerciales de sus asociados, no procederá la exención en el gravamen.

Dictamen N° 34/71 (D.A.T.J.), [19]

La Bolsa de Comercio de X.X. se encuentra entre las entidades exentas enumeradas en el artículo 19, inciso f), de la ley de impuesto a los réditos (t.o. en 1968 y modif.), pues tiene el carácter de asociación civil.

Dictamen N° 53/77 (D.A.T.J.)[20]

Los colegios profesionales paralelamente con el ejercicio de funciones delegadas por el Estado, cumplen otras de índole gremial relativas a la defensa de los intereses profesionales de los colegiados, culturales, de asistencia

[16] C.S.J.N. 04/10/1943 Errepar / Impuesto/ Jurisprudencia/Exenciones/Ganancias Tomo III, pag. 006.005.001

[17] Errepar / Impuesto/ Jurisprudencia/Exenciones/Ganancias Tomo III, pag. 006.005.001

[18] Dictamen N° 2/95 (D.A.T.). publicado en BOLETIN DGI N° 506, Febrero 1996, Pág. 251.

[19] Dictamen N° 34/71 (D.A.T.J.), 07/05/1971.

[20] Dictamen N° 53/77 (D.A.T.J.). publicado en BOLETIN DGI N° 288, Diciembre 1977, Pág. 267.

social, como así también previsionales, por el otorgamiento de subsidios, jubilaciones complementarias y pensiones, Todo ello encuadra en el amplio concepto de **"institución de bien público"** que ampara la exención del inciso f) del artículo 20 de la Ley 20.628 y que ha desarrollado la jurisprudencia de la Corte e inspirándola en ella la jurisprudencia administrativa.

Dictamen N° 10/81 (D.A.T.J.) [21]

Los colegios profesionales, no obstante poseer funciones y atribuciones que incluyen aspectos propios del poder de policía inherentes a los poderes públicos, no forman parte del Estado, ni revisten el carácter de entidades autárquicas vinculadas con ellos.

Se trata de entes a los que cabe considerar como personas jurídicas públicas no estatales. Dichas entidades se encuentran alcanzadas por la exención estatuida por el inciso f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1977 y modif.).

Dictamen N° 63/2001 (D.A.T.) [22]. Procedencia del reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias. Consorcio de Gestión del Puerto de Quequén.

No es requisito esencial para determinar el goce de la franquicia que prevé el inciso f) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, el tener como objetivo principal una de las actividades expresamente enumeradas en la citada norma, pudiendo existir otros, siempre que cumplan con una finalidad de bien público.

La entidad en cuestión es una entidad de derecho público no estatal que ha sido creada por Ley N° 11.414, de la Provincia de Buenos Aires, siendo su ámbito de actuación la Zona Portuaria de Quequén. Quienes se benefician por la actividad del Consorcio son aquellos que hacen uso del canal de acceso y de

[21] Dictamen N° 10/81 (D.A.T.J.), publicado en BOLETIN DGI N° 335, Noviembre 1981, Pág. 130.

[22] Dictamen N° 63/2001 (D.A.T.), 30/08/2001, publicado en BOLETIN AFIP N° 54, del de Enero 2002, Pág. 178.

las instalaciones del puerto y sus adyacencias, estimando también que alcanza en forma indirecta y mediata a la comunidad que se vincula con dicho ámbito. De la lectura de las normas estatutarias y del análisis de las Memorias y los Estados Contables, se consideró que el consorcio cumple con una finalidad de bien público, conforme los considerandos de la Resolución General N° 1432.

"ASOCIACIÓN DE PROPIETARIOS DE BIENES RACIES", [23] se dijo: "Esta finalidad no debe entenderse alterada, según se señaló, por el hecho de que la entidad de que se trate obtenga rentas, y ni siquiera por la posibilidad simplemente teórica y no constatada por los hechos, de que la entidad pueda organizar una actividad lucrativa para sus asociados o para sus directivos...".

"ASOCIACION MISIÓN DE AMOR" [24] y también en el Decreto del PEN 116/37 (08/10/1937), se dijo "aunque por su forma la actividad sea comercial o industrial, si los beneficios obtenidos no se destinan al peculio personal, individual, de los integrantes de la entidad, sino que acrecientan el patrimonio social y sostienen la obra de bien público que el ente persigue, la actividad no resulta observable.".

Dictamen N° 77/2001 (D.A.L.) [25]

La finalidad de los consorcios camineros, es la construcción de obras públicas y mantenimiento de la red vial de la provincia, actividad que, tiende al desarrollo de las comunicaciones y actividad agrícola-ganadera de la zona, por lo que se entiende que, en principio, estarían dadas las condiciones previstas en la Resolución General (DGI) N° 1432 (R). No obstante, para gozar del beneficio es requisito que en ningún caso se distribuyan sus bienes entre los socios y adherentes. No obstante, en cada caso, deberá analizarse el Estatuto,

[23] "ASOCIACIÓN DE PROPIETARIOS DE BIENES RACIES", fallo confirmado por la Cámara Federal (LL, 02/04/1940 y JA 69'741). Revista El Graduado, octubre 2000, forum impositivo

[24] "ASOCIACION MISIÓN DE AMOR" Cámara Nacional en lo Civil Sala D, 26/07/1979 (ED 69-138) y también en el Decreto del PEN 116/37 (08/10/1937). Revista El Graduado, octubre 2000, forum impositivo.

[25] Dictamen N° 77/2001 (D.A.L.), 31/07/2001, publicado en BOLETIN AFIP N° 55, de Febrero 2002, Pág. 266.

a efectos de emitir la correspondiente resolución particular reconociendo el beneficio de exención.

CAMARA NAVIERA ARGENTINA [26]

La Dirección General Impositiva negó el derecho de la Cámara Naviera a gozar de la exención legal prevista en el artículo 20, inc. f) de la Ley de Imp. a las Ganancias.

La Dirección General Impositiva sostuvo que la Cámara **destinaba todos sus esfuerzos en beneficio exclusivo de sus asociados, los que se dedicaba a la explotación comercial de un servicio, en consecuencia independientemente de que demostrara su falta de interés en el lucro, asumía tareas que implicaban un beneficio económico propio de las empresas navieras.**

La Sala expresó que esos fundamentos no bastaban a efectos de negar el derecho de la actora a la exención legal, ya que tal criterio supondría realizar una distinción que el legislador no hizo. Señaló el Tribunal que el hecho de que la asociación persiguiera sustancialmente el beneficio de quienes la integran o se asocien a ellas no excluye el beneficio público ni basta para negar la exención legal. Concluyó que en el caso no se demostró que la Cámara repartiera directa o indirectamente entre sus socios las ganancias que obtiene, que estas no fueran destinadas al fin para el cual fue creada, o que realizara encubiertamente actividades comerciales y/o industriales. Recordó precedentes del propio Organismo, en los que se estableció que la exención tenía por objeto beneficiar, **"no sólo aquellas entidades que pudieran resultar de utilidad pública, sino igualmente las que tienen un fin socialmente útil para exclusividad de sus asociados, el cual viene a ser, de esta manera, el requisito suficiente para el reconocimiento de la exención.".**

INSTITUTO DE INFORMACIONES COMERCIALES DE PARANA. [27].

Se reitera el criterio expuesto en la causa "Cámara de la Industria del Calzado".

Se destaca que los fallos de primera y segunda instancia fueron desfavorables al Fisco y que el recurso extraordinario fue denegado por la Cámara Federal de Paraná, lo que obligó a la AFIP a presentarse en queja ante la C.S.J.N.

Se trata de un Recurso de Hecho deducido por el Fisco Nacional DGI en la causa de marras.

Que la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná, al confirmar lo resuelto en la anterior instancia, hizo lugar a la demanda promovida por la asociación civil a fin de obtener el reconocimiento de la exención del pago del impuesto a las ganancias, conforme lo establecido por el Art. 20 inc. f).

En el fallo se recuerda que, de acuerdo con una constante jurisprudencia de este Tribunal, 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 la establezcan y que fuera de estos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador.

Que conforme el estatuto de la entidad su fin primordial es la "moralización del crédito", es decir que su objeto inmediato y principal consiste, en verdad, y proteger y fomentar los intereses económicos de sus integrantes en la concreta tarea de venta a crédito por ellos efectuada. El Estatuto dice que "será su finalidad la defensa de los intereses económicos y sociales de sus asociados que operen preferentemente en la rama del crédito" a cuyo fin podrán organizar "sistemas y medios tenientes a evitar...los riesgos que origina

---

[26] FALLO de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 04/03/1999. Causa CAMARA NAVIERA ARGENTINA.

[27] INSTITUTO DE INFORMACIONES, Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que conforma denegatoria de Exención. Fecha 11/06/1998. Carencia de beneficio público. Revista El Graduado, octubre 2000, Forum Impositivo

la operativa del crédito y promover cuantas medidas sean necesarias para la mejor defensa de los intereses de los mismos.".

Que en virtud de lo expuesto concluyen que **la actora no desempeña una actividad que le permita gozar de la exención prevista en el artículo 20 inc. f)** de la ley de Impuesto a las ganancias., ya que no se aprecia de una lectura integral de sus normas constitutivas ni tampoco, de los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizados "la total exclusión de fines lucrativos para sus asociados".

Pasando a otro requisito exigible por la normativa aplicable al asunto que nos ocupa, con relación a la prohibición de los entes que pretenden gozar de la exención prevista en el artículo 20 inciso f), de obtener recursos de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y similares, también hay antecedentes importantes que corresponde citar, tales como:

En Dictamen N° 28/64 [28] (D.T.I.) y N° 131/64 (D.A.J.) [29] se analizó el alcance del último párrafo del inciso f) de la Ley de Impuesto a los Réditos, similar al texto del Impuesto a las Ganancias. En dicho acto de asesoramiento se sostuvo que " ...debe interpretarse que al referirse la norma que nos ocupa a la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, ha querido significar la existencia de una actividad permanente y constante que en forma habitual utiliza dichas modalidades como fuente de recursos pecuniarios para lograr o mantener los fines de su creación.". En tal sentidos concluye que "...es incuestionable que la realización esporádica de determinado espectáculo público...no puede se considerado como una "explotación" en el sentido a que se ha querido referir la norma aludida.".

Con igual criterio en Dictamen N° 59/93 (D.A.T.) [30] se expresó que "En el presente caso, no obstante tratarse de una asociación civil sin fines de lucro, cabe destacar que la rubrada de acuerdo a lo observado en el artículo 2° de su estatuto orgánico prevé la realización de espectáculos líricos, corales, de ballet

[28] En Dictamen N° 28/64 (D.T.I.). Boletín DGI año 1964
[29] En Dictamen N° 131/64 (D.A.J.). Boletín DGI año 1964
[30] Dictamen N° 59/93 (D.A.T.), publicado en BOLETIN DGI N° 478, Octubre 1993, Pág. 248.

y afines, que se entienden de carácter público....como se aprecia, siendo esa actividad uno de los objetivos de la asociación del rubro no podría entenderse como esporádica o excepcional, sino que por el contrario cabe considerarla como una verdadera explotación que en la permanencia y habitualidad que la caracterizan permitirá obtener los fondos para el mantenimiento de la entidad". Concluye que atento que la contribuyente tiene como objetivo social la realización de espectáculos públicos, queda marginada de la exención de la norma legal que nos ocupa, y por ello no se le otorgó la exención solicitada.

A su vez, en Dictamen N° 74/96 (D.A.L.) [31], referido a la solicitud de exención de la ASOCIACIÓN CIVIL AMIGOS DEL PLANETARIO DE BUENOS AIRES GALILEO GALILEI, se dijo que: la actividad desarrollada por la aludida Asociación no obstaculiza el reconocimiento de la exención solicitada en la medida en que **los ingresos obtenidos por los espectáculos que ofrece no constituyan una fuente de utilidades para la Asociación.**

Es decir que la jurisprudencia y la doctrina se han orientado en el sentido de admitir la pertinencia del beneficio bajo determinadas condiciones.

A efectos de determinar si se conculca el propósito de la ley debe atenderse tanto a la magnitud como al destino dado a los fondos recaudados con dicha actividad. Se ha dicho que "...el alcance de la prohibición es la obtención de utilidades de las actividades referidas, lo que no impide establecer cierta onerosidad hasta el nivel de los costos".

Agregando más adelante que: "...una interpretación distinta llevaría a marginar toda posibilidad de materializar algún modo de recupero de costos en estos casos lo cual deprimiría el nivel de acción limitando la realización de los fines valiosos que el legislador ha pretendido privilegiar.".

Dictamen N° 35/94 (D.A.T.) [32]

Concluye que el propósito de la ley es evitar que los juegos de azar y otras actividades de ese tipo, **sean de tal magnitud que desnaturalicen la**

[31] Dictamen N° 74/96 (D.A.L.), de fecha 12/09/96, publicado en BOLETIN AFIP N° 12, de Septiembre 1997, Pág. 63.
[32] Dictamen N° 35/94 (D.A.T.), publicado en BOLETÍN DGI N° 468, Diciembre 1992 Pág. 975.

finalidad de bien público del ente. Este criterio resulta razonable en tanto la realización de las actividades mencionadas sea totalmente excepcional, ello también resulta de aplicación para los supuestos de reconocimiento de exenciones en virtud de lo preceptuado por el artículo 20 inciso m) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Dictamen N° 28/64 –Dirección Técnica Impositiva.- RIFAS . (Ya citado en Ref. 28).

Es incuestionable que la esporádica organización de una rifa o tómbola no puede ser considerada como una "explotación" en el sentido a qué indudablemente se ha querido referir la norma. Se completa el razonamiento expresando que "...existe...(explotación de juegos de azar) cuando el juego de azar se efectúa con reiteración,...(empero) si la asociación integrase su haber con el producido de rifas cuyas jugadas se efectuasen esporádicamente, no podría sostenerse que efectúa explotación de juegos de azar. Es cuestión de matices, en los que el juzgador debe apreciar los hechos, para producir su decisión.".

Dictamen N° 131/64- Dirección de Asuntos Jurídicos. (Ya citado en Ref. 29).

RIFAS Se ha dicho que: "El hecho de organizar una rifa anual para poder cumplir con los fines de la asociación, sea ello el único o haya otros aportes, no significa, en nuestra opinión, que se efectúe una explotación de juegos de azar.".

Dictamen N° 54/96 (D.A.L.), FUNDACIÓN BANCO "ZZ" [33].

Con relación a los ciclos de teatro, cine y conciertos, que la Fundación Banco "ZZ", pone en escena, se consulta si deben interpretarse como espectáculos públicos excluyentes de la exención en los términos del inciso f) "In fine" del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las ganancias.

El vocablo explotación viene del verbo explotar que en la acepción que aquí interesa significa "sacar utilidad de un negocio o industrial en provecho propio".

Por ello el alcance de la prohibición es la obtención de utilidades de las actividades referidas, lo que no impide establecer cierta onerosidad hasta el nivel de los costos.

La actividad desarrollada por la Fundación Banco "ZZ", no obstaculiza el reconocimiento de la exención solicitada en la medida que los ingresos obtenidos por los espectáculos que ofrece no constituyan una fuente de utilidades para la fundación.

Dictamen N° 36/94 (D.A.L.) [34] Sol. De Ex. Art. 20 inc. f) OBRA SOCIAL DEL PERSONAL DE LA EMPRESA NACIONAL DE "ZZ"

No constituye obstáculo para reconocer la exención establecida en el inciso f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el hecho de que durante algún lapso la Obra Social haya efectuado rifas, habida cuenta que las mismas no se organizaron en forma permanente, fueron debidamente autorizadas, el producido de las mismas se destinó exclusivamente a la consecución de los objetivos fijados en los estatutos y el remanente de los premios no asignados se cedió en forma gratuita a entes estatales.

[33] Dictamen N° 54/96 (D.A.L.), fecha 22/07/96, publicado en BOLETÍN DGI N° 523, Julio 1997, Pág. 33

[34] Dictamen N° 36/94 (D.A.L.), fecha 12.04.1994, publicado en BOLETÍN DGI N° 496, Abril 1995, Pág. 129.

Dictamen N° 31/98 (D.A.L.) [35] Ex. Art. 20 inc. f) Imp. A las Gan. BONOS CONTRIBUCIÓN. ASOCIACIÓN CIVIL DEL PERSONAL JERARIQUICO DEL BANCO "NN".

La suscripción de Bonos Contribución implementada por una asociación civil no impide el reconocimiento de la exención correspondiente al impuesto a las ganancias de manera definitiva, siempre y cuando no pueda suponerse que responde a un fin lucrativo prohibido por la ley tributaria porque desnaturalizaría la finalidad del beneficio, y en tanto se mantengan las circunstancias que motivan su declaración. Por ende aún cuando se entendiera que la situación implica cierto tipo de sorteos, rifas y afines, esa actividad debe ser debidamente autorizada ya que ello no puede privarla del beneficio porque no desvirtúa la finalidad que motivara la creación de la entidad ni la de la legislación en la materia.

Resumen de JURISPRUDENCIA

ASOCIACION POR-AYUDA A NIÑOS ATÍPICOS [36].

La Dirección General Impositiva pretende dejar sin efecto la exención otorgada a una entidad del artículo 20 inciso f), de la ley del gravamen, por haber contratado artistas extranjeros y organizados espectáculos públicos, entendiendo que de ese modo se violaban las limitaciones impuestas por el acto que le había otorgado la exención, de acuerdo con el citado artículo. No resultan procedentes los argumentos vertidos por el organismo Fiscal, ya que el artículo 93, inciso b) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y modif.) contiene un presupuesto implícito, por parte de las mencionadas entidades, de realizar espectáculos públicos. La limitación resultante de la armónica interpretación de tales normas no puede tener otro alcance que el de impedir la obtención de recursos por este medio cuando se desvirtúe el fin de la asociación, porque en consideración a él se otorga la exención.

[35] Dictamen N° 31/98 (D.A.L.) 07/10/98.

[36] DE LA CAMARA NAC. FED. CONT. ADM.-ESPECTÁCULOS PUBLICOS. La C.N. FED. CONT. ADM. SALA II no comparte el criterio fiscal. Fallo 04/07/1995 ASOCIACION POR-AYUDA A NIÑOS ATÍPICOS. Errepar/Impuestos/Ganancias tomo III pag. 006.005.002

Se concluye que las entidades en cuestión se encuentran habilitadas, mientras no se desnaturalice la finalidad de su creación y el fundamento de la exención de que gozan, a realizar actividades que semánticamente puedan estar comprendidas en la expresión "espectáculos públicos", con la finalidad de obtener recursos para la realización de sus actividades de bien público.

Por otra parte, con relación a la limitación o tope remuneratorio de los elencos directivos prevista en el penúltimo párrafo del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, pueden citarse entre otros:

Dictamen N° 89/96 (D.A.T.), fecha 16/08/1996, FUNDACIÓN UNIVERSIDAD Y.Y. EXENCIÓN ART. 20 f) PENÚLTIMO PARRAFO [37].

En el presente caso se trata de una Fundación cuyo objeto es "servir a la comunidad promoviendo la educación, el desarrollo de toda actividad educacional y la investigación científica, artística y social". "Para el cumplimiento de su objeto y como principal actividad la Fundación creará, dirigirá y administrará una Universidad que se denominará Universidad Y.Y.". Se concluyó que las asignaciones que la Fundación efectúa a favor de determinados miembros del Consejo de Administración están destinados a resarcir el desempeño de otras tareas que ejecutan dentro del ente (cargo de Rector, Profesores, Investigadores). Ello, previa verificación de que esas remuneraciones retribuyen razonablemente la tarea de naturaleza distinta a la directiva que efectivamente se ejecuta y no encubren una distribución de utilidades o la compensación de ambas labores, porque obviamente, resultaría contrario al espíritu de la norma admitir la existencia de una función de director o consejero ad-honoren, cuando en realidad la misma está recompensada por vía indirecta a través de remuneraciones desmedidas que no guarden relación con la concreta labor no directiva que se manifieste retribuir.

---

[37] Dictamen N° 89/96 (D.A.T.), fecha 16/08/1996, FUNDACIÓN UNIVERSIDAD Y.Y. EXENCIÓN ART. 20 f) PENÚLTIMO PARRAFO, publicado en BOLETÍN DGI N° 522, Junio 1997, Pág.. 263.

Por otra parte, en Dictamen N° 45/2001 (D.A.T.), Imp. A las Gan. Asociaciones Civiles [38] se dijo que con relación a las retribuciones que el rector y asesor del colegio perciben por el desempeño de una función de naturaleza distinta a las remuneraciones que eventualmente podrían cobrar por su función en el elenco directivo, se considera de plena aplicación las normas del artículo 44 del Decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las ganancias. Conforme el aludido artículo se dispuso que **el tope establecido en el último párrafo del artículo 20 no rige respecto de remuneraciones que pudieran percibir los nombrados por el desarrollo efectivo de funciones de otra naturaleza para la institución**, por lo que cabría distinguir la retribución que perciban por tareas directivas, de aquellas que cobran por otras actividades, ello contempla la eventualidad de que dichos sujetos perciban otras remuneraciones por conceptos no relacionados con esas funciones (v.g.: docencia, investigación, etc.).

Por otra parte, y en cuanto al destino de los bienes en caso de disolución de las entidades que pretendan gozar de los beneficios previstos en el artículo 20 inciso f), cabe traer a colación:

Dictamen N° 61/94 (D.A.L.)[39]. Falencias en las Disposiciones estatutarias sobre el destino de los Bienes en caso de Disolución. No procede el reconocimiento de la exención.

El Estatuto dispone que: "...Una vez pagadas las deudas sociales el remanente de los bienes se destinará exclusivamente a fines benéficos, distribuyéndose los fondos resultantes entre las instituciones de bien público que la Asamblea determine"., por tal motivo no puede aplicarse el artículo 50 del Código civil, ya que por su carácter de norma supletoria, al preverse en

[38] Dictamen N° 45/2001 (D.A.T.), 29/06/01, Imp. a las Gan. Asociaciones Civiles, publicado en BOLETÍN AFIP N° 52, Noviembre 2001, Pág.. 1956.

[39] Dictamen N° 61/94 (D.A.L.), fecha 17/10/94, Falencias en las Disposiciones estatutarias sobre el destino de los Bienes en caso de Disolución. No procede el reconocimiento de la exención, publicado en BOLETÍN DGI N° 505, Enero 1996, Pág.. 152.

dicho instrumento el destino de los bienes, la misma debía haber especificado que la entidad a la cual pasan deberá ser exenta y encontrarse reconocida en tal carácter por esta Dirección. No cumple con los recaudos normativos en la materia.

Con relación al alcance del segundo párrafo del artículo 20, inciso f)., pueden citarse algunas interpretaciones, que permiten comprender más claramente la intención del legislador, así entonces, en Dictamen N° 06/2000 (D.A.L.) [40] se dijo, Sumario:

-El segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen resulta de aplicación a las fundaciones, asociaciones civiles sin personería jurídica de carácter gremial –artículo 46 del Código Civil- y las entidades gremiales con personería jurídica amparadas en las previsiones de la Ley N° 23.551.

-El alcance que corresponde acordar al segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen es el de no reconocer la exención a aquellas entidades cuyo objetivo principal consista en una actividad industrial y/o comercial, debiendo definir en cada caso concreto si las mismas llevan a cabo dicha función.

En el dictamen se explica que el concepto de asociación es independiente de la personería jurídica. Por ende pueden existir asociaciones con personería jurídica y asociaciones sin personería jurídica. Existen asociaciones que carecen de personería jurídica, reconocimiento estatal y por su objeto son gremiales, rigiéndose como tales por las previsiones del artículo 46 del Código Civil y concordantes.

También existen asociaciones con personería jurídica, reconocimiento del Estado, y que cumplen las exigencias de la Ley N° 23.551 para obtener personería gremial.

Por ende cuando la norma hace alusión a las asociaciones o entidades civiles de carácter gremial, no hace más que referirse a las asociaciones civiles sin personería jurídica con objeto gremial –Art. 46 C.C.- y por otra parte a las entidades gremiales con personería jurídica --y/o con personería gremial-

---

[40] Dictamen N° 06/2000 (D.A.L.), fecha 08/05/2000, publicado en BOLETÍN AFIP N° 40, Noviembre 2000, Pág. 813.

que se encuentren en el marco de la Ley N° 23.551, y no a todas las asociaciones de bien público, ya que perdería su sentido el primer párrafo del artículo.

Por último y en lo que respecta a qué se entiende por "actividades industriales y/o comerciales", se dijo que "...no resulta oportuno establecer pautas de interpretación con carácter general, a los fines de precisar el alcance del precepto en cuestión...Así pues, cabe tener presente que la intención perseguida por el legislador ha sido la de combatir las prácticas anómalas, tales como la simulación de una verdadera actividad comercial y/o industrial, mediante la adopción de una forma jurídica determinada, a los fines de alcanzar la exención tributaria. ".Se concluyó que "...a los efectos de determinar el alcance del beneficio exentivo previsto en la norma bajo estudio, corresponderá ponderar en cada caso particular que el desarrollo de actividades industriales y/o comerciales no constituya el objeto primordial de su existencia. No resulta aconsejable dar una definición genérica sobre qué se entiende por actividad industrial y/o comercial, puesto que podrían quedar situaciones que por sus características queden fuera de la definición..."

Con anterioridad el Fisco, en Dictamen N° 113/94 (D.A.T.) [41]. ASOCIACIONES SINDICALES Y OBRAS SOCIALES ALCANCE., había establecido que: "La exención de todo gravamen, establecida en el Art.. 39 de la Ley N° 23.551, solo alcanza a las entidades que detentan personería gremial".

Si la asociación no gozara de la misma, será menester una resolución fundada de la D.G.I. reconociéndola como una entidad civil sin fines de lucro, incluida en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a las ganancias.

El beneficio exentivo le corresponde atendiendo el fin económico y social perseguido, por lo cual el mismo se limita a aquellos actos propios del ejercicio de su función específica.

---

[41] Dictamen N° 113/94 (D.A.T.). 29/07/1994, publicado en BOLETÍN DGI N° 502, Octubre 1995, Pág. 1234.

Dentro de éstos últimos incluye a los depósitos a plazo fijo y a los intereses obtenidos, teniendo en cuenta que si bien esta inversión financiera no está directamente vinculada con su actividad, es propia de su obligación de resguardar y administrar eficaz y eficientemente los bienes de los afiliados.

En cuanto a las Obras Sociales, en la Ley N° 23.660 no se dispone exención impositiva alguna, por lo que cabe tratarlas dentro de las previsiones del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, particularmente en el inciso f) –es decir como entidades de asistencia social y salud pública-.

También habría perdido vigencia, la Resolución Conjunta Subsecretaría del Relaciones laborales y AFIP N° 103-1027/01, fecha 11/06/2001 (B.O.: 15.06.2001)., referida al Tratamiento Impositivo aplicable a las asociaciones sindicales., la cual disponía que: Los actos y bienes de las asociaciones sindicales con inscripción gremial destinados al ejercicio de los derechos derivados de los artículos 5° y 23° de la Ley N° 23.551, **gozan del mismo tratamiento tributario que las entidades sin fines de lucro, con los alcances asignados en las distintas leyes tributarias.**

Dictamen N° 49/2000 (D.A.T.) [42]. Asociaciones de carácter gremial. Alcance de la exención.

La limitación establecida en el segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, luego de la modificación establecida por la Ley N° 25.239, tiene alcance sobre las asociaciones de carácter gremial.

Dictamen N° 101/2001 (DAT)[43]. EXENCIÓN. CONSULTA VINCULANTE. CAJA FORENSE DE LA PROVINCIA DE...

Sumario: Atento el carácter de persona jurídica de derecho público no estatal que reviste esta Caja, no le resulta de aplicación la limitación

[42] Dictamen N° 49/2000 (D.A.T.), 28/09/2000, publicado en BOLETÍN AFIP N° 44, Marzo 2001, Pág. 369.

[43] Dictamen N° 101/2001 (DAT), Fecha 30/11/2001, publicado en BOLETIN AFIP 59, Junio 2002, Pág. 1103.

establecida en el segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, atento no configurar ninguna de las figuras jurídicas allí establecidas. Cita el Dictamen N° 53/77 (DATJ) y Dict. 10/91 (DATJ).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS, Art. 20 inc. f). FUNDACIONES. Exención. Consulta vinculante, FUNDACIÓN PADRE LUIS FARINELLO [44]

La entidad solicita se esclareciera el tratamiento que le corresponde en materia de exenciones frente al Impuesto a las Ganancias, aclarando el alcance del segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, teniendo en cuenta las implicancias que su interpretación pudieran derivar.

Plantea que el principal ingreso de la Fundación es un subsidio que mensualmente le otorga el gobierno de la Provincia de Buenos Aires, y que su objeto principal es la asistencia social. Aclara que se encuentra en etapa de desarrollo un proyecto de fabricación y venta de pañales para adultos y otro de elaboración de artículos de marroquinería, consulta si la puesta en marcha de dichas actividades impediría el goce de la exención.

En ésta actuación se remite a otras anteriores tales como la Act. N° 589/99 (DI ATEC), en la cual se opinó que "...efectuando una interpretación teleológica de la norma bajo tratamiento, se observa que lo que pretende es no reconocer la exención a aquellas fundaciones, que encubiertas en esa forma jurídica, realizan pura y exclusivamente actividades de tipo comercial y/o industrial, sin que pueda afirmarse que las mismas resultan necesarias o que coadyuvan a la materialización de un fin social.".

Asimismo se hace mención a la Act. N° 654/99 (DI ATEC), en la cual se expresó que "... a efectos de reconocerse la exención en el impuesto de marras, deberá analizarse en cada caso particular si la actividad comercial y/o industrial desarrollada resulta un medio o un fin en sí mismo, lo cual deberá ser

[44] IMPUESTO A LAS GANANCIAS, Art. 20 inc. f). FUNDACIONES. Exención. Consulta vinculante, FUNDACIÓN PADRE LUIS FARINELLO Actuación N° 565/02 (DI ATEC), Fecha 30/08/2002.Nota 1088/02 (DI SC T2)

evaluado por el juez administrativo interviniente en función de los elementos de juicio pertinentes.".

Por su parte la Dirección Nacional de Impuestos en Memorando N° 747/01, señaló que "...las actividades comerciales e industriales a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20 inciso f) según las reformas introducidas por las leyes N° 25.063 y N° 25.239, serían aquellas que, aún cuando el producido que generan se destina a los fines mencionados, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar el objeto social...", apuntándose con ese criterio "...a excluir de la franquicia la realización de actividades comerciales e industriales que no presentan afinidad con el objeto de la entidad.".

En el caso traído a consulta, si en los hechos se concretan los emprendimientos comerciales que menciona la Fundación, cabe la imposición de las ganancias que obtenga el ente, producto del desarrollo de dichas actividades comerciales.

En conclusión: "Si la actividad comercial o industrial que desarrolla una institución de bien público no resulta imprescindible para concretar su objeto, será de aplicación la exclusión de beneficio consagrada por el segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias".

Entidades sin fines de lucro que desarrollan actividades en el país y en el exterior.

Con relación a este tema se interpretó que en el supuesto de entidades sin fines de lucro que desarrollen actividades conjuntamente en el país y en el exterior, en las cuales **los fondos obtenidos por éstas no se destinen exclusivamente a nuestro país, se produce una transferencia de beneficios exentos al exterior, no siendo procedente el reconocimiento de la exención** contemplada en el artículo 20 inciso f) de la ley del gravamen. (Dictamen N° 79/94 -D.A.T.)[45]

Otra cuestión a tener en cuenta es que sucede con los terceros que operan con una entidad exenta, si revisado ese acto, el Fisco decide su

revocación: El tema fue tratado en Dictamen N° 26/98 (D.A.L. y T.T.) y 47/94 [46](D.A.L.), donde se concluyó que **la revocación de una exención es inoponible a terceros de buena fe, pues no puede haber una retroactividad "erga omnes" al respecto.**

Inciso g)

Consagra la exención para las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados (por ejemplo prestaciones en especie, servicios, etc.)

Las asociaciones mutuales se rigen por la Ley N° 20.321 y conforme la misma deben tener como características fundamentales un elevado sentido social, sus asociados deben demostrar un alto espíritu de solidaridad, con objeto de brindarse ayuda recíproca frente a futuros riesgos o concurrir a su bienestar material y espiritual, mediante una contribución periódica, teniendo además, como requisito indispensable que no exista fin de lucro.

Con relación al tema planteado debe tenerse en cuenta que el artículo 1° de la Ley Orgánica de Mutualidades antes citada, N° 20.321, regula su ámbito de aplicación expresando que: "Las asociaciones mutuales se regirán en todo el territorio de la Nación por las disposiciones de la presente Ley y por las normas que dicte el Instituto Nacional de Acción Mutual.".

El artículo siguiente brinda el concepto de mutualidades, puntualizando que: "Son asociaciones mutuales las constituidas libremente sin fines de lucro por personas inspiradas en la solidaridad, con el objeto de brindarse ayuda recíproca frente a riesgos eventuales o de concurrir a su bienestar material y espiritual, mediante una contribución periódica.".

El artículo 3° dispone que: "Las asociaciones mutuales deberán inscribirse en el Registro Nacional de Mutualidades previo cumplimiento de los recaudos

---

[45] Boletín DGI N° 494 febrero 1995 Pag. 221
[46] Boletín DGI N° 500 Agosto 1995 Pag. 978

que establezca el Instituto Nacional de Acción Mutual. La inscripción en el Registro acuerda a la asociación el carácter de sujeto de derecho con el alcance que el Código Civil establece para las personas jurídicas...".

Por ende, el Instituto Nacional de Acción Mutual debe fiscalizar a las entidades mutuales desde su reconocimiento y/o constitución y durante toda su existencia, impidiendo el falseamiento del concepto de mutual. Tiene competencia para expedirse en relación a sí reúne o no los requisitos para ser reconocida como Mutual.

En relación a este punto resulta interesante traer a colación el Dictamen N° 44/95 (D.A.L.) [47], cuyo sumario reza: "Verificadas las situaciones o causales que signifiquen el no cumplimiento de la finalidad social que podrían dar lugar a la denegación o retiro de la autorización para actuar como mutual a la institución investigada deberá darse la intervención que le compete la Instituto Nacional de acción mutual, a fin de que emita opinión respecto a la conveniencia de mantener o retirar la autorización en cuestión. ".

Se hace notar que en este caso la dependencia técnica de la Dirección General Impositiva concluyó que la entidad llevaba a cabo una "actividad marginal" que resulta ajena a la finalidad eminentemente deportiva que debe caracterizarla, atento a que la operatoria detectada involucra una "intermediación financiera en beneficio de terceros" que representa un elevado porcentaje de los activos colocados a plazo fijo.

En el Dictamen en análisis se expresa que hasta tanto no se vierta pronunciamiento del órgano específicamente facultado (INAM hoy INAES), la DGI deberá mantener la exención concedida.

En dicho acto se cita el Dictamen 100/69 (D.A.T. y J) donde se concluyó que una vez "...comprobadas las transgresiones, correspondería dar traslado de las mismas a la Dirección de mutualidades, que es el organismo competente para conceder, denegar o retirar la autorización para actuar a dichas sociedades".

---

[47] Dictamen N° 44/95 (D.A.L.), de fecha 26.09.95, publicado en el Boletín D.G.I. N° 509, Pág. 849.

Con respecto al temperamento a adoptar hasta tanto se expida la mencionada institución de contralor se resolvió en el sentido de que "mientras subsista la autorización para funcionar como mutual, que se otorgara oportunamente..., esta Dirección deberá reconocer a la misma la exención...".

En el mismo sentido se expidió la Dirección de Asesoría Legal ante una consulta vinculada al Decaimiento de exenciones, manifestando que: "Esta Dirección carece de competencia para dar por decaídas exenciones oportunamente concedidas a la entidad del rubro, correspondiendo que se ponga en conocimiento del Instituto Nacional de Acción Mutual la constatación de que la entidad solicitante realiza actividades distintas a las del tipo mutual o si se detectaran irregularidades a fin de que el mencionado Instituto adopte las medidas pertinentes tendientes a dejar sin efecto las exenciones oportunamente concedidas a la asociación en cuestión.".

Mientras se sustancia esa diligencia la Dirección General Impositiva deberá mantener la exención reconocida hasta que el ente controlador resuelva la situación suscitada, quedando su accionar supeditado a aquella decisión.

Posteriormente, este criterio fue modificado, ya que en Dictamen N° 48/00 (D.A.L.) [48], se dispuso que: Al poseer una entidad una exención provisoria en el gravamen, y en virtud de que la actividad llevada a cabo por la misma no se condice con el quehacer mutual, sino que muestra una operatoria similar a la que llevan a cabo las entidades financieras, posibilita que este Organismo –al verificar tal circunstancia- declare la improcedencia del beneficio aun cuando se encontrare vigente la matrícula de la entidad otorgada por la autoridad de control, esto es el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual. (Actualmente denominado INAES).

En esta actuación se aclaro que en los supuestos que exista una exención ya reconocida por la AFIP y se verifiquen con posterioridad irregularidades que pudieran dar lugar al decaimiento de dicho beneficio, la DGI debe comunicar dicha circunstancia al Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual, manteniendo la exención reconocida hasta que dicho ente resuelva la

[48] Dictamen N° 48/00 (D.A.L.) de fecha 27.09.2000, publicado en el Boletín D.G.I. N° 45, Abril 2001, Pág. 649.

cuestión suscitada. Es decir que es requisito previo la intervención del citado Instituto y la decisión que al respecto tome el mismo para revocar la exención oportunamente otorgada.

No obstante en dicha actuación se destaca que es facultad de la AFIP declarar o denegar la exención del artículo 20 inciso d) del Impuesto a las ganancias, aun cuando se encuentre vigente la matrícula de la entidad Mutual ante el INACyM.

La razón por la cual el Fisco denegó la exención fue que la actividad llevada a cabo por la Mutual no se condice con el quehacer mutual, sino que por el contrario las circunstancias evaluadas por la fiscalización interviniente, muestran el desarrollo de actividades ajenas al quehacer mutualista, ya que desarrolla una operatoria similar a la que llevan a cabo las entidades financieras.

Se consideró que la mutual encubre una entidad financiera.

Se sustenta lo actuado en lo señalado en la Comunicación A N° 2257 del 04.10.94 del Banco Central de la República Argentina, que detalla pautas para considerar que una asociación mutual que presta el servicio de "ayuda económica", realiza operaciones de intermediación entre la oferta y la demanda de recursos financieros.

Inciso m)

Como ya se dijera, en éste inciso el legislador consagra la exención para las asociaciones deportivas y de cultura física que no persigan fines de lucro, en la medida que no exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de carácter social priven sobre las deportivas.

Tal como se transcribe en la parte correspondiente a la normativa aplicable, se hizo referencia al artículo 36 del Decreto Reglamentario, el cual aclara que: "no se consideran juegos de azar la realización de rifas o tómbolas debidamente autorizadas.". A su vez se dispone que para establecer la relación entre las actividades sociales y las deportivas, se tendrán en cuenta los índices

representativos de las mismas (cantidad de socios que participan activamente, fondos que se destinan y otros). Evidentemente la norma pretende que lo principal de su acción debe ser lo que hace a su calificación como ente deportivo.

En relación a este tema puede citarse las actuaciones y jurisprudencia que se detallan a continuación:

Dictamen N° 80/72 (D.A.T.J.) [49].

En muchos casos una institución deportiva puede calificar simultáneamente dentro de los preceptos normados en los incisos f) y m) del artículo 20 de la ley de impuesto a las Ganancias. En dicha situación la entidad puede beneficiarse en la extensión de ambas franquicias, dado que la aplicación de tales incisos no es excluyente entre sí.

Dictamen N° 25/84 (D.A.T.J.) [50] Explotación de carreras hípicas.

Las asociaciones que tienen como objetivo promover los deportes en general, dentro de los cuales se incluyen las carreras de caballos con aceptación de apuestas, quedan marginadas de la exención dispuesta por el artículo 20 inciso m) de la Ley del Gravamen (t.o. en 1977 y modif..).

Dictamen N° 90/72 (D.A.T.J.) [51]. ASOCIACIONES DEPORTIVAS. CONDICIONES PARA RESULTAR ALCANZADAS POR LA EXENCIÓN

La exención que el artículo 19 inciso m) de la ley de impuesto a los réditos (t.o. en 1968 y modif..), acuerda a las asociaciones deportivas alcanza a éstas aún cuando desarrollen actividades no beneficiadas por la liberalidad siempre que fueren compatibles con las que la motivaron.

---

[49] Dictamen N° 80/72 (D.A.T.J.), del 19/05/1972. Boletín D.G.I. N° 225 setiembre 1972

50 Dictamen N° 25/84 (D.A.T.J.), 30/05/1984, publicado en el Boletín D.G.I. N° 368, Agosto 1984, Pág. 24.

[51] Dictamen N° 90/72 (D.A.T.J.), publicado en BOLETIN DGI N° 225, Septiembre 1972, Pág. 67.

Las asociaciones deportivas alcanzadas por la exención deben carecer de finalidades de lucro y en ningún caso pueden repartir utilidades entre sus miembros ni el patrimonio de la entidad puede, al disolverse, volver a los asociados.

La adopción de la forma de sociedad mercantil, que implica la persecución de fines de lucro, es incompatible con el reconocimiento de exención.

Actuación N° 1260/98 (DI ASLE) [52]. Entidad Deportiva. Imp. A las Ganancias y demás gravámenes nacionales. Exenciones.

Cabe reconocer la exención correspondiente al impuesto a las Ganancias y a todos los impuestos nacionales, en virtud de lo dispuesto por la normativa vigente y en atención a la preeminencia del principio de legalidad, por ende, cabe revocar de oficio un acto administrativo que confirmó el reconocimiento exentivo sólo respecto del impuesto a las ganancias, artículo 20, inciso m) de la ley del tributo. En el acto a revocar se había reconocido a la entidad exenta conforme el inciso m) del Art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias, manifestando que la demás normativa invocada (artículo 19 inciso m) de la Ley N° 11.682)t.o. en 1972 y sus modificaciones), no estaba vigente. El decisorio fue apelado.

Jurisprudencia.

CLUB ATLÉTICO SAN LORENZO DE ALMAGRO [53]

Los clubes de fútbol creados con fines deportivos y sin propósito de lucro, cuyas rentas son destinadas a la atención de aquella finalidad, están exentos del impuesto a los réditos aún cuando una parte de sus ingresos provenga del producto del fútbol profesional.

---

[52] Actuación N° 1260/98 (DI ASLE), 16/09/1998. Entidad Deportiva. Imp. A las Ganancias y demás gravámenes nacionales.

[53] CLUB ATLÉTICO SAN LORENZO DE ALMAGRO C.S.J.N. 09/04/1945. Errepar/Impuesto/Ganancias/ tomo III pag. 006.002.001

CLUB SOCIAL Y ATLÉTICO LA PAMPA TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN 29/06/1965- Aplicación no excluyente inc. f) y m).- [54]

La Dirección General Impositiva denegó la exención pretendida por la entidad fundamentalmente en razón de que se hallaba comprendida en el inciso f) del artículo 19 de la Ley 11.682, pero sin negar que reuniera los requisitos éxigidos por las normas legales y reglamentarias atinentes.

Del texto de ambos incisos no resulta en modo alguno que ellos sean excluyentes, ya que el inciso f) se refiere exclusivamente al impuesto a los los réditos y el inciso m) extiende los beneficios para las entidades de carácter deportivo a todo otro impuesto nacional.

JOCKEY CLUB DE ROSARIO –C.S.J.N. [55]

Explotación de carreras hípicas.:

En materia de exenciones impositivas es constante el criterio conforme con el cual ellas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, que debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las forman.

La Excepción al principio de generalidad de la imposición que se traduce en la admisión legislativa de que las asociaciones deportivas se hallan exentas del gravamen, no obstante que sus ingresos se logren por la realización de espectáculos públicos, no implica que el mismo beneficio alcance a aquellas que desarrollen o exploten carreras de caballos toda vez que ello importaría prescindir sin razón suficiente del propósito con el que la exención fue establecida.

Por lo expuesto, **no corresponde considerar a la actora incluida en la exención del inciso m) del artículo 20 de la Ley N° 20628 (t.o. en 1986) toda vez que, por no controvertirse que constituye una asociación que**

[54] CLUB SOCIAL Y ATLÉTICO LA PAMPA TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN 29/06/1965- Aplicación no excluyente inc. f) y m). Errepar/Impuesto/Ganancias/ tomo III pag 006.002.001

[55] JOCKEY CLUB DE ROSARIO –C.S.J.N. 18/04/1989. Errepar/Impuesto/Ganancias/ tomo III pag 006.002.001

obtiene recursos derivados de la realización de carreras hípicas, le alcanza la previsión del segundo párrafo del inciso f) del artículo precedentemente citado.

Dictamen N° 58/96 (D.A.L.) [56] . RIFAS

El caso se origina en un recurso presentado por un club barrial ante la denegatoria del reconocimiento de exención que consagra el artículo 20 inciso m) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. La entidad se ocupa del "...fomento de las actividades deportivas, de instrucción tendiente al bienestar y mejoramiento físico, cultural y espiritual de sus asociados...", destacándose qué no se desprende que el producido de los sorteos o rifas se haya destinado a una finalidad que no fuera la propia de la institución, y en segundo lugar, tampoco se ha comprobado que se persiga un propósito de lucro o de enriquecimiento Se dijo que: "...no pueden convalidarse las actividades referidas a rifas o sorteos realizadas sin la debida autorización, ello toda vez que el reconocimiento de la exención consagrada en la norma aludida mantiene su validez siempre y cuando se cumpla con el compromiso de solicitar la autorización previa a la realización de rifas o sorteos, por cuando resulta una condición "sine qua non" para el mantenimiento del reconocimiento mencionado, entre otros recaudos."

No obstante, evaluando las particularidades del caso se resolvió hacer lugar al recurso entablado por el club barrial, debiendo proceder el Fisco a la modificación del acto administrativo impugnado.

Actuación N° 1260/98 (DI ASLE)[57] . Entidad Deportiva. Imp. A las ganancias y demás gravámenes nacionales. Exenciones.

Cabe reconocer la exención correspondiente al impuesto a las ganancias y a todos los impuestos nacionales, en virtud de lo dispuesto por la normativa

---

[56] Dictamen N° 58/96 (D.A.L.), 29/07/1996 RIFAS, publicado en BOLETIN AFIP N° 523, Julio 1997, Pág. 40.

[57] Actuación N° 1260/98 (DI ASLE), 16/09/1998. Entidad Deportiva. Procedimiento, Imp. A las ganancias y demás gravámenes nacionales.

vigente y en atención a la preeminencia del principio de legalidad, por ende, cabe revocar de oficio un acto administrativo que confirmó el reconocimiento exentivo sólo respecto del impuesto a las ganancias, artículo 20, inciso m) de la ley del tributo. En el acto a revocar se había reconocido a la entidad exenta conforme el inciso m) del Art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias, manifestando que la demás normativa invocada (artículo 19 inciso m) de la Ley N° 11.682)t.o. en 1972 y sus modificaciones), no estaba vigente. El decisorio fue apelado.

Hasta aquí se ha hecho referencia a la cuestión de fondo procediendo en el capítulo siguiente a precisar el procedimiento aplicable a efectos de obtener el reconocimiento exentivo por parte de la autoridad de aplicación.

CAPITULO II

REQUISITOS, FORMAS Y CONDICIONES PARA OBTENER EL RECONOCIMIENTO DE EXENCIÓN.

Normativa Reglamentaria vinculada a la tramitación de exenciones:

Resolución Interna (DGI) N° 2436, del 20/11/1967. Impuesto a los Réditos.

Dictada para las entidades exentas conforme los incisos b) ,d), f) m) del artículo 19 de la Ley de Impuesto a los Réditos N° 11.682 (t.o. en 1972 y sus modif..) y nuevo incorporado por el artículo 3°, punto 1), apartado d) de la Ley N° 16656.

Se resalta que mediante Instrucción N° 293 (D.A.T. y J.), del 21/08/1980. Ratificada por instrucción 418/85, se dispuso que las exenciones consagradas en los incisos m) y s) de la Ley N° 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones) mantienen su vigencia respecto de todos los impuestos nacionales. En el caso del impuesto a las ganancias por imperio de su propia ley específica, incisos f) y m) y en los demás gravámenes, en razón de que las exenciones citadas mantienen su base legal en las Leyes N° 12.965 y 16.656 que les dieran origen.

En la Resolución General 2436 se establece cual será el contenido de los Vistos, Considerandos y Parte Resolutiva de los actos administrativos que dicten los jueces administrativos competentes, declarando, cuando resulte procedente y se hallen comprendidas en algunos de los incisos antes mencionados.

En cuando a la fecha a partir de la cual rigen las exenciones se dispone que, en términos generales es la fecha de constitución, salvo que corresponda a años prescriptos, en cuyo caso se tomará como fecha inicial la del año más

antiguo no prescripto. Para casos especiales, la fecha de reconocimiento será la que corresponda al momento en que la entidad ha reunido los requisitos indispensables para considerarla como entidad exenta.

La declaración de exención será efectuada con carácter permanente en cuanto al tiempo, excepto en los casos en que sena de aplicación las disposiciones del inciso f) y nuevo incorporado por la Ley N° 16.656. En éstos casos la declaración se efectuará por un lapso de dos años, a efectos de verificar en forma indubitable el cumplimiento de sus fines sociales, y la efectiva prestación de los servicios, obras y aportes que fije el estatuto, condición que debe cumplirse para que el reconocimiento sea mantenido sin límite en el tiempo al vencimiento del plazo fijado.

Se debe dejar constancia que la declaración como sujeto exento no la exime de su obligación de actuar como agente de retención y/o información, según corresponda, ni de las responsabilidades de su incumplimiento.

Se debe destacar que se encuentra obligada a informar cualquier modificación de los estatutos que la rigen, dentro del mes siguiente de haberse producido dicha circunstancia.

Se hará dejar constancia en forma expresa que el reconocimiento efectuado perderá vigencia y la entidad dejará de ser considerada exenta en caso de comprobarse falsedad en los elementos aportados, no haberse cumplido las condiciones que dieron origen a la misma o violación de las normas estatutarias y disposiciones legales, todo ello sin perjuicio de las penalidades y/o responsabilidades que pudieran corresponder.

En caso de producirse la situación indicada precedentemente, el reconocimiento de la exención en su carácter de exenta, será dejado sin efecto desde la fecha en que haya incurrido en el incumplimiento que obliga a tomar tal determinación, intimándole el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y en lo que respecta a los donantes de la entidad, deberá impugnarse desde igual fecha las donaciones deducidas.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 729/99 (AFIP) [58]

Con fecha 01.12.99 fue dictada la Resolución General N° 729/99, disponiendo que razones de administración tributaria determinaron la necesidad de instrumentar un registro de entidades exentas, para lo cual, resulta conveniente disponer un empadronamiento general, del cual habrá de resultar la nómina de entidades que reúnan los requisitos para gozar de la dispensa.

Que a tal fin se establecieron los requisitos, condiciones, y formas que deberán cumplimentarse, para acceder a dicho empadronamiento.

Sujetos obligados al empadronamiento general: Entidades comprendidas en las exenciones previstas en los incisos b), d), e), f), g), m) y r) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones.).

Condiciones para el reconocimiento como entidad exenta. Requisitos.

Las entidades comprendidas en esta Resolución General deberán presentar la solicitud de empadronamiento (F. 698) hasta el 18/02/2000.

Posteriormente la Dirección General Impositiva va a establecer un cronograma para que las entidades a efectos de acreditar su condición de exentas, presenten el F. 699, Solicitud de reconocimiento de exención y los elementos que se detallan a continuación:

A- Elementos a presentar con carácter general:

1. De tratarse de entidades ya inscriptas: copia de la constancia de inscripción con la CUIT asignada.

2. De tratarse de entidades con exención reconocida a la fecha de vigencia de esta Resolución General: fotocopia del certificado o resolución que acredite el reconocimiento, junto con el original para su cotejo

[58] Resolución General N° 729/99, B.O. 01/12/1999, publicado en BOLETIN AFIP N° 30, Enero 2000, Pág. 38.

De haberse producido modificaciones en los Estatutos con posterioridad a lo informado en el trámite para obtener el reconocimiento por parte de este Organismo, deberá presentarse nota con carácter de declaración jurada con la cual se informen las mencionadas modificaciones.

3. Fotocopia legalizada de los Estatutos o normas que rijan su funcionamiento

4. Fotocopia del acta de la que surge el nombramiento de las autoridades de la entidad.

5. Balances de los últimos 3 ejercicios vencidos a lá fecha de la solicitud, debidamente certificado por Contador Público y con la firma legalizada por el Consejo profesional respectivo.

A su vez, las entidades deberán:

a) Haber cumplido oportunamente con la última presentación correspondiente a la Resolución General N° 4120 y sus complementarias, de corresponder.

b) Tener actualizados los datos exigidos en la Resolución General N° 10, su modificatoria y complementaria.

B- <u>ELEMENTOS COMPLEMENTARIOS A PRESENTAR.</u>

<u>Según el tipo de entidad e inciso:</u>

1.Inciso b) (Entidades exentas por leyes nacionales)

Ley que estableció la exención

2. Inciso d) e Inciso g) (Entidades Cooperativas y Mutuales)

Acreditación de la personería jurídica e inscripción en el Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual.

3. Inciso f)

Acreditación de la personería jurídica o en el caso de las entidades comprendidas en el inciso c) del artículo 1° de la Resolución General N°

1432 (DGI), la autorización o el reconocimiento de la autoridad pública competente, que demuestre que su objeto y actividades son aquellos a que se refiere el inciso f) de la ley del gravamen.

4. Inciso m) (Asociaciones deportivas y de cultura física)

Acreditación de la personería jurídica.

Nota con detalle de importes totales de inversiones y gastos destinados a las actividades sociales y deportivas en cada uno de los último tres años.

C- Instituciones Internacionales o declaradas de interés nacional sin fines de lucro.

Documentación que acredite la personería jurídica, estatutos y, en su caso norma en virtud de la cual se la declaró de interés nacional.

A su vez, en el artículo 6° de la resolución que nos ocupa se prevé la posibilidad que la Administración Federal de Ingresos Públicos requiera la adecuación o complementación de los datos a suministrar, o la presentación de otros elementos que resulten necesarios para evaluar la situación de las entidades peticionarios del reconocimiento de exención.

El reconocimiento como entidad exenta será procedente siempre que del análisis de los datos y/o elementos en poder del Fisco y de las verificaciones realizadas a tal fin, quede demostrado el carácter invocado por la peticionaria.

PUBLICACIÓN OFICIAL –VIGENCIA- EFECTOS.

De resultar procedente la incorporación en el "Registro", se emitirá una Resolución y un Formulario 709 denominado "certificado de exención", suscripto por Juez administrativo competente.

A su vez se efectuará una publicación en el Boletín Oficial.

Cualquier irregularidad que se detecte con posterioridad a la publicación, permitirá a la Administración Federal de Ingresos Públicos revocar el reconocimiento otorgado.

DISCONFORMIDADES- PROCEDIMIENTO APLICABLE- PLAZOS

Los responsables podrán manifestar su disconformidad respecto del rechazo de la solicitud de reconocimiento de exención, acompañando las pruebas de las que intenten valerse dentro de los 15 (quince) días hábiles administrativos, contados desde la fecha de su notificación.

Posteriormente, el Organismo podrá pedir otros elementos que considere necesarios y dictará una resolución fundada respecto de lá validez o improcedencia del reclamo formulado. Si el pedido resulta aceptado se procederá a la publicación de la entidad exenta en el Boletín Oficial.

CASOS ESPECIALES

INSTUTICIONES RELIGIOSAS Y ASOCIACIONES COOPERADORAS ESCOLARES.

Sólo deberán presentar

a) Instituciones religiosas: certificado de inscripción en el registro existente en el ámbito de la Secretaría de Culto dependiente de la Presidencia de la Nación.

b) Asociaciones Cooperadoras Escolares: fotocopia de la autorización extendida por la autoridad pública competente.

CONSECUENCIA Y EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES DE ESTA RESOLUCIÓN GENERAL

Originará la imposibilidad de acreditar ante terceros la condición de entidad exenta en el impuesto a las ganancias, para evitar la retención o percepción del gravamen o para beneficiar a los terceros donantes con las

deducciones que la Ley del impuesto establece por las donaciones que efectuaren.

Por otra parte, se encontrarán obligadas a la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias, en las condiciones que disponen las normas vigentes. Motivará la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683, así como de corresponder, las disposiciones de la Ley N° 24.769.

Dictamen N° 72/2001 (D.A.L.), 01/06/2001. [59]

El incumplimiento por parte de una entidad exenta de las disposiciones de empadronamiento establecidas por la Resolución General N° 729, o su cumplimiento realizado en forma extemporánea, la hace pasible de la aplicación del artículo 20 de dicha norma, el cual consigna que tal conducta originará la imposibilidad de acreditar ante terceros su condición de exenta (para evitar la retención o percepción del gravamen o para beneficiar a terceros donantes con las deducciones que la Ley establece). Asimismo, dará origen a la obligación de determinar el ingresar el impuesto y motivará la aplicación de las sanciones previstas en la Ley de procedimiento, y de corresponder, la Ley N° 24.769.

Posteriormente, fue publicada la Resolución General N° 885. [60], donde se reglamentó la segunda etapa del proceso de empadronamiento, referida a la acreditación de la condición de entidades exentas y disponer los requisitos, plazos y condiciones para verificar tal situación.

Se dispuso que para acreditar el carácter de exentas en su relación con terceros (donaciones, exclusión de retenciones y percepciones del impuesto a las ganancias, etc.), las entidades que ya poseían reconocimiento de exención entregarán fotocopia de la resolución de reconocimiento de exención oportunamente emitida, junto con fotocopia del F. 699 presentado en la AFIP.

---

[59] Dictamen N° 72/2001 (D.A.L.), 01/06/2001, publicado en BOLETIN AFIP N° 551, Febrero 2002, Pág. 259.

[60] El 18/08/2000, fue publicada en el boletín oficial la Resolución General N° 885.

Esta será la única forma de acreditar la calidad de exento, hasta tanto el Fisco emita la nueva resolución de reconocimiento de exención y el certificado -709.

A su vez, los terceros intervinientes en operaciones con instituciones exentas están obligados, en todos los casos y como condición para tener por acreditada la calidad de entidad exenta alegada, a verificar en la página "Web" de este organismo (http://www.afip.gov.ar) la validez de los formularios 698, 699 o 709. Si comprobare la falta de validez deberá informar tal circunstancia al Fisco, ya que su incumplimiento será pasible de las sanciones prevista en el artículo 39 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones.).

Hasta aquí se hizo alusión a la cuestión procedimental vinculada al trámite de exención, analizando seguidamente el tratamiento aplicable a las donaciones que reciben frecuentemente las entidades que nos ocupan, como modo de obtener recursos genuinos para la consecución de sus objetivos.

CAPITULO III

TRATAMIENTO FISCAL APLICABLE A LAS DONACIONES

Para que sea procedente la deducción de las donaciones en dinero y en especie a la instituciones comprendidas en los incisos e) y f) de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y modif.), quienes las efectúen deberán cumplir con las disposiciones del artículo 81 inc. c), de la ley del citado gravamen, con lo normado en el artículo 123 del Decreto N° 1344/98 y sus modificaciones, y con los requisitos dispuestos en la Resolución General N° 684 (AFIP) de fecha 21.09.99.

El artículo 81, hace referencia a las deducciones legales admitidas, y en el inciso c), establece: las donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del artículo 20, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio. La reglamentación establecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúen sociedades de personas.

Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación para las instituciones comprendidas en el inciso f) del citado artículo 20 cuyo objeto principal sea:

a) La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.

b) La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de

los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas.

c) La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.

d) La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educaciones públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares de las respectivas jurisdicciones.

El decreto reglamentario agrega que el cómputo de las donaciones a que se refiere el artículo 81 inciso c), de la ley, será procedente siempre que "las entidades e instituciones beneficiarias hayan sido, cuando así corresponda, reconocidas como entidades exentas por la Administración Federal de Ingresos Públicos y en tanto se cumplan los requisitos que ésta disponga y los que se establecen en el mencionado inciso".

Luego fija el criterio de valuación de las donaciones en especie (costo incurrido), y precisa que a los fines de la determinación del límite del 5% a que se refiere el artículo 81, inciso c), de la ley, los contribuyentes aplicarán dicho porcentaje sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten antes de deducir el importe de la donación, el de los conceptos previstos en los incisos g) –aportes a obras sociales- y h) –honorarios por asistencia médica- del mismo artículo, el de los quebrantos de años anteriores y, cuando corresponda, las sumas a que se refiere el artículo 23 de la Ley – deducciones personales-.

También se dispone que en el caso de donaciones efectuadas a empresas formadas por capitales de particulares e inversiones del Estado (nacional, provincial o municipal), sólo serán computables con arreglo a la proporción que corresponda al capital estatal.

Por otra parte, mediante Resolución General N° 684, la Administración Federal de Ingresos Públicos, determinó el cumplimiento de requisitos adicionales tanto para los donantes como para los donatarios.

En primer lugar, en cuanto a los donantes, se los obliga a:

a) efectuar las donaciones en dinero, mediante depósitos bancarios a nombre de los donatarios.

b) Suministrar, hasta la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, los siguientes elementos

1. Nota que contendrá, respecto del donatario y de cada una de las donaciones efectuadas, la siguiente información:

1.1. apellido y nombres o denominación social

1.2. domicilio fiscal

1.3. CUIT

1.4. nombre de la institución bancaria y N° de sucursal en que se efectuó el depósito.

1.5. importe de la donación y fecha de depósito.

2. Fotocopia de las boletas de depósito de las donaciones realizadas, certificadas por los donatarios, quien dejará constancia en ellas, del apellido y nombre o razón social, CUIT y domicilio del donante.

Los requisitos enunciados precedentemente no serán exigidos cuando se trate de:

a) donaciones periódicas que no superen la suma de $ 1.200 por cada donante –asociado o adherente- en un mismo período fiscal.

b) Las donaciones eventuales que no superen la suma de $ 600 por cada donante, a cada institución, en un mismo período fiscal.

Finalmente dispone que la suma total a justificar, en las condiciones establecidas en éste artículo, no podrá superar el monto de $ 2.400 por cada donante en un mismo período fiscal.

Los recibos, tiques o cupones que la respectiva institución extienda habitualmente, serán aceptados como principio de prueba de estas donaciones.

Para las donaciones en especie se exige también, el detalle y valor de los bienes donados, y de corresponder, sus datos registrables, o de tratarse de cosas fungibles, de la cantidad, especie y calidad.

Por otra parte, también se establecen obligaciones a cargo de las entidades e instituciones donatarias. Las mismas deberán presentar, en el mes de enero de cada año, una nota simple que contendrá, respecto de cada una de las donaciones recibidas en el año calendario inmediato anterior, la siguiente información:

a) apellido y nombre, domicilio y CUIT del donante,

b) el importe de las donaciones en efectivo,

c) el detalle de los bienes en especie recibidos, de corresponder, sus datos registrables o, de tratarse de cosas fungibles, de la cantidad especie y calidad.

En cuanto a los antecedentes en la materia, puede citarse el Dictamen N° 112/94 (D.A.T.), FUNDACIÓN XX- Donaciones- Tratamiento Fiscal- [61], donde se asesora a un grupo de donantes en relación a los beneficios impositivos que surgen por efectuar donaciones y/o subsidios a una Fundación, con la finalidad de coadyuvar al cumplimiento de los objetivos fijados en su estatuto.

[61] Dictamen N° 112/94 (D.A.T.), 29/07/1994, publicado en BOLETIN DGI N° 502, Octubre 1995, Pág. 1233.

CONCLUSIÓN:

En el presente trabajo se intentó plasmar de manera ordenada, los requisitos y condiciones que deben reunir las entidades comprendidas en los incisos b), d). e). f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, para acceder al reconocimiento de la dispensa prevista en la citada norma, dando cuenta también de los aspectos relevantes a tener en cuenta a la hora de tramitar dichos reconocimientos, y su incidencia sobre terceros ajenos al ente exento.

Se analizan las características del empadronamiento dispuesto por la Dirección General Impositiva, que alcanza no solo a las nuevas entidades, sino también a las que ya gozaban con inscripción previa (con o sin reconocimiento otorgado).

La recopilación efectuada, pretende brindar el máximo provecho posible, tanto para las entidades solicitantes de estos beneficios, en relación a la definición de proyectos, objetivos y rentabilidades que no la aparten del beneficio legal, y al mismo tiempo adoctrinan al funcionario competente acerca de cómo realizar la actividad encomendada por la Ley a la hora de reconocer dicho beneficio, dictando el acto administrativo correspondiente.

Evidentemente las reformas introducidas al texto legal pretenden evitar el uso desordenado de la franquicia como herramienta que genere distorsiones en la recaudación tributaria, alterando la equidad de un sistema que intenta ser justo, e induzca a un grupo de "posibles contribuyentes" a la elusión fiscal, buscando el equilibrio en la relación fisco contribuyente.

En principio, se puede afirmar que una interpretación razonable de la Ley de Impuesto a las Ganancias en el tema que nos ocupa, permite inferir que el propósito tenido en mira por el legislador al otorgar el beneficio exentivo, consiste en liberar del pago del tributo a las entidades de bien público, en la medida que las mismas destinen su actividad a alcanzar el fin socialmente útil para el cual fueron creadas, actuando o cumpliendo su objetivo sin aspirar o

fijar como meta el obtener un lucro material para sí, siendo ello lo que las diferencia de una sociedad comercial, alcanzada por el impuesto.

Por el contrario, cuando las entidades persiguen con sus tareas fines lucrativos, el otorgamiento de la exención en cuestión quedaría enervado.

Guarda plena vinculación y aplicación a la materia en estudio el principio de la "realidad económica", normada en nuestra Ley de Procedimiento Tributario Nº 11.683, que en síntesis prevé que cuando se compruebe que los interesados en gozar de esta exención, han adoptado la figura jurídica de una entidad exenta, para la realización de actividades que conforme la realidad económica exigirían otras estructuras asociativas más adecuadas, se prescindirá de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes.

En conclusión no es suficiente el análisis puramente jurídico formal de la entidad peticionante del reconocimiento de la exención, sino que por el contrario resulta fundamental la valoración de la realidad económica.

El requisito de la finalidad no lucrativa de la institución no excluye la posibilidad de adoptar la forma de alguna sociedad comercial. Así el artículo 3 de la Ley 19.550 permite a "Asociaciones no Lucrativas" adoptar la forma de sociedad comercial. En este caso debe existir una cláusula que prohiba a la sociedad la distribución de sus ganancias, y además el estatuto debe prever que en caso de disolución el destino de los fondos sociales se ajuste a las exigencias legales.

Cra. Hebe DICHIARA

Autora