

Universidad Nacional de Córdoba
Escuela de Graduados de Cs. Económicas

Carrera de Posgrado “Especialista en Tributación” – Trabajo Final

“TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO”



ALUMNO: CR. VOTTERO NICOLAS
TUTOR: CR. BIANCO ALBERTO JULIO

Córdoba, 16 de Noviembre de 2015



TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO” por VOTTERO NICOLAS se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

INDICE

I – Introducción.	2
II – Encuadre Jurídico de las Entidades sin Fines de Lucro.	5
III – Impuesto al Valor Agregado.	8
III. 1 – Prevalencia de Leyes especiales sobre Leyes generales.	13
III. 2 – “Ley Boca Juniors”- Exención para Entidades Deportivas.	16
III. 3 – Jurisprudencia.	18
IV – Impuesto a las Ganancia.	19
IV. 1 – Requisitos y condicionamientos en trámite del certificado de exención por AFIP.	26
IV. 2 – Jurisprudencia Judicial y Administrativa.	29
V – Impuesto a los ingresos Brutos.	30
V.1 – Características de Exenciones - Impuesto a los Ingresos Brutos en Córdoba.	30
V.2 – Características de Exenciones - Impuesto a los Ingresos Brutos en C.A.B.A.	35
V. 3. – Tratamiento del Convenio Multilateral.	38
V. 4. – Supremacía de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Leyes Nacionales.	39
VI – Conclusión.	42
VII – Biografía.	46

I - INTRODUCCION

Mi objetivo en la preparación del presente trabajo fue expresar no solo la situación fiscal de las Entidades sin Fines de lucro teniendo en cuenta los niveles de gobierno Nacional y Provincial, sino también exponer los grises de las normativas y formalidades excesiva que regulan a este tipo de instituciones

El análisis de la normativa y formalidades a las que estas entidades deben cumplir para ser considerados exentos nace a raíz de un acto administrativo por parte del fisco Provincial, que recibió una asociación civil sin fines de lucro de la ciudad donde nací, donde por su interpretación debían pagar Impuestos sobre los ingresos brutos.

Esto me llevo a preguntar si es un problema de legislación o es un problema de interpretación de algún funcionario, donde la necesidad de recaudación lleva muchas veces a gravar entidades que tienen como objeto el bien común o bien socialmente útil y cuya función es suplir, en la mayoría de las entidades, las fallas que se producen en el accionar del estado y del mercado como sistema.

Las entidades sin fines de lucro ingresan en la vida social como un elemento que propende a equilibrar los objetivos empresarios, que no contemplan determinados aspectos sociales y los objetivos del estado, que no abarcan la totalidad de la problemática social. Este último es el fin teórico que deben cumplir las entidades sin fines de lucro, lo cual desde el punto de vista tributario las hace interesantes de analizar por la manera en que obtienen sus recursos para cumplir con dicho fin.

En su trabajo sobre Impuesto a las Ganancias Reig, Enrique J. (2001, p 243) expresa “que las actividades que estos entes desarrollan suplen las que debería ejercer el Estado en ausencia de dichas entidades”.

En primer lugar se realizó un encuadre jurídico de las entidades sin fines de lucro, haciendo hincapié en un concepto para mí relevante, que es el bien común. Luego se analiza las exenciones que afectan el desarrollo de las actividades de estas entidades en el Impuesto al Valor Agregado con sus modificaciones, especialmente la que introduce la Ley 25920. Un tema central en este capítulo es la prevalencia de las leyes especiales sobre las leyes generales. Referenciando uno de los fallos más importantes de nuestro máximo tribunal.

El segundo capítulo abordaremos los requisitos que establece la Ley de Impuesto a las Ganancias, a los fines de que estas entidades sean consideradas exentas, cuales son las limitaciones que la ley prevé para evitar abusos jurídicos, sin dejar de tener presente que en su gran mayoría estas entidades ya fueron beneficiadas por leyes especiales, las cuales le otorgan una situación tributaria más beneficiosa.

En tercer lugar, analizaremos el tributo más importante para las Provincias, el impuesto a los ingresos brutos. En este caso tuvimos que remitirnos al nacimiento de este tributo, pasar conceptos fundamentales como el de “onerosidad” y “lucro”, y por último analizar la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de impuestos. Por ello tratamos dos casos especiales comparativos como el Código tributario de la Provincia de Córdoba, y de la Ciudad autónoma de Buenos Aires.

El trabajo finalizará con una conclusión general y con mi opinión crítica buscando aportar una propuesta de cambios, palabra muy moderna por estos tiempos, pero que lamentablemente tiene

dificultades para llevarse a la práctica, sino observemos el caso de la Ley de coparticipación federal, la cual espera desde la reforma constitucional del año 1994 del consenso necesario por parte del Congreso de la República Argentina.

II - ENCUADRE JURIDICO DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

Desde el punto de vista jurídico las entidades sin fines de lucro son definidas como personas jurídicas de derecho público o privado. Así el artículo 33 del Código Civil define como personas jurídicas de derecho privado a las asociaciones civiles y fundaciones que “tengan por objeto perseguir el bien común, posean patrimonio propio y sean capaces de adquirir bienes, no subsistan exclusivamente del Estado y obtengan autorización para funcionar”.

Según el art. 45 del Código Civil, " Comienza la existencia de las corporaciones, asociaciones, establecimientos, etc., con el carácter de personas jurídicas desde el día que fuesen autorizadas por la ley o por el gobierno, con aprobación de sus estatutos.”.

Sin perjuicio de ello, el mismo Código Civil en su artículo 47 legisla la retroactividad de la legitimación de la existencia de la institución al momento de su fundación, cuando la autorización legal fuese posterior al acto de constitución. Esta circunstancia se verifica normalmente, ya que en el propio procedimiento administrativo tendiente a obtener dicha autorización se exige la verificación del acto constitutivo, con lo cual aquélla resulta necesariamente posterior a éste.

El concepto de relevante de estas entidades es el “bien común”. Sobre ello se ha dicho que “se puede sostener, en términos aceptables, que es el que tiende a concretar el bienestar general a

través del progreso de las instituciones, o de la difusión de ciencias o de las artes, o de la preservación de la salud física, o de la defensa de la moral y las buenas costumbres de los individuos”.¹

Por otra parte, cuando se habla de “bien común”, no alude sólo al bienestar del grupo, sino al de la comunidad. Es en realidad, el interés público.

Dice Borda (1996), que “el bien común o bien público general de las asociaciones debe resultar de su objeto y de su actividad, siendo por lo tanto una cuestión determinable en los hechos. Concluye que, por más que el objeto se presente en apariencia como puramente egoísta de la institución siempre que se pueda extraer del mismo un fin socialmente útil, este requisito estará satisfecho.”

Llambías, (s/d) por su parte expresa, “que el bien común debe traducirse como finalidad útil para la sociedad, agregando, que no es necesario que el objeto sea totalmente altruista o desinteresado, y pueda reportar cierta ventaja a sus asociados.”

El cuerpo legal del Fisco, también emitió su opinión al respecto y en uno de sus considerandos dijo: “El fin socialmente útil o el bien común es a la postre un concepto referido a valorización de contenido ético de donde resulta que aquellos propósitos perseguidos estatutariamente y de hecho por las entidades beneficiarias, no pueden hallarse en colisión con los principios, sean de naturaleza política, social, ética, religiosa, etc. que conforman a la moral pública y el espíritu tradicional de la nacionalidad Argentina” (Considerandos de la Resolución General N° 1432 - DGI)

¹ (Calcagno, Luis Maria y Fourcade, Maria Viviana. Régimen legal para entidades sin fines de lucro. Ediciones La Rocca, Bs. As., 1999. Pag. 22).

Estas organizaciones no tienen como objetivo el lucro económico, las utilidades que generan no son repartidas entre sus socios, sino que se destinan a su objeto social. Los ingresos que obtienen solo estén constituidos por las cuotas sociales que aportan sus asociados o actividades sociales generadoras de fondos organizadas por y para sus asociados. En consecuencia, el financiamiento de ellas, no constituyen renta para los efectos tributarios, como asimismo, todo otro ingreso que una ley determinada tipifique como no constitutivo de renta imponible.

Estas organizaciones tienen una comisión directiva, o un grupo de personas de confianza, que son responsables de designar a los administradores que llevarán adelante la gestión diaria y que se asegurarán que las actividades de estas entidades sean compatibles con los propósitos para los cuales fueron creadas.

Dentro de este grupo se pueden considerar:

- Fundaciones
- Corporaciones
- Asociaciones gremiales
- Sindicatos
- Juntas de vecinos y organizaciones comunitarias
- Cooperativas
- Otras instituciones cuyo objeto no es el lucro económico

En el Derecho Tributario, la ley 11.683, le otorga el carácter de sujetos pasivos de tributos nacionales a las asociaciones en general en el artículo 5to, mediante los incisos b) y c). El primer inciso incluye a las asociaciones que son sujeto de derecho según la consideración del derecho

privado, en tanto que, en el otro, amplía el universo de contribuyentes a otras asociaciones que, no gozando de la calidad anterior, sean pasibles de la atribución del hecho imponible.

El artículo 15 del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As. menciona, como potenciales sujetos pasivos de impuestos, a las asociaciones que tienen personería jurídica como a las que no, en tanto realicen los actos y operaciones que se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideren causales de nacimiento de la obligación tributaria. Y en términos similares el artículo 29 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba establece en su inciso 2).- Las personas jurídicas de carácter público y privado y las simples asociaciones civiles o religiosas que revistan la calidad de sujetos de derecho.

III –IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Las asociaciones civiles que persiguen un bien en común deben conseguir recursos para cumplir con los fines sociales declarados en sus estatutos. Como expresamos en el capítulo anterior, los recursos necesarios para el cumplimiento del fin social se obtienen no sólo del aporte de cuotas sociales que pudiera prever el estatuto, sino que estas entidades han tenido que ingeniarse a generar fondos de otras fuentes, tales como: publicidad en su revista o instalaciones; prestación de servicios a asociados, tales como la cobranza de servicios, alquiler de sus instalaciones, la adhesión a planes de cobertura médica u organizaciones de eventos para su comunidad. En muchos casos los estatutos no prevén taxativamente que la entidad pueda desarrollar estas u otras actividades destinadas a conseguir recursos.

El fisco Nacional, haciendo una interpretación muy restrictiva y cegada de la situación que estas instituciones se desarrollan, ha entendido que “si la obtención de fondos proviene de servicios remunerados que no se presten en relación de dependencia y, en tanto estos no estén autorizados por el Estatuto, no es posible entender que tengan vinculación con los fines específicos de la entidad, y por ello se encuentran alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado. La consecuencia de este criterio es que los ingresos que provengan de dichas actividades se deben considerar como ingreso neto en los términos de la ley del impuesto.” (Sebastián W. J. Vázquez, La exención en el IVA para las entidades sin fines de lucro, 29/03/2010).

Por suerte alguna jurisprudencia ya ha puesto límites a esta interpretación y pretensión del fisco, otorgando así importancia decisiva al destino de los fondos recaudados.

Para abordar el análisis del tratamiento tributario en las entidades sin fines de lucro es menester hacer una separación de dos aristas. En primer lugar el nacimiento del hecho imponible y a posterior la consideración de la exención.

El impuesto al Valor Agregado es un impuesto general al consumo, indirecto y de naturaleza real, por cuanto recae sobre bienes y servicios sin consideración alguna de las personas que intervienen en la operación. Por estas características, el sujeto pasivo de derecho, no coincide con el “de hecho”, el consumidor. Por ende, no se pueden analizar sus caracteres subjetivos a la hora de ponderar la incidencia del impuesto respecto de la capacidad contributiva del mismo.

Sobre el estudio del elemento objetivo del tributo, la ley establece luego de la generalización del IVA que el hecho imponible alcanza a todas las ventas de cosa mueble y a todas las prestaciones de servicios y locaciones de obras.

La evolución de la problemática para establecer si estas entidades que persiguen un bien común estaban gravadas, tomo importancia a partir de la generalización del impuesto que trajo la ley 23.871 en Octubre de 1990. Hasta ese momento sólo estaban gravadas por el impuesto las prestaciones y las locaciones de obra que expresamente se mencionaban en su articulado. A partir de entonces, se cambia la redacción y con el famoso art. 3° e) 21., por efecto residual pasó a gravarse prácticamente todas las prestaciones y locaciones.

En este contexto, es claro que prácticamente todas las actividades que puedan desarrollar los entes bajo estudio se encuentran alcanzadas por el impuesto. La única forma de que las entidades sin ánimo de lucro no estén sujetas a IVA, es que todas sus entregas de bienes y prestaciones de servicios sean a título gratuito.

El otro punto abordar, corresponde al análisis de las exenciones impositivas que se desprenden del articulado y alcanzan a las entidades civiles sin fines de lucro.

Dado el carácter real del impuesto, las exenciones que trate serán de carácter objetivo, por lo que las actividades desarrolladas por las entidades sin fines de lucro estarán exentas en la medida en que el beneficio alcance a la actividad correspondiente. Es decir, se pone mayor atención a las características generadoras del hecho imponible, en virtud de su vinculación directa con las entidades de bien público, estableciendo una clara relación actividad-sujeto para obtener el beneficio tributario.

Ley de Impuesto al Valor agregado establece en su inciso h) del Artículo 7 que:

Artículo 7 - Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3° y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:

h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, que se indican a continuación:

5) Los servicios relativos al culto o que tengan por objeto el fomento del mismo, prestados por instituciones religiosas comprendidas en el inciso e) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.

6) Los servicios prestados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, por instituciones políticas sin fines de lucro y legalmente reconocidas, y por los colegios y consejos profesionales, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos. (Inciso sustituido por pto. e), Art. 1° del Decreto N° 493/2001 B.O. 30/04/2001.)

El artículo a continuación del artículo 7 determina que respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica y de los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, de canto, de danza, circenses, deportivos y cinematográficos no serán de aplicación las

exenciones previstas en el punto 6 del inciso h) excepto para determinadas instituciones (obras sociales, colegios y consejos profesionales, etc.)

Continúa diciendo que *en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley, las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente.*”

Por último, la Ley 25.920 incorporó un párrafo que dejó a salvo las exenciones emergentes de leyes específicas, al disponer que la mencionada limitación no sería aplicable cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha (09/09/2004) de entrada en vigencia de la misma, incluida la dispuesta por el artículo 3, inciso d) de ley 16.656.

La Ley 16656 (B.O. 31/12/1964) incorpora a través del Art. 3 inc. d) el siguiente inciso al Art. 19 de la Ley 11682: *“Quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública y los inmuebles de su propiedad utilizados para el desarrollo de sus actividades o para la promoción de recursos destinados al cumplimiento de sus fines.”*

El dictamen de comisión del proyecto de reforma introducido por Ley 25.920 del artículo 7.1 expresa que el mismo, “tenía por objeto brindar seguridad jurídica respecto al alcance de las exenciones establecidas por la ley del IVA, precisando que en ningún caso serán de aplicación exenciones genéricas, debiendo estar previstas taxativamente en la ley para su aplicación.”

Además de la normativa en el Impuestos en el valor agregado, las entidades sin fines de lucro en general están reglamentadas por leyes especiales que norman su funcionamiento, y dado su carácter natural, el bien público. Es que esas mismas normas han establecido de manera general, tratamientos tributarios más beneficiosos a las entidades que conforman este sector. A continuación se mencionan alguno de ellos:

- Ley 14.613. Las asociaciones cooperadoras escolares.
- Ley 16.656 - Art 3. Entidades Civiles sin fin de lucro dedicadas a la educación, asistencia social, y a la salud pública.
- Ley 20.321 – Art 29. Asociaciones mutualistas, en relación a sus bienes y actos.
- Ley 12.965. Entidades deportivas.
- Ley 23.139 – Art 2. Sociedades de bomberos voluntarios.
- Ley 23.569. Universidades Nacionales.

III. 1 - PREVALENCIA DE LEYES ESPECIALES SOBRE LEYES GENERALES

A partir de la coexistencia de Leyes especiales como las mencionadas anteriormente y la Ley de IVA, las entidades sin fines de lucro sufrieron problemas interpretativos respecto la vigencia y operatividad de las exenciones subjetivas que recaen sobre ellas. Este conflicto normativo data desde el nacimiento del IVA pues en tal oportunidad, las normas genéricas provenientes de leyes especiales eran preexistentes y la ley del IVA nada previó al respecto.

A los fines de aclarar el tema, por ese entonces la Dirección General Impositiva, emitió la instrucción General 28/1995 (DGI) donde siguiendo sostuvo que, las disposiciones de la Ley referida por tratarse de normas de carácter genérico, no afectan ni derogan beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales, las que de hallarse vigentes prevalecen sobre las previsiones de la ley del Impuesto. De esta forma las entidades sin fines obtenían la seguridad jurídica y validaban los beneficios tributarios que recaían sobre ellas a través de leyes genéricas. Esta interpretación se basó a su vez, en una providencia de la Secretaría de Ingresos Públicos, en la que se sostuvo que las exenciones contenidas en el entonces artículo 6º, inciso j), de la ley del IVA, como norma genérica, en ningún caso deben tomarse como limitativas de beneficios más amplios acordados por disposiciones específicas, sobre todo considerando que tanto el otorgamiento como la derogación de exenciones debe establecerse por acto legal expreso y no a través de criterios interpretativos. (Dr. Humberto Bertazza - Ciclo de Actualidad Tributaria del CPCE CABA - 20/10/04).

En el año 2000 AFIP emite la instrucción general 5/2000 dejando sin efecto la Instrucción General 25/1995 (DGI), al expresar que la ley de Impuesto al valor agregado contiene disposiciones exentivas específicas, por lo tanto las franquicias genéricas contenidas en leyes u otras normas anteriores a su dictado, quedan limitadas. Nuevamente el Fisco da un giro total y renace la controversia respecto a la supremacía de leyes especiales y el criterio interpretativo que debía adoptarse.

Luego el Procurador del Tesoro de la Nación en el año 2002, en sus funciones de emitir dictámenes a los fines de aclarar controversia administrativa y aplicación obligatoria para los servicios jurídicos que forman parte del Cuerpo de Abogados del Estado, tuvo que expedirse en la causa que mantenía la Fundación de Hemofilia por la exención sobre todo impuesto Nacional que establece el Artículo 3 de la Ley N°16.656 para las entidades civiles sin fines de lucro dedicadas a la educación, asistencia social y la salud pública.

El tema en estudio era determinar si la exención de todo otro impuesto nacional introducida por el artículo 3° de la ley N° 16.656 al modificar la ley del impuesto a los réditos, ha sido o no afectada por las disposiciones de la ley que regula el impuesto al valor agregado.

El procurador en el Dictamen 46/02 expreso que la norma de carácter específico prevalece sobre las disposiciones de la Ley del impuesto al Valor Agregado, por lo que la Fundación de la Hemofilia no debe tributar el Impuesto al Valor Agregado por la importación de factores destinados al tratamiento de pacientes hemofílico”.

Finalmente en Setiembre de 2006, el máximo tribunal de justicia de la República Argentina en el fallo “**Club 20 de Febrero c/ AFIP – s/ Acción Meramente** declarativa recordó el antecedente administrativo y expreso “En efecto, la instrucción 28/1995, el director general de la Dirección General Impositiva aclaro a sus funcionarios que, en todas aquellas normas que contenían exenciones generales, alcanzaban al impuesto al valor agregado, aun cuando no estuviera expresamente mencionado en el artículo 7. Así se incluyó como ejemplo, la situación de las mutuales (Ley 20.321) Universidades Nacionales (Ley 23.569) y la citada Ley 16.656 para entidades sin fines de lucro.

Finalmente con la reforma introducida por la Ley 25.920, se fija el criterio general que “en ningún caso serán de aplicación respecto del IVA las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente”, tiene que ver únicamente con las normas legales futuras a partir de 09/09/2014. De esta manera, se termina con el conflicto de interpretación generado, y AFIP se encuentra ahora obligada a respetar tal criterio legal y archivar las actuaciones que se encontraban en discusión.

III- 2 “LEY BOCA JUNIORS”- Exención para Entidades Deportivas.

La Ley N° 16774, estableció una exención para el Club Atlético Boca Juniors de todos los impuestos y tasas nacionales que correspondiera abonar, con motivo de las construcciones que realizara sobre la superficie que le fue cedida mediante la Ley N° 16.575.

Esta norma acordó igual tratamiento a aquellos clubes deportivos que, a la fecha de sanción de la mencionada franquicia o en el futuro, efectuaran obras de construcción, refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas.

Es decir, que podrán acondicionar sus canchas de básquet, natatorios, vestuarios, y todo lo que constituya en sí las “instalaciones deportivas”, incluyendo materiales y tasas por importación de elementos que formen parte de las instalaciones y obras.

La intención de la citada ley es la de abaratar el costo de construcción o refacción de estadios o instalaciones deportivas que realicen clubes deportivos, por lo que los hechos impositivos correspondientes a los proveedores, locadores y prestadores de servicios relacionados directamente con las obras comprendidas en la liberalidad (esto es, contratados directamente por

las entidades deportivas), no se encuentran gravados por el impuesto al valor agregado. Vale decir, la franquicia no alcanza a las compras efectuadas o prestaciones recibidas por sus proveedores o locadores de obra. Esto fue expuesto por el fisco en el Dictamen 71/2006.

Este último es el producto de una consulta al fisco de un Responsable Inscripto, cuyos hecho imponible productos de su actividad, la extracción y venta de arenas y triturados pétreos, materia prima esencial utilizada en toda construcción, refacción y/o ampliación de inmuebles, y como proveedor de dicha materia prima, ha recibido en varias oportunidades, pedidos de provisión de arena por parte de clubes y entidades deportivas que amparados en la ley citada le solicitan la exención del IVA en el precio ofertado.

En este dictamen la propia administración, nos viene aclarar conceptos fundamentales para la interpretación de la acotada Ley 16.774:

Se acordara igual tratamiento a aquellos clubes deportivos que, a la fecha de sanción de la presente o en lo futuro, efectúen obras de construcción, refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas

Está exceptuado de la tributación las sumas que constituyen impuesto para el adquirente -el club- y no los importes que en concepto de gravámenes -impuesto sobre las compras- hubieran recaído sobre las prestaciones adquiridas por el proveedor del club, dado que tales importes no revisten para la entidad deportiva el carácter de impuesto. Es por ello que las empresas contratantes con las entidades deportivas deben facturar como exentas, por lo tanto el proveedor no podrá computar como crédito fiscal el impuesto que le hubiera sido facturado por sus compras, locaciones o prestaciones vinculadas con las ventas en cuestión.

La eximición procede siempre que se trate de clubes deportivos y que las obras estén destinadas a sus estadios e instalaciones de carácter deportivo

Siempre que el ente cuente con el reconocimiento de la exención que dispone el artículo 20 inciso m) de la ley de impuesto a las ganancias.²

III.3 - JURISPRUDENCIA

Fallo "Tiro Federal Argentino de Mar del Plata" - TFN - Sala D - 13/7/1998: “corresponde eximir del impuesto a la venta de determinados productos por parte de la recurrente, a saber: municiones, platillos, hélices y blancos, toda vez que dichos bienes de cambio se encuentran intrínsecamente ligados a la prestación del fin específico, exento del tributo. Ello por cuanto si el objeto principal no se encuentra alcanzado por el impuesto corresponde asignar el mismo tratamiento a los servicios conexos, por la venta de aquéllos. No corre la misma suerte la venta de productos que no están ligados al fin principal, los que deberán tributar el gravamen.

Fallo "Terrenos de Golf en San Martín SA" - TFN - Sala C - 18/5/1998: el requisito de la finalidad deportiva no significa la exclusión a priori de determinadas formas societarias del derecho comercial, sino que ello dependerá del análisis de los objetivos sociales y de las actividades realizadas por la entidad, es decir, que deberá darse preeminencia a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas.

Fallo "Instituto de Apoyo a la Actividad Cultural de la Manzana de las Luces" - TFN - Sala D - 27/8/2002: Explotación de una playa de estacionamiento por una entidad exenta: “para que una entidad o

² (La Ley Boca Junior: Exenciones de todo impuesto y tasas nacionales. Recuperado de [http://www.dameleconsultores.com.ar/la-ley-boca-juniors-exenciones-de-todo-impuesto-y-tasas-nacionales-contador-en-lanus/.](http://www.dameleconsultores.com.ar/la-ley-boca-juniors-exenciones-de-todo-impuesto-y-tasas-nacionales-contador-en-lanus/))

asociación se encuentre exenta de impuesto al valor agregado, conforme al apartado 6 del inciso h) del artículo 7, deben concurrir tres requisitos: a) encontrarse sus servicios entre los gravados por el artículo 3, inciso e), de la ley del gravamen; b) estar los mismos relacionados en forma directa con los fines específicos de dicho ente; c) hallarse este último comprendido en alguno de los incisos f), g) o m) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias”.

Fallo "Fundación Universidad Nacional de Córdoba" - TFN - Sala B - 1/2/2005.: “La idea de "obtención de ingresos" no es incompatible con la figura jurídica de "fundación", ya que así lo prevé el artículo 22 de la ley 19836. Por el contrario, sí resulta incompatible con la idea de una fundación el propósito de lucro. Esta última concepción agrega al mero hecho de la obtención de ingresos un elemento finalista u objetivo buscado con lo recaudado por la actividad desarrollada por la fundación, descartando la búsqueda de una "ganancia" y disponiendo imperativamente que los recursos obtenidos deberán ser aplicados a los fines fundacionales enmarcados, en última instancia, en la noción de bien común que justifica las exenciones tributarias. Estas franquicias se apoyan en la idea de que las fundaciones colaboran con la actividad estatal en la consecución del bien común, por lo que no resulta acertado detraerle a estas entidades sumas en concepto de impuestos para ser aplicadas, en definitiva, a las necesidades públicas, cuando estas entidades satisfacen en forma más directa algunos de estos requerimientos.

IV - IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Para el análisis frente a este impuesto, se procederá a considerar el tratamiento general de las ganancias obtenidas por los entes sin fines de lucro, haciendo menciones especialmente sobre los parámetros que deben cumplir las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de beneficio público.

Desde un punto de vista técnico, la ley ha dejado al margen de la imposición a los entes sin fines de lucro a través del mecanismo de la exención. Ésta se hace necesaria porque el concepto de ganancias que define la ley, como elemento objetivo del hecho imponible, abarca a los rendimientos obtenidos por los entes en cuestión, siendo entonces más amplio que el concepto de ganancia vinculado netamente con lucro. El artículo 2 de la ley menciona que “son ganancias...2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos... obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69”, y éste, cuando menciona a los sujetos que estarán alcanzados por la tasa proporcional del impuesto, en el inciso a) enumera a “3. Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.”

El asunto central del artículo recae sobre la alícuota aplicable, y como venimos mencionando estas entidades gozarán del beneficio de exención, por lo tanto la tasa no sería aplicable. Sin embargo, la exención estará atada a ciertos condicionamientos, que, de no ser cumplidos, obligará al sujeto de marras a pagar el impuesto según la tasa del inciso.

La doctrina clasifica a las exenciones en 2 tipos:

Exenciones subjetivas, son aquellas en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona (física o ideal) del contribuyente. En este grupo se incluyen las entidades gremiales, científicas, religiosas y culturales, las cuales se consideran de bien público y no persiguen fines lucrativos.

Exenciones objetivas, son aquellas en que la circunstancia neutralizante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la

“persona” del contribuyente. Por ejemplo, los intereses provenientes de depósitos en cajas de ahorro efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras.³

La ley del impuesto procede a la exención en una serie de incisos que se precisan en artículo 20... Así el inciso **e)** menciona a “Las ganancias de las instituciones religiosas”; el inciso **f)** a “Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual.... La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones, asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.”; el inciso **g)** “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”; el inciso **m)** “Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física.... La exención establecida precedentemente se extenderá a las asociaciones del exterior, mediante reciprocidad”; el inciso **r)** “Las ganancias de las instituciones internacionales sin fines de lucro, con personería jurídica, con sede central establecida en la República Argentina. Asimismo se consideran comprendidas en este inciso las ganancias de las instituciones sin fines de lucro a que se refiere el párrafo anterior, que hayan sido declaradas de interés nacional, aun cuando no acrediten personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la República Argentina”.

³ (Recuperado en:

http://www.mrconsultores.com.ar/archivos/Herramientas//Exenciones_para_entidades_sin_fines_de_lucro_-_Tratamiento.doc.)

El Artículo 34 del Decreto Reglamentario Ley de Impuesto a las Ganancias, establece como requisitos: 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 AFIP.

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar. Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

A continuación desarrollaremos en profundidad las características y requisitos que deben afrontar las Asociaciones, Fundaciones y Entidades Civiles que establece el Inciso f).

Inciso f) “*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...*”

El resto de las asociaciones y entidades de bien público no incluidas en leyes especiales, tienen su exención por el presente apartado. Se consideró el concepto de "sociedades" o "asociaciones de beneficio público" como extremo necesario para el encuadramiento en los beneficios exentivos, señalando que es la organización asociativa con el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil. Es decir, que el fin perseguido y las actividades efectivamente desarrolladas deben caracterizarse por una vocación fundamental de beneficiar a la comunidad.

Las instituciones comprendidas en el Inciso f) deberán cumplir con estos parámetros para obtener la exención.

A) Prohibición de distribuir el patrimonio y las ganancias.

En ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. En su estatuto, la entidad peticionante de la exención deberá expresar que en caso de disolución el remanente de los bienes, una vez pagadas las deudas sociales, se destinará a fines benéficos, distribuyéndose los fondos resultantes a una entidad que deberá ser exenta o al estado. Caso contrario se crearía una vía de distribución de resultados encubierta.

Los estatutos de muchas entidades civiles creadas a mediados del siglo pasado no aclaraban en su articulado que en caso de liquidación, los bienes deberán pasar a manos de una entidad civil “considerada exenta a los fines del impuesto a las ganancias por la normativa vigente, o del Estado.” Por lo tanto sufría el rechazo por parte de los funcionarios administrativos, hasta lograr su adecuación en asambleas extraordinarias.

Es muy común que este concepto sea confundido con que no pueda haber beneficios para los asociados, ya que el propósito de la asociación es brindar un beneficio a sus socios o a la comunidad en su conjunto, justamente en la medida del cumplimiento de sus objetivos y siempre que el bien común esté salvaguardado.

B) La naturaleza del sujeto beneficiario.

La ley enumera taxativamente las que serán consideradas entidades sin fines de lucro en clara alusión a su forma jurídica. Deberán ser asociaciones o fundaciones, nombrando entonces

algunas que tienen caracteres normados de orden privado. Paralelamente habla de “entidades civiles”, concepto que no goza de la exactitud anterior, pero que evidentemente no podría encuadrar como sociedades comerciales si restringiéremos el análisis a la interpretación literal de la norma. Podría el concepto ser asimilado al de las “simples asociaciones” del Código Civil.

En sentido contrapuesto, el hecho que una asociación tenga la forma jurídica de tal, no garantiza la exención per se, en la medida en que no se cumplan el resto de los requisitos que establece el inciso en forma concomitante.

C) *Que las ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación.*

El dictamen 52/2000 establece que para que proceda la exención, las entidades deberán destinar tanto sus ganancias como su patrimonio social a los fines de su creación y, en ningún caso, distribuir los mismos entre sus socios o perseguir fines de lucro.

El Inciso en análisis establece una enumeración descriptiva y no taxativa de las actividades que deben dedicarse las instituciones, entre ellas menciona: asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales cultura física, cultura intelectual. Esto fue expresado por el dictamen (DATyJ) 10/81, “*la exención tiene por objeto beneficiar no solo aquellas entidades que pudieran resultar de utilidad pública, sino también a las que tienen un fin socialmente útil para sus asociados, el cual viene a ser requisito suficientemente útil para la exención.*”

De nuestro análisis, entendemos que no se debe confundir la actividad con el objeto o fin de la asociación. La actividad será desarrollada en prosecución del fin de la entidad, por eso, resulta interesante analizar el destino de los fondos vinculándolo con los objetivos del ente, que entiende

que deben ser los enumerados más arriba, tratando los en forma separada del origen de los recursos de la entidad.

El último párrafo del Inciso f) del artículo 20 establece que: *“la exención no será de aplicación en el caso de fundaciones, asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales”*.

Excepto 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 del beneficio.

La zona más gris consiste en determinar cuándo por el desarrollo de ciertas actividades comerciales o industriales se está produciendo un traslado de beneficios hacia los socios, aunque no sería un inconveniente si esas actividades se desarrollaran en condiciones similares a las de mercado. La norma busca evitar que las entidades pasen los límites y se genere competencia desleal con aquellas sociedades comerciales que si fueron creadas desde el origen para tal fin, estando sujetas al pago de tributos.

Las normas establecen limitaciones para que no se produzcan abusos de las formas jurídicas.

** La exención no será de aplicación para aquellas instituciones que durante el periodo Fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas, un importe por todo concepto, incluido gastos de representación y similares, superior en un 50% al promedio anual de las 3 mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco será de aplicación la citada exención, cualquiera sea el monto de las retribuciones para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución.

** No obtener ingresos de la explotación de juegos de azar, espectáculos públicos, carreras de caballos y actividades similares. Respecto del alcance que se le debe dar a la expresión “juegos de azar”, el DR en su artículo 37 indica que no se considerará incluida la realización de rifas o tómbolas cuando hayan sido debidamente autorizadas. Si bien dicha norma está reglamentando el inciso m) y no el f), coincide la doctrina que la aclaración del 37 debe entenderse extensiva al inciso que nos ocupa.

IV. 1–REQUISITOS Y CONDICIONAMIENTOS EN TRMITE DE EXENCIÓN

El Art 34 del Decreto Reglamentario, establece que el grupo de entidades mencionadas en la ley deberán solicitar autorización al fisco para gozar de la franquicia.

“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 AFIP, 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 hubiera tenido lugar.”

La RG 2681, establece los requisitos y condiciones que las entidades enunciadas en los incisos b), d), e), f), g) m) y r) del Artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias deberán cumplir a

efectos de acreditar su condición de exentas. La norma vino a reemplazar a la RG N° 1.815 a partir de 01/01/2010.

El cumplimiento del trámite tendrá como efectos:

- No ingresar el impuesto a las ganancias.
- No ser pasible de retenciones y percepciones en el Imp. A las ganancias.
- No ser pasibles de las retenciones y/o percepciones en el impuesto al valor agregado, en el caso de los sujetos comprendidos en el inciso f), y en los puntos 5. y 6. del inciso h) del Artículo 7° de Ley IVA.
- Estar alcanzadas por las alícuotas reducidas, o exentas, del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias

Las entidades para solicitar el certificado y dar cumplimiento a la resolución, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- Estar inscripta ante AFIP y contar con CUIT activa.
- Poseer el Alta en el Impuesto a las Ganancias y de corresponder en IVA.
- Tener actualizada la información respecto a su forma jurídica, el mes de cierre del ejercicio fiscal y la o las actividades económicas.
- Tener actualizado el domicilio fiscal declarado.
- Haber cumplido con la presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y de los recursos de la seguridad social de los últimos doce períodos fiscales.
- Haber cumplido —de corresponder— con la última presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias y de la prevista en la Resolución General N° 4120.

El capítulo B de la Resolución General N° 2681, establece los dos procedimientos para la obtención del certificado de exención. Un régimen general el cual da inicio el trámite a través de una presentación mediante el programa aplicativo web. Y un régimen simplificado que solo podrán solicitar con carácter de excepción, los sujetos que se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones mencionadas en el Art. 7 de la resolución.

En una defectuosa redacción, el artículo 34 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, establece que la exención “se otorgará a pedido de los interesados.” dejando como residuo un requisito nunca establecido por la ley. La aplicación estricta de esta máxima llevaría a considerar que el poder ejecutivo se arrogó una potestad que es propia del legislativo. La necesidad de aprobación parlamentaria para la legitimación de los impuestos deviene del principio tributario de legalidad y encuentra sustento en los artículos 4° y 75° de la CN.

Esta potestad que se reservó el poder ejecutivo lo confirma la Dirección de Asesora Legal en Dict. 83/2000 donde en una especie de recordatorio menciona que, *“no debe olvidarse que el reconocimiento de la exención hace a la materia tributaria nacional, respecto de la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos ejerce las facultades de aplicación, percepción y fiscalización que le competen, de conformidad con lo dispuesto en el decreto 618.”*

Tal como fue tratado en el capítulo anterior, las entidades sin fines de lucro en general están reglamentadas por leyes especiales que norman su funcionamiento. Esas normativas ya otorgaron un tratamiento tributario más beneficioso, que como dimos de ejemplo en el caso de la Ley 16.656, artículo 3 expresa que “quedan exentas de todo otro impuesto nacional las entidades

civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública...”

Los organismos de fiscalización deberían limitar sus funciones a corroborar que las entidades realmente cumplan sus funciones y tengan como fin la educación, la salud pública y ayuda social. En la actualidad estas instituciones deben atravesar un camino lleno de obstáculos puestos por resoluciones, instrucciones, etc. y la voluntad de los funcionarios administrativos quienes muchas veces niegan trámites en los escritorios de las oficinas, sin emitir dictamen o acto administrativo.

IV. 2 - JURISPRUDENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA

Fallo Fundación Universidad Nacional de Córdoba TFN Sala B del 1/2/2005 – Fundación Hastinapura. CNACAF Sala IV del 1/6/2006: La "obtención de ingresos" no es incompatible con la figura jurídica Fundación, ya que así lo prevé el artículo 22 de la ley 19.836. Por el contrario, sí resulta incompatible con la idea de una fundación el propósito de lucro.

Fallo Asociación Pro Ayuda a Niños Atípicos. CNACAF Sala II del 4/7/1995 - La Scala de San Telmo. CNACAF Sala II del 8/3/2005: “Las entidades de beneficio público están habilitadas, mientras no se desnaturalice la finalidad de su creación y el fundamento de la exención de que gozan, a realizar espectáculos públicos con la finalidad de obtener recursos para la realización de sus actividades de bien público. Las entidades podrán realizar actividades ajenas a su específico objeto cuando el resultado de ellas, aún mediando onerosidad y habitualidad a su respecto, no se distribuya directa o indirectamente entre sus asociados.

Dict. (DAT) 63/2002 - Actividad agropecuaria desarrollada por entidad comprendida en el artículo 20, inciso f), de la ley del gravamen: la actividad agropecuaria puede ser encuadrada en la exención establecida en el inciso f) del artículo 20 de la ley, habida cuenta que la misma resulta ajena a las actividades de índole comercial o industrial, en tanto sea realizada en forma individual por el propio productor y sin recurrirse a una forma de organización empresarial.

Dict. (DAT) 82/2002 -Fundaciones que desarrollan actividades comerciales o industriales: 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 del beneficio consagrada por el segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen.

V – IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

V.1 – CARACTERISTICAS DE EXENCIONES EN IMPUESTOS A LOS INGRESOS BRUTOS CORDOBA

Este tributo constituye el recurso tributario más importante de las provincias y ha sido un tema de discusión de muchos años, en lo que significa distribución tributaria interjurisdiccional.

La Ley N° 23.548 lo excluye de la coparticipación, siempre y cuando se cumplan con determinadas pautas que se prevén en dicha Ley. En efecto, el inciso b) del artículo 9° del Régimen de Coparticipación consagra la obligación de las provincias que adhieran de no establecer, ni ellas ni sus municipios, gravámenes locales análogos a los nacionales de los que coparticipan.

Es un impuesto general al consumo y clasificado entre los gravámenes indirectos al gasto. Es de tipo acumulativo y plurifásico o en forma de cascada, como algunos autores llaman.

El impuesto en sus inicios se llamaba “a las actividades lucrativas”, a finales de los años 40, se estableció (Código Fiscal de 1948) en la Provincia de Buenos Aires, antecedente directo. Sin embargo en 1978, con un gobierno de facto, hubo modificaciones que permanecieron con el tiempo, entre ellas:

- El gravamen pasa a llamarse impuesto a los ingresos brutos.
- El hecho imponible incorporó el concepto de "a título oneroso".
- Se deja el aspecto intencional de obtener un beneficio.
- Se toma a un elemento subjetivo (debe existir contraprestación a cambio de la actividad desplegada).

Bulit Goñi (1986) expresa que a diferencia de otros tributos, En Impuesto a los Ingresos Brutos se produce una clara distinción entre el “hecho imponible” y la “base imponible”.

Si tomamos como ejemplo el Código Tributario de la Provincia de Córdoba, lo afirmado se advierte con nitidez. En tanto el “hecho imponible” responde al “ejercicio habitual y a título oneroso en la jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso...”, la “base imponible” se “determina sobre el monto total de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, de la actividad gravada...” (Arts. 173 y 181 respectivamente del Código Tributario-).

Este tributo tiene varios elementos esenciales, importante de mencionar:

El ejercicio de la actividad debe ser “habitual” y “a título oneroso”. Al respecto, al no existir una delimitación del último de los términos señalados, cabe concluir que este responde a lo previsto en el artículo 1.139 del Código Civil.

Se toman en cuenta los “ingresos”. Por lo tanto es irrelevante el “resultado que genere esa actividad o si la empresa tiene que vender a pérdida uno de sus productos.

Lo antedicho nos lleva a preguntarnos: ¿Basta que una entidad sin fines de lucro realice actos a título oneroso en forma habitual para quedar comprendida en el objeto del tributo?

El Propósito de Lucro se relaciona con que la actividad se realice a título oneroso. No es lo mismo lucrativo que oneroso. La onerosidad requiere siempre la existencia de una contraprestación. Oneroso supone reciprocidad de prestaciones, significa que es igual a título no gratuito. La lucratividad implica ganancia o provecho que se obtiene de algo, especialmente de un negocio. En el caso de la Provincia de Córdoba, la norma dice *“lucrativa o no”*, es decir si se tiene pérdida o resultado negativo igualmente procede la aplicación del tributo, generando obligación impositiva sobre la base de los ingresos brutos devengados.

O sea que el concepto de onerosidad es mucho más amplio que el concepto de lucratividad, dado que no se puede perseguir propósito de lucro con una actividad sin existir actos a título oneroso, pero si pueden existir actos a título oneroso sin perseguirse propósito de lucro, por ejemplo el caso de cooperativas.

El capítulo cuarto del código tributario de Córdoba, divide las exenciones en dos articulados, el primero de ellos, **Artículo 207**, Exenciones Subjetivas, exime de pago a determinados sujetos, teniendo en cuenta su condición como tal, independientemente de la actividad que realicen. Entre ellas podemos mencionar: El estado Nacional, Provincial y Municipal, La Lotería de Córdoba, La Bolsa de Comercio autorizadas a cotizar, Las Agencias del Estado Provincial, Los establecimientos Educativos privados incorporados a los planes de enseñanza oficial, entre otros.

Un caso particular, tenemos en el inciso 3), donde menciona a: La Iglesia Católica, las Fundaciones, colegios profesionales, asociaciones civiles, o simple asociaciones que conforme a sus estatutos no persigan fines de Lucro y sus ingresos sean destinados exclusivamente a esos propósitos.

Sin embargo, a pesar de formar parte del articulado de exenciones subjetivas, separa ciertas actividades, que no serán comprendidas en la misma, generando confusión. “No comprende....

a) Los ingresos de naturaleza distinta a la de cuotas y/o aportes sociales fijados estatutariamente, y otras contribuciones voluntarias que perciban de sus asociados, benefactores o socios;

b) Los ingresos derivados del ejercicio de actividades de venta de combustibles líquidos y gas natural;

c) Los ingresos derivados del desarrollo de actividades de carácter comercial, industrial, producción primaria y/o prestación de servicios que generen el derecho a percibir una contraprestación como retribución de la misma, excepto:

- i) Los obtenidos en el marco de un régimen legal de cumplimiento obligatorio por parte de los destinatarios;*
- ii) Cuando se trate de colegios o consejos profesionales, asociaciones profesionales con personería gremial, cualquiera fuere su grado, y las entidades sindicales, sus ingresos provengan del desarrollo de actividades realizadas en forma exclusiva con los asociados, benefactores, socios o afiliados previstos estatutariamente o en la reglamentación que lo sustituya;*
- iii) Los obtenidos por la Iglesia Católica y las instituciones religiosas debidamente inscriptas y reconocidas en el registro existente en el ámbito de la Secretaría de Culto de la Nación, destinados al sostenimiento del culto y a las tareas de asistencia espiritual y religiosa.*

De la redacción literal del artículo, concluimos que una fundación que fomenta la educación y el deporte para los niños de una pequeña ciudad al Norte de Córdoba, y realiza una feria para juntar fondos donde vende alimentos al resto de la comunidad, (Ej. Huevos, o las famosas tortas fritas realizados por sus beneficiarios), estarían grabados por el Impuesto a los ingresos brutos. Estas actividades son muy habituales y fundamentales para el funcionamiento de las fundaciones o clubes deportivos en el Interior de la provincia.

El artículo ni siquiera deja en una zona ambigua, en la que permita llevar a cabo a Asociaciones o Fundaciones sin fines de lucro aquellas actividades necesarias para lograr su objeto. Pienso que no fue objeto de los legisladores grabar estas entidades, sin embargo la letra del código tributario, claramente lo expresa.

V. 2 - CARACTERISTICAS DE EXENCIONES EN IMPUESTOS A LOS INGRESOS BRUTOS C.A.B.A.

La Ciudad de Buenos Aires presenta varias situaciones atípicas. Lo primero que se advierte es la existencia de dos regímenes: las “exenciones generales” y las “propias del impuesto sobre los ingresos brutos”.

En efecto, los artículos 31 y 37 del Código Fiscal (t.o. 2011) prevén la exención “del pago de los tributos establecidos por el presente Código” a una serie de entidades, con lo cual se puede concluir que los sujetos que encuadren en alguno de los supuestos previstos en las disposiciones señaladas gozarán no solo de la exención del pago del impuesto sobre los ingresos brutos, sino también de los gravámenes que gravan la propiedad inmueble, sellos, patentes de automotores, entre otros.

En tanto el artículo 31 establece una enumeración de determinados sujetos que, en opinión del legislador, merecen un tratamiento privilegiado. El artículo 37 por su parte, presenta un carácter más “objetivo, atento a que lo que predomina es la realización de determinadas actividades, para que, a partir de la constatación del hecho, proceda el goce del beneficio.

El Artículo 37 tiene algunas características distintivas:

- a) Está sometida a determinadas limitaciones que se describen en los artículos 38 y 144 del Código. Tales limitaciones también alcanzan a las entidades sin fines de lucro que gozan de la exención únicamente por el impuesto sobre los ingresos brutos.
- b) La exención específica en materia de impuesto sobre los ingresos brutos actualmente rige de puro derecho, por lo que está vigente en tanto se satisfagan las condiciones exigidas por la norma que la consagra.

Con respecto a la limitación del artículo 38, en lo que atañe al Impuesto a los ingresos Brutos, expresa que “no alcanzan al impuesto sobre los ingresos brutos -salvo en los ingresos por locación de inmuebles- que pudiera corresponder por el ejercicio de actividades que encuadrándose dentro de las disposiciones del Título II de este Código, son extrañas a la naturaleza y a los fines de las entidades beneficiarias de tales exenciones”.

Esta disposición entraña como principal interrogante cuáles actividades entenderá el Fisco de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que resultan ajenas a la naturaleza o fines de las entidades beneficiarias.⁴

La norma en cuestión admite dos alcances diferentes:

- No quedarán comprendidos aquellos ingresos que no se vinculen directamente con sus fines específicos.

⁴ Publicación “Ingresos Brutos en las Asociaciones Civiles y Fundaciones en C.A.B.A.” - (2013) - Recuperado: <http://estudiovive.blogspot.com.ar/2013/03/ingresos-brutos-en-las-asociaciones.html>

- No se encontrarán exentos, los ingresos generados por actividades totalmente ajenas al objeto social. Se verificará este supuesto cuando los fondos producidos por el ejercicio de dicha actividad no se destinen al cumplimiento de la finalidad de la entidad, o cuando por su magnitud, importen en los hechos una desafectación del patrimonio del cumplimiento del objeto social.

Se advierte que esta disposición presenta características similares con la exención del artículo 7, inciso h), apartado 6 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que se puede concluir que ante la ausencia de precedentes locales que hayan demarcado su límite, podría resultar de aplicación la doctrina y sobre todo la jurisprudencia, recaída en dicha materia. (

En cuanto a la otra limitación prevista en el artículo 144 del Código, la misma dispone:

“Art. 144 - En materia del impuesto sobre los ingresos brutos no serán de aplicación las liberalidades dispuestas por el presente Código, en los casos de exenciones de carácter subjetivo, cuando se desarrollen actividades a las que la ley tarifaria fija alícuotas superiores a la tasa general o se encuentren comprendidas en los artículos 171 y 172 del presente.

”En los casos de exenciones de carácter subjetivo y cuando se desarrollen además actividades alcanzadas por alícuotas diferenciales superiores a la general, la exención solo es procedente para aquellas que tributen por la alícuota general.”

Así, por ejemplo, si una entidad sin fines de lucro por situaciones circunstanciales de liquidez destinara fondos a la realización de préstamos, dado que la renta generada por este tipo de colocación es superior a la general, deberá tributar sobre tales intereses.

V. 3. TRATAMIENTO DEL CONVENIO MULTILATERAL

El artículo primero del Convenio Multilateral establece que quedan comprendidos en su órbita “las actividades, que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas...”.

Ciertamente existen muchas Entidades sin fines de lucro que se desempeñan en más de una jurisdicción, Por lo tanto ante esta situación, lo primero que se advierte es que si bien existen en general exenciones a favor de este tipo de entidades, las mismas no tienen idéntica redacción. A ello cabe añadirle las constantes modificaciones de los Códigos Fiscales y la variada interpretación que hacen los Fiscos de las normas involucradas.

Las Entidades sin fines de lucro no pueden “confiar” en el hecho de que se les hubiera reconocido la exención en una jurisdicción, y creer que tienen un “derecho adquirido” oponible a todo Fisco provincial y municipal.

Por ejemplo, si comparamos los textos de las dispensas vigentes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y la Provincia de Buenos Aires, surgen en forma inmediata varias diferencias. Al respecto, la exención que rige en la segunda de las jurisdicciones no se aplica, entre otras:

- Cuando desarrollen “actividades comerciales, industriales y/o producción primaria y los mismos superen, anualmente, el monto que establezca la ley impositiva”.
- Prestación de servicios de medicina prepaga.
- Venta de combustibles y lubricantes.

Tales restricciones no se observan en el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, esta última tiene carácter más amplio. Por lo tanto una entidad que realice alguna de las actividades mencionadas en el párrafo anterior estaría exenta en la Ciudad de Bs. As en tanto que debería tributar en la Provincia. Este ejemplo remarca la importancia de un nuevo proyecto de Ley desde el Congreso Nacional que coordine y establezca la reglamentación adecuada para todo el país.

V. 4. SUPREMACIA DE LA LEY DE COOPARTICIPACION FEDERAL DE IMPUESTOS – LEYES NACIONALES

Las pretensiones de los municipios frente a las denominadas “tasas por servicios de inspección de seguridad e higiene”, son entendibles y, por ende, es lógico que se busquen los caminos para satisfacerlas. Empero, este hecho choca con una realidad normativa que no puede ser desconocida por más aceptables que sean las razones esgrimidas por los Fiscos Municipales.

La valla a que aludimos es la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de impuestos. En efecto, el artículo 9, inciso b), punto 1, establece:

“En lo que respecta al impuesto sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales), civiles o comerciales, con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y toda otra actividad habitual, excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y en el desempeño de cargos públicos...”

Desde el principio hablamos de “exenciones”, para Instituciones sin fines de lucro, pero ello nos lleva a estudiar la definición del hecho imponible que posee el Código Tributario de la Provincia de Córdoba y que es común al resto de las jurisdicciones es fiel a la normativa que ahora nos ocupa. En el artículo 173 la definición del hecho imponible habla de “onerosidad”, con lo que aceptado este término, la actividad de las Entidades sin Fines de Lucro queda alcanzada. Luego la “exención” es el correlato lógico de la voluntad de legislador que considera que determinado tipo de entes o ciertas actividades merecen ser excluidas del gravamen.

Ahora bien, si partimos de la base de que la Ley de Coparticipación tiene una jerarquía jurídica superior. En efecto, es condición ineludible para el pago del impuesto que los sujetos persigan el fin de lucro.

Es decir que en el derecho de la Provincia de Córdoba, coexisten dos expresiones que tendrían diferente significado y sin embargo predicen sobre el mismo concepto. Esta “anomalía”, en principio, no es neutra en materia impositiva, en la cual rige con todo rigor, el principio de legalidad.

En la definición del “hecho imponible” se emplea la expresión “ejercicio de actividades a título oneroso”. En tanto que al adherir la Provincia a la Ley y de coparticipación, incorpora el concepto del “impuesto sobre los ingresos brutos” que dicha norma incluye en el artículo 9, inciso b).

Es obvio que en el caso del comerciante, la divergencia entre los términos “onerosidad” y “lucro” es irrelevante. Se presume en toda norma tributaria, que el mismo persigue fin de lucro aun cuando la suerte de su negocio particular sea negativa. Por lo tanto la imposición resulta válida.

Por otra parte las provincias deben adecuar su legislación tributaria propia al Régimen Federal de Coparticipación de Impuestos Nacionales ley 23.548 la cual exige en su artículo 9 inc, b), punto 1 que exista propósito de lucro para que se pueda configurar el hecho imponible. Al hacer caso omiso a dicha norma la Provincia no está legislando sobre el ámbito de aplicación acordado con el Gobierno Nacional, sino ampliando unilateralmente dicho ámbito; por lo que existe un marcado desajuste entre las normas superiores y el ordenamiento local lo que, sin duda alguna, invalida a este último.

Existe gran cantidad de fallos de nuestro máximo tribunal con respecto a la sujeción de las leyes provinciales a las nacionales (Corte Suprema fallos 68:227, 104:73; 188:247), cuando estas contienen como en el caso que nos ocupa claras precisiones con respecto a la no imposición o exenciones de sujetos u objetos determinados.

VI - CONCLUSION

Consideramos interesante reflexionar acerca de la legalidad de la pretensión del Fisco Nacional y Provincial de gravar a entidades sin fines de lucro , las que en su mayoría, además, ostentan desde hace muchos años exenciones en el orden nacional otorgadas por Leyes Especiales.

Si las funciones primordiales del Estado son salud, justicia y educación, y las actividades sociales y comunales que desarrollan estas entidades tienen que ver con tales ítems, ¿cuál es el hecho que motiva al Estado buscar un contribuyente donde no existe, para intentar gravar a los actos solidarios que se realizan a diario?

Si por otro lado creemos, que estos tipos de entidades son brazos continuadores de la actividad del Estado, y si la recaudación, en definitiva, va al mismo Estado, que la utilizará para remediar directamente ella las cuestiones sociales, no habría perjuicio alguno para la sociedad, al gravar también a este tipo de entidades.

Es importante remarcar que el Congreso de la Nación, fue creando las distintas leyes especiales, para así otorgarles aquellas entidades que cumplen con el fin u objeto establecido en la misma, la condición de exentas frente a los diferentes tributos. Sin embargo el Fisco establece limitaciones formales excesivas para reconocer la calidad de “sujetos exentos”. El poder ejecutivo se estaría otorgando funciones que no les son propias, como es la de legislar.

Los organismos de contralor deberían llevar un padrón y verificar la presentación de los estados contables, toda información que muestre cómo obtuvieron sus recursos y si éstos fueron erogados en cumplimiento de su objeto social.

En un fallo aleccionador y contundente, en abril de este año, la Corte Suprema de Justicia por votación unánime, en los autos: “Asociación Mutual Sancor c/AFIP DGI AFIP s/acción meramente declarativa de derecho” concluyó que encontrándose una mutual debidamente constituida e inscripta, cualquiera fuere su objeto, conforme lo establece el Art. 29° de la Ley 20.321 (Ley de asociaciones Mutuales), queda exenta del Impuesto al Valor Agregado. En esta causa, por tratarse de una entidad que presta servicios de salud, la exención comprende a las cuotas que abonan sus asociados por el servicio que se les brinda. Como es lógico primó la razón jurídico-tributaria. Entre otros párrafos importantes del Fallo, debemos destacar el siguiente: *...”Que en tales condiciones, toda vez que la ley 25.920 dispuso la aplicabilidad de las exenciones establecidas en las leyes entonces vigentes -como lo es la prevista en el Art. 29 de la ley 20.321 y no efectúa distingos en razón de la actividad, corresponde concluir que la exención establecida por el citado Art. 29 para las asociaciones mutuales alcanza también al IVA en los servicios de salud que prestan tales entidades.”*

Estos conceptos categórico, viene a reforzar lo expresado por el mismo tribunal en el Fallo “CLUB 20 DE FEBRERO c/ AFIP s/ Acción Meramente declarativa”, en donde el análisis retrospectivo concluye que las mutuales de salud estaban excluidas del Impuesto al Valor Agregado, y el fundamento está no sólo en el alcance del mencionado artículo 29° de la Ley 20.321, sino y de manera categórica en los términos de la ley 25.920.

En lo que respecta a las Provincias y el Impuesto sobre los ingresos brutos, la definición del hecho imponible, va en sentido contrario a la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de impuestos, donde como mencionamos expresa gravar *“...los ingresos provenientes del ejercicio*

de actividades empresarias, civiles o comerciales, con fines de lucro.” En conclusión los diferentes códigos tributarios provinciales violan el artículo N° 31 de la Constitución Nacional, donde expresa:

Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.”

Por todo lo expresado propongo que es oportuno:

Desarrollar un proyecto de Ley, en el que establezca de manera clara y específica todos los elementos esenciales, características (objeto, actividades, remuneración a sus directivos) y requisitos los cuales deberán cumplir las entidades sin fines de lucro, dividida cada una por capítulos, (Asociaciones Civiles, Fundaciones, Clubes deportivos, etc.) para así ser considerados exentas en tributos nacionales y provinciales.). Es importante aclarar que el fisco en sus funciones de verificar y fiscalizar los tributos, no debe en ningún momento dejar de hacerlo y en los caso que su divisiones lo crea necesario y justificado poder llevar adelante los procedimiento de fiscalización de cualquier entidad.

Además, el proyecto deberá:

a) Establecer y definir los Organismo de control para cada tipo de entidad y garantizar los recursos humanos y económicos para llevar a cabo sus funciones.

- b) Establecer un régimen simplificado de cumplimiento obligatorio ante AFIP, a los fines de obtener el certificado de exención por un plazo prudencial (que puede ser de 3 a 5 años)
- c) Desarrollar mecanismos de sanciones y multas para aquellos directivos e Instituciones, que violen la ley, utilizando estas figuras jurídicas, para producir abusos y eludir el pago de tributos.

Las provincias en cumplimiento del Artículo 31 de la Constitución Nacional, deberán respetar las leyes que dicte el congreso y otorgar la calidad de sujetos exentos a todas las entidades que den cumplimiento a la misma.

Sin embargo, creo oportuno que es necesario a los fines de evitar interpretaciones confusas, la adecuación de los diversos códigos tributarios provinciales, otorgando los beneficios tributarios al sujeto (exención subjetiva), independientemente de las actividades habilitadas que lleven a cabo para lograr su fin. Con excepción de la explotación de juegos de azar, espectáculos públicos, carreras de caballos y actividades similares, los cuales están prohibidos.

Con un nuevo proyecto de ley, donde no queden dudas que las entidades sin fines de lucro que tengan por objeto el bien común estén exentas, también tendrá como finalidad evitar que el Fisco dilapide recursos humanos y económicos, afrontando costas legales, honorarios, etc. en discutir e intentar recaudar tributos en aquellas instituciones que la sociedad Argentina no quiere hacerlo.

VII- BIOGRAFIA

- ** Borda, Guillermo. (1986). Tratado de Derecho Civil Argentino - Parte general, ed. Abeledo Perrot 5ta.ed.
- ** Bulit Goñi, Enrique (1986). “Impuesto sobre los ingresos brutos” - 2ª ed. actual. y ampl. - Depalma.
- ** Bulit Goñi, Enrique (1992) “Convenio Multilateral” “Distribucion de Ingresos Brutos” – Depalma.
- ** Chicolino, R. y Fernández, O. A. (2006) “El Convenio Multilateral” - Ed. Osmar D. Buyatti.
- ** Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. (1996). “Impuesto a las ganancias”. Ediciones Depalma, Bs. As, Pag. 230 y 232.
- ** Serra, Juan C. (2007): “Convenio Multilateral - Análisis integral” - Ed. Osmar D. Buyatti.
- ** Publicación de “Jornadas Tributarias XL”, ciudad de Mar del Plata – Noviembre de 2010.
- ** Publicación artículo sobre “Ingresos Brutos en las Asociaciones Civiles y Fundaciones en C.A.B.A. año 2013.”
- ** Publicación Artículo de Dr. Humberto Bertazza, en Ciclo de Actualidad Tributaria del 20/10/04 del CPCE CABA. Recuperado: www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/184/.
- ** Publicación de artículo por Sebastián W. J. Vázquez, (2010) “La exención en el IVA para las entidades sin fines de lucro”.
Recuperado. <https://vazquezyasociados.wordpress.com/2010/03/29/la-exencion-en-el-iva-para-las-entidades-sin-fines-de-lucro/>
- ** Publicación Proyecto de Investigación del Instituto de Investigaciones de Contabilidad – UNR – por Cra. Ana María Grecch, y Cr. José María Vitta.
Recuperado de: http://www.fiscalex.com.ar/ampliar_art.php?id=3016.
- ** Publicación en Cronista “Tratamiento de las exenciones en el IVA”- por la La Dra. Cristina del Carmen Mansilla. Edición impresa 26/09/2011.

** Publicación Cr. Frittayón Federico – (2003)- Universidad Nacional de Mar del Plata -
“Situación Fiscal de las asociaciones de fomento barrial.

** Publicación “Ingresos Brutos en las Asociaciones Civiles y Fundaciones en C.A.B.A.”
(2013) – Recuperado: <http://estudiovive.blogspot.com.ar/2013/03/ingresos-brutos-en-las-asociaciones.html>