



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE CORDOBA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**ESCUELA DE GRADUADOS**

**ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

**TRABAJO FINAL**

**El régimen de exención en el Impuesto a las ganancias de las entidades sin fines de  
lucro**

**Autora: Cra. Cecilia Inés Rotondo**

**Tutor: Cr. Luciano Miguel Estévez**

**Diciembre, 2020**



El régimen de exención en el Impuesto a las ganancias de las entidades sin fines de lucro by Cecilia Inés Rotondo is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

## INDICE

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| <b>1</b> | <b>INTRODUCCIÓN .....</b>  | <b>3</b>  |
| 1.1      | Importancia del tema .....   | 3         |
| 1.2      | Objetivos .....  | 5         |
| <b>2</b> | <b>DESARROLLO.....</b>   | <b>5</b>  |
| 2.1      | Sistema Legal Argentino.....   | 5         |
| 2.2      | Tipos de Organizaciones sin fines de lucro .....   | 7         |
| 2.2.1    | ASOCIACIONES CIVILES.....  | 8         |
| 2.2.2    | FUNDACIONES .....  | 9         |
| 2.2.3    | COOPERATIVAS.....  | 9         |
| 2.2.4    | MUTUALES .....   | 10        |
| <b>3</b> | <b>TRATAMIENTO EN LOS IMPUESTO NACIONALES.....</b>   | <b>10</b> |
| 3.1      | IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....  | 11        |
| 3.1.1    | ASOCIACIONES CIVILES Y FUNDACIONES .....   | 12        |
| 3.1.2    | MUTUALES .....   | 24        |
| 3.1.3    | COOPERATIVAS.....  | 28        |
| 3.1.4    | El reconocimiento administrativo de la exención. Artículo 77 del Decreto 862/19<br>reglamentario de Ley del Impuesto a las Ganancias. Resolución general (AFIP) 2681.<br>Resolución general (AFIP) 4157-E..... | 30        |
| 3.1.5    | Vías recursivas ante la denegatoria y/o pérdida de la exención por parte del fisco ....  | 36        |
| 3.2      | IMPUESTO AL VALOR AGREGADO .....   | 38        |
| 3.2.1    | Exención objetiva. Artículo 7 inciso h) apartado 6) de la Ley del Impuesto al Valor<br>Agregado.....   | 38        |
| 3.2.2    | Exenciones subjetivas contempladas por leyes específicas .....   | 39        |
| 3.3      | IMPUESTOS INTERNOS .....   | 43        |
| 3.4      | IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA .....   | 44        |
| 3.5      | BIENES PERSONALES – ACCIONES Y PARTICIPACIONES .....   | 44        |
| 3.6      | IMPUESTO A LOS CRÉDITOS Y DÉBITOS BANCARIOS .....  | 44        |
| <b>4</b> | <b>TRATAMIENTO EN IMPUESTOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES .....</b>   | <b>45</b> |
| <b>5</b> | <b>CONCLUSIONES.....</b>   | <b>47</b> |
| <b>6</b> | <b>PROPUESTAS .....</b>  | <b>48</b> |
| <b>7</b> | <b>BIBLIOGRAFIA.....</b>   | <b>50</b> |

# 1 INTRODUCCIÓN

## 1.1 Importancia del tema

La existencia de organizaciones privadas sin fines de lucro es un fenómeno de larga data en Argentina. Desde la época colonial y el período de la Independencia, es decir, incluso antes de la consolidación del Estado a fines del siglo pasado, existieron instituciones de bien público actuando en las áreas social, cultural, política y sobre todo asistencial.

Sin embargo, lo que constituye un hecho relativamente reciente es la visibilidad social de estas organizaciones como un sector, que sólo en esta última década ha trascendido al espacio público con diversos nombres: “sector no lucrativo”, “tercer sector”, “sector voluntario”. Asimismo, es recién en esta última década que este conjunto de organizaciones como un todo se han constituido en objeto de investigación por parte del mundo académico.

Los principales obstáculos que todavía existen para lograr un mejor perfil público del sector no lucrativo son:

- a) la escasez de información cuantitativa elaborada sobre el sector como un todo, y sobre cada uno de los subsectores que lo constituyen;
- b) la superposición y heterogeneidad tanto de los términos que nombran a las diferentes organizaciones sin fines de lucro como de las normas legales que las regulan; y
- c) el incipiente desarrollo de estudios que profundicen en la estructura y desarrollo del sector teniendo en cuenta los particulares rasgos históricos, políticos y culturales de Argentina.

Ahora bien, una organización sin fines de lucro es un tipo de organización que persigue un fin común, diferente al de obtener algún lucro o beneficio económico para sus asociados.

Su principal objetivo no se basa en generar excedentes o utilidades para posteriormente ser repartidos entre los socios. Por el contrario estas se encargan de orientar sus esfuerzos hacia las áreas sociales, comunitarias, de beneficencia, culturales y artísticas.

Si por alguna razón hubieran beneficios, no pueden ser repartidos entre sus socios, sino que deben ser reinvertidos en la propia organización o destinarse a obras sociales.

Es así que estas organizaciones están caracterizadas por lo siguiente:

- No tiene como finalidad el beneficio económico, sino más bien artístico, social, humanitario, comunitario o cultural.
- Están en manos de entidades privadas y no están al servicio de ningún gobierno, ni son usadas como herramienta gubernamental.
- Son autónomas, controlan sus propias actividades.
- El tiempo y las donaciones que sus miembros invierten son de carácter voluntario.
- Las donaciones y ganancias no son repartidas entre sus miembros, sino que están destinadas a la organización.

Asimismo existen muchos tipos de organizaciones sin fines de lucro, algunos de estos son:

- Organizaciones de beneficencia: El objetivo de estas instituciones es brindar servicios a los más necesitados, a los que económicamente no tienen los recursos para su sustento.
- Organizaciones con fines comunitarios: Su objetivo es promover el deporte, la cultura, la protección del medio ambiente, sin cobrar nada a cambio y sin otro beneficio que la expansión del objetivo de la organización.
- Organizaciones de profesionales y de comercio: Proveen servicios y programas profesionales para las personas sin cobrar nada a cambio, como pueden ser asesorías de abogados, contadores, etc.
- Organizaciones deportivas: En este tipo de organización entran los clubes deportivos y las entidades integradas a partir de estos, con personalidad jurídica de derecho privado.

Básicamente, las entidades sin fines de lucro se asientan en dos pilares fundamentales: la persecución del bien común, como objetivo explícito estatutario, y la inexistencia de lucro en su accionar particular.

Por todo lo expuesto es que en muchos países este tipo de organizaciones suelen ser eximidas de impuestos.

## **1.2 Objetivos**

Analizaremos la normativa que rige el régimen de exenciones de las entidades sin fines de lucro, centrándonos en algunos tipos de entidades y sus normas específicas, junto con los pronunciamientos administrativos y judiciales en el tema.

Partimos del hecho de que es el Estado quien decide ceder la recaudación de impuestos correspondientes a las actividades desarrolladas por las entidades en cuestión, con motivo de que a través de las mismas se brindan servicios que aquel está interesado en proveer a los ciudadanos, implicando un alivio para él que dichas entidades se hagan cargo de dichas prestaciones.

Es así el importante rol que cumplen ante la sociedad estas entidades con fines de interés público cumpliendo actividades de utilidad social que, de no ser desarrolladas por ellas, necesariamente deberían ser atendidas por el Estado, con los mayores costos que ello implicaría.

Ello trae aparejado la necesidad de un incentivo para su financiamiento, teniendo en cuenta el ahorro del gasto que hace el Estado.

Por lo tanto del análisis de la normativa, y de los pronunciamientos administrativos y judiciales, expondremos y analizaremos los conflictos que se han presentados en distintos aspectos controvertidos en el régimen de otorgamiento de las exenciones a las entidades en cuestión, como las diversas interpretaciones en las distintas instancias, a fin de abordar las propuestas necesarias que incorporen claridad en los temas controvertidos.

## **2 DESARROLLO**

### **2.1 Sistema Legal Argentino**

En líneas generales, en el sistema legal argentino encontramos en un primer nivel la Constitución Nacional.

Es así que la legislación Argentina referida a las Organizaciones Sin Fines de Lucro comienza con la propia Constitución de la Nación Argentina, donde, en su Artículo 14, se refiere

al derecho que tienen todos los habitantes de la Nación, entre otras cosas a “asociarse con fines útiles.”

En segundo nivel las normas generales provenientes del Código Civil y Comercial de la Nación, vigente desde 1 de agosto de 2015 mediante la sanción de la Ley 27.077, que generalizan la composición del sector, básicamente estableciendo la existencia de Asociaciones Civiles, Simples Asociaciones y Fundaciones.

Debemos recordar que hasta ese momento regía el anterior Código Civil redactado por Dalmacio Vélez Sarsfield y vigente desde 1 de enero de 1871, el cual regulaba en sus artículos 30 al 50 las categorías de las Organizaciones Sin Fines de Lucro.

Actualmente el nuevo código, contempla en su Capítulo 2 a las Asociaciones Civiles, dentro del cual distingue a las “Asociaciones Civiles propiamente dichas” contempladas desde el Artículo 168 al Artículo 187, de las “Simples Asociaciones” contempladas desde el Artículo 187 al Artículo 192.

Por otra parte el mencionado código actualmente vigente contempla en su Capítulo 3, a las Fundaciones desde el Artículo 192 al Artículo 223.

En un tercer nivel se encuentran aquellas leyes nacionales que regulan a determinados tipos de Entidades Sin Fines de Lucro y así nos encontramos entre otras con las siguiente leyes:

- 1- Ley 20.321 de Entidades Mutuales,<sup>1</sup>
- 2- Ley 20.337 de Entidades Cooperativas,<sup>2</sup>
- 3- Ley 23.551 de Entidades Sindicales,<sup>3</sup>
- 4- Ley 23.660 de Obras sociales,<sup>4</sup>
- 5- Ley 14.613 de Asociaciones Cooperadoras Escolares,<sup>5</sup>
- 6- Ley 23.569 de Universidades Nacionales,<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Publicada en B.O. 09/05/1973

<sup>2</sup> Publicada en B.O. 15/05/1973

<sup>3</sup> Publicada en B.O. 25/06/2008

<sup>4</sup> Publicada en B.O. 20/01/1989

<sup>5</sup> Publicada en B.O. 10/11/1958

<sup>6</sup> Publicada en B.O. 20/07/1988

- 7- Ley 25.054 de Sociedades de Bomberos Voluntarios,<sup>7</sup>
- 8- Ley 23551 de Asociaciones Sindicales con Personería Gremial,<sup>8</sup>
- 9- Ley 27.504 de Partidos Políticos.<sup>9</sup>

Resulta importante destacar que antes de la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, regía la Ley 19.836 que regulaba a las Fundaciones, sin embargo a partir de la vigencia de mencionado código dicha ley fue derogada y su articulado fue incorporado al mismo, desde su Artículo 193 al Artículo 223.

En un cuarto y último nivel se encuentran un conjunto de regulaciones y normativas emanadas de los organismos de contralor de personas jurídicas en las distintas jurisdicciones provinciales, como lo es la Inspección General de Justicia en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Dirección Provincial de Personas Jurídicas en la Provincia de Buenos Aires, y organismos similares en las demás provincias, como la Inspección General de Personas Jurídicas en la Provincia de San Juan, o la Dirección General de Personas Jurídicas en la provincia de La Rioja.

Asimismo se encuentran las normas emitidas por el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), autoridad de aplicación del régimen legal cooperativo y mutual.

## **2.2 Tipos de Organizaciones sin fines de lucro**

En el carácter limitado del presente trabajo, reduciremos nuestro estudio y análisis a determinados tipos de entidades, como los son las Asociaciones civiles, Mutuales, Cooperativas y Fundaciones, refiriéndonos en este punto en particular a las diferencias tipificantes entre las mismas, para poder entrar de lleno a sus respectivos tratamientos tributarios y el análisis de las respectivas controversias en materia tributarias.

En primer lugar corresponde mencionar que no existe ningún organismo de contralor nacional que lleve un registro de las Asociaciones Civiles y Fundaciones, como sí existe en el caso

---

<sup>7</sup> Publicada en B.O 16/12/1998

<sup>8</sup> Publicada en B.O 22/04/1988

<sup>9</sup> Publicada en B.O 31/05/2019

de las Cooperativas y las Mutuales. En estos casos, el organismo de contralor de las Cooperativas y las Mutuales, el INAES (Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social), lleva un registro nacional de estas formas organizativas.

### **2.2.1 ASOCIACIONES CIVILES**

En la actualidad, no existe en la Argentina una ley específica que regule orgánicamente a las Asociaciones Civiles en general.

Las Asociaciones son un conjunto de personas que se reúnen para un mismo fin o para lograr un objetivo determinado. Son sujetos de derecho que comienzan como una simple asociación civil pero que una vez reconocidas por el Estado alcanzan la categoría de persona jurídica.

Es importante destacar que el otorgamiento de personarí jurídica limita la responsabilidad de sus integrantes a los bienes que conforman el patrimonio de la entidad y frente algún inconveniente no responden con sus propios bienes.

Como señaláramos anteriormente las Asociaciones Civiles se encuentra reguladas por el Código Civil y Comercial de la Nación, el cual en su artículo 168 establece “La asociación civil debe tener un objeto que no sea contrario al interés general o al bien común”, contemplando que dicho interés general no debe vulnerar valores constitucionales y que no pueden perseguir fines de lucro como fin principal ni pueden tener por fin el lucro para sus miembros o terceros.

Existe además el caso de aquellas entidades que no tienen existencia legal como persona jurídica, pero que la constitución y designación de autoridades se acredita por escritura pública o instrumentos privados de autenticidad certificada por escribano público. A estas entidades se las denomina Simples Asociaciones y son consideradas sujetos de derecho pero en este caso todos los miembros fundadores y administradores de la asociación asumen la responsabilidad solidaria por los actos de la misma.

Al respecto el código contempla en su Artículo 187 a las Simples Asociaciones, respecto de las cuales solo se requiere un acto constitutivo por instrumento público o privado con firma

certificada por escribano público y al nombre debe agregársele antepuesto o pospuesto el aditamento “Simple Asociación” o “Asociación Simple”.

El organismo de contralor de jurisdicción nacional, es decir la Inspección General de Justicia, ha asumido el rol de legislar acerca de su constitución, funcionamiento, control y eventual disolución. A su vez los organismos equivalentes en cada provincia han seguido este camino.

Y es precisamente desde estos organismos que, a raíz de no existir una ley de alcance nacional, se ha reglamentado todo lo referente a las Asociaciones Civiles.

### **2.2.2 FUNDACIONES**

Por su parte respecto de las Fundaciones el mencionado código contempla en su Artículo 193 que “son personas jurídicas que se constituyen con una finalidad de bien común sin propósito de lucro mediante el aporte patrimonial de una o más personas destinado a hacer posible sus fines”.

Las principales diferencias entre Asociaciones Civiles y Fundaciones consisten en que la Asociación Civil posee un elemento subjetivo, sus miembros, a través de los cuales se fija el objeto que les traerá beneficios. La Fundación, en cambio, consiste en un patrimonio de afectación dirigido por personas de existencia física o jurídica. Por ello ni el fundador ni los integrantes del Consejo de Administración son miembros de la fundación, sino que son quienes la constituyen y posteriormente la administran.

Además, en una asociación la voluntad puede cambiar por la decisión de la mayoría de los asociados, en cambio en una fundación la voluntad está determinada por lo que ha establecido el o los fundadores en el acta fundacional y en el estatuto.

### **2.2.3 COOPERATIVAS**

Las cooperativas en sus inicios fueron un fenómeno típicamente rural, sirviendo para que colonos organizaran sus actividades agropecuarias. Con el tiempo extendieron sus funciones hacia

otros rubros además del agropecuario, y surgieron cooperativas de crédito, de seguros y de vivienda, entre otras. Se encuentran regidas por la Ley N° 20.337- Ley de Cooperativas, sancionada en 1973. Esa misma ley también establecía un órgano único de fiscalización pública y de carácter nacional, el Instituto Nacional de Acción Cooperativa (INAC), al que correspondía la facultad de otorgar personería jurídica.

Actualmente el organismo de contralor de las Cooperativas y las Mutuales es el INAES (Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social).

#### **2.2.4 MUTUALES**

Las mutuales se encuentran estrechamente relacionadas con los inmigrantes europeos llegados a la Argentina. Se desarrollaron principalmente en áreas como la previsión social, la asistencia médica, los seguros y los servicios. En 1971 se creó, en reemplazo de la Dirección Nacional de Mutualidades, el Instituto Nacional de Acción Mutua (INAM) con el objeto de promover y auspiciar el desarrollo del mutualismo y actuar como institución de control con la facultad de conceder la personería jurídica.

Actualmente como mencionáramos en el apartado de Cooperativas, el organismo de contralor de las Cooperativas y las Mutuales es el INAES (Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social).

Estas organizaciones se encuentran regidas por la Ley N° 20.321- Ley Orgánica de Mutualidades.<sup>10</sup>

### **3 TRATAMIENTO EN LOS IMPUESTO NACIONALES**

---

<sup>10</sup> Publicada en B.O. 10/05/1973

En primer lugar, antes de adentrarnos en el análisis del tratamiento tributario de las entidades sin fines de lucro, resulta importante mencionar que en virtud del principio de legalidad, no puede existir tributo sin ley que lo cree, lo que implica que todo tributo nace de una ley, emanada del Congreso Nacional.<sup>11</sup>

En consecuencia no puede haber un decreto reglamentario o resolución administrativa que pretenda legislar, yendo más allá de lo que dice la ley, ya que toda norma de menor jerarquía se encuentra subordinada al precepto legal, debiendo mantener inalterables los fines y el sentido con que la ley ha sido sancionada.

Asimismo corresponde tener en cuenta que las exenciones se pueden clasificar en objetivas cuanto se refieran a la materia imponible; o en subjetivas, cuando se refieran a determinados sujetos que quedan fuera de dicha imposición.

### **3.1 IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

En el presente punto, analizaremos el tratamiento tributario en el Impuesto a las Ganancias de las Asociaciones Civiles, Fundaciones, Cooperativas y Mutuales.

Al respecto el Artículo 26 de la Ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias, en sus incisos contempla la exención de los mencionados entes, de los cuales surgen distintos aspectos controvertidos.

En primer lugar como indica Enrique J. Reig<sup>12</sup>, con las exenciones “las legislaciones impositivas procuran cumplir determinados propósitos: excluyen rentas del ámbito del gravamen, ya sea con fines de carácter social, de política económica en virtud de un uso extra fiscal de la tributación, o por razones de administración fiscal, como cuando se elimina a los pequeños contribuyentes para simplificar la recaudación del impuesto.”

---

<sup>11</sup> Artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional.

<sup>12</sup> Reig, E.; Gebhardt, J.; Malvitano, R. (2010). Impuesto a las ganancias. Buenos Aires: Errepar. P. 280.

Es decir, que en el caso de la exención, si bien se perfecciona el hecho imponible, se dispone la no aplicación de la obligación tributaria para un determinado contribuyente.

Así lo expresó el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, en el fallo “Fundación Universidad Nacional de Córdoba” c/AFIP (01/02/2005) “...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”.

### **3.1.1 ASOCIACIONES CIVILES Y FUNDACIONES**

Respecto de las Asociaciones Civiles y las Fundaciones, se encuentran contempladas en el inciso f) del Artículo 26 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el cual establece:

*“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, 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 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, así como actividades de crédito o financieras — excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales—.*

*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 o comerciales, excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación sobre los ingresos totales. En caso de superar el porcentaje establecido, la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades”.*

Tal como surge de dicho inciso, la exención contemplada se refiere a entidades con fines de interés público que cumplen actividades de utilidad social que, de no ser desarrolladas por ellas, necesariamente deberían ser atendidas por el Estado.

A su vez, el análisis debe complementarse con el último párrafo del art. 26, que establece que la exención no será aplicable si estos entes, 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, etcétera), cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un CINCUENTA POR CIENTO (50 %) al promedio anual de las TRES (3) 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.”*

### **3.1.1.1 Requisitos exigidos por la ley y su decreto reglamentario<sup>13</sup>**

Al respecto nos referiremos a los distintos requisitos exigidos para confirmarse la exención de los entes en cuestión:

- *Las ganancias y el patrimonio social deben ser destinados a los fines de su creación, no pudiendo ser distribuidas directa ni indirectamente entre sus socios*

La ley de impuesto a las ganancias no prohíbe la existencia de una ganancia, sino que lo que prohíbe es su distribución a terceros.

Al respecto la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, en el fallo "Fundación Claretiana c/AFIP" (13-12-2007), expresó *“...en lo concerniente al concepto de lucro, la obtención de ganancias es indispensable para cualquier tipo de sociedad o entidad; de lo contrario, ellas no tendrían razón de ser. Lo que diferencia a las sociedades civiles*

---

<sup>13</sup> Decreto Reglamentario N° 862/19

*y comerciales con fines de lucro de las fundaciones es el "fin", el "uso" o la "aplicación" que harán de esa ganancia.”*

*Por su parte el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, en el fallo “Fundación Universidad Nacional de Córdoba” c/AFIP (01/02/2005) aclaró en el mismo sentido “...la idea de obtención de ingresos no es incompatible con la figura jurídica Fundación”, agregando luego que “...por el contrario, sí resulta incompatible con la idea de una fundación el propósito de lucro. Esta última concepción agrega al mero hecho de 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, lo cual justifica las exenciones tributarias.”*

Por lo tanto si la entidad no persigue la búsqueda de una ganancia, sino que destina los recursos obtenidos a los fines de su creación, encuadraría en la exención impositiva.

Lo contrario fue resuelto por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativa Federal, Sala IV, en su fallo “FUNDACIÓN ARCHE DE ALTOS ESTUDIOS ANTROPOLÓGICOS C/DGI” (23/04/2002), en el cual confirmó lo resuelto por la AFIP, que había revocado la exención otorgada a una fundación debido a que, por medio de una fiscalización, se detectó la existencia de fondos retirados por parte de los directivos de la entidad generando intereses inferiores a los comunes de plaza.

La Cámara concluyó que en el caso se configuraba una distribución indirecta, configurando un motivo de exclusión del beneficio de exención.

En el mismo sentido la Sala I de la citada Cámara en el reciente fallo FUNDACIÓN EDUCATIVO ARTE TERAPÉUTICA ESPECIAL C/EN-AFIP-DGI S/DGI - CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. - SALA I (09/03/2020), en el cual reafirmó lo decidido por la primera instancia, que confirmó el criterio fiscal de rechazo de la solicitud de exención en el Impuesto a las Ganancias señalando lo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado “para la procedencia de la exención del gravamen se requiere la total ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados de la entidad demandante”, mientras que se tuvo por acreditado que las mejoras y/o las nuevas construcciones realizadas en inmuebles de terceros implicaron una distribución directa o indirecta de utilidades: no se trataba de mejoras, sino de la

construcción de una obra nueva, y el inmueble se podía utilizar para varios fines y no solamente para el tratamiento de personas con discapacidad.

En conclusión no se encuentra prohibida la obtención de ganancias por parte de los entes en cuestión, sino que lo que se encuentra limitado es el destino que se dé a dichas utilidades, las cuales siempre deben ser destinadas a los fines de su creación.

- *El destino de los bienes y fondos en caso de disolución*

Respecto de este punto, la doctrina expresó que “La distribución de beneficios acumulados a los socios no debe hacerse ni aún cuando se disuelva la sociedad y bastaría una previsión en sentido contrario del estatuto para denegar el reconocimiento de la exención” –cfr. Enrique J. Reig. “Impuesto a las Ganancias”, Ed. Macchi, Undécima edición, Bs. As. página 302.

En este entendimiento la doctrina trajo a colación el Dictamen 155/69 -DAL- señalando que al disolverse la entidad los bienes deben pasar a otro ente también exento. La condición de que no persigan fines de lucro podría burlarse en la práctica estableciendo una cláusula que dispusiera, en caso de disolverse la entidad, repartir los bienes entre sus componentes y/o pasen a otra entidad no exenta. Ello permitiría distribuir las ganancias directa o indirectamente, entre sus miembros, o que sus utilidades exentas llegaren a beneficiar finalidades no merecedoras de la exención

De tal forma, cuando la entidad entra en proceso de disolución a los fines de dar cumplimiento a esta exigencia debe necesariamente establecer que el destino de las ganancias y el patrimonio social sea el de otro sujeto que tenga la misma finalidad filantrópica que la torna exenta.

Caso contrario, de concederse cualquier destino a dicho remanente patrimonial se estaría desnaturalizando ese propósito, incumplimiento con el requisito bajo comentario.

En este orden de ideas, consignar en los estatutos el destino que se le dará a los bienes, si bien parece una exigencia formal, ello reconoce su razón de ser en una cuestión de fondo, que no es otra que respetar los requisitos que establece la ley del impuesto para gozar de la franquicia.

Es así, que en este sentido resulta importante destacar lo resuelto en Dictamen 38/1996 (DAL), al definir que en los estatutos debe figurar como requisito indispensable 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 Dirección General Impositiva.

- *El ente no debe obtener sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, actividades de crédito o financieras, estas últimas con ciertas excepciones*

Al respecto traeremos a colación el Dictamen 54/1996 (DAL), referido a una fundación que realizaba espectáculos públicos cuyos fondos eran destinados a los fines de su creación.

En el mismo se expresa que la obtención de fondos obtenidos por dicha actividad no estaría prohibida siempre que se trate de cierta onerosidad hasta el nivel de los costos, aclarando respecto de la expresión “explotación de espectáculos públicos” que “... *El vocablo explotación viene del verbo explotar que en la acepción que aquí interesa significa ‘sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio’.*”

Si bien lo contrario definió el organismo fiscal en su Dictamen 59/1993 (DAT), en dicho caso se trató de una asociación cuyo objetivo social era la realización de espectáculos públicos, vinculados a la difusión cultural y desarrollo de las artes.

En tal caso la Administración negó el beneficio de exención con motivo de considerar, que su estatuto orgánico preveía la realización de espectáculos líricos, corales, de ballet y atines, de carácter "públicos", priorizándolos, en principio, por sobre la difusión y promoción del género (Opera) como manifestación artística y cultural.

Por otro lado, la Sala II de la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo, Sala II, en su fallo “Asociación Pro Ayuda a Niños Atípicos c/DGI” (04/07/1995), expresó que “...*La limitación resultante de la armónica interpretación de tales normas no puede tener otro alcance que el de impedir la obtención de recursos por ese medio cuando se desvirtúe el fin de la asociación, porque en consideración a él se otorga la exención...*” por lo tanto concluyó que la obtención de recursos a partir de la explotación de espectáculos públicos, no están prohibidas siempre que no se desnaturalice la finalidad de su creación y los recursos se destinen a la realización de sus actividades de bien público.

Por otra parte en el Dictamen 13/1998 (DAL) se concluyó que “...*cuando la concesión de explotación de juegos de azar ha sido otorgada por el Estado nacional o provincial a una fundación y ésta, a su vez, cede esa explotación a una empresa a cambio de un porcentaje en*

*concepto de canon -el que es aplicado íntegramente a la consecución de sus fines- , la exención prevista por el artículo 20, inciso f), último párrafo, de la ley del Impuesto a las Ganancias -texto ordenado en 1997-, no queda desnaturalizada, correspondiendo el reconocimiento de la misma por parte de este organismo recaudador.”*

Es decir que la entidad que obtenga parte de sus recursos de tales actividades, no .es impedimento a fin de obtener la exención si los mismos son destinados a su objeto social de bien común, ya que la intención del legislador fue evitar que la entidad tuviera como objeto principal la explotación de tales actividades.

- *En el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial, no desarrollar actividades industriales o comerciales*

En este punto la intención perseguida por el legislador ha sido la de combatir la simulación de una verdadera actividad comercial o industrial, mediante la adopción de una forma jurídica determinada, a los fines de alcanzar la exención tributaria.

Al respecto las actividades comerciales e industriales que excluirían de la exención son las desarrolladas por fundaciones o entidades civiles de carácter gremial, cuya realización “no sea imprescindible” para la concreción del objeto social mientras que si son “un medio necesario” para alcanzar el objetivo principal de la entidad, el tratamiento exentivo procedería.

En tal sentido el organismo fiscal en su Dictamen 35/2003 (DAT) interpretó el alcance que corresponde acordar al párrafo analizado el cual expresa debe ser el de “...no reconocer la exención a aquellas entidades cuyo objeto principal consista en una actividad industrial y/o comercial”, aclarando que “...se apunta a excluir de la franquicia la realización de actividades comerciales e industriales, que no presentan afinidad con el objeto de la entidad”.

Mientras que en su Dictamen 82/2002 (DAT) la AFIP indicó que si la actividad comercial o industrial que efectúa la entidad “no resulta imprescindible” para concretar su objeto de bien público, corresponderá la exclusión del beneficio de exención, debiendo en cada caso en particular, el juez administrativo evaluar si ese tipo de actividad “resulta un medio o un fin en sí misma”.

Ahora bien la norma menciona en primer término a las fundaciones y luego a las entidades de carácter gremial, mientras que respecto de las restantes entidades sin fines de lucro no se exige

esta condición por lo tanto podrán desarrollar actividades industriales y/o comerciales para proveerse de recursos, siempre que se vinculen al objeto de la entidad y cuya finalidad sea el beneficio público.

Al respecto la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en su fallo “Instituto de Apoyo a la Acción Cultural de la Manzana de las Luces c/DGI” (17/04/2007), en relación a una actividad que no estaba directamente vinculada a su objeto estatutario, pero si las actividades a las cuales se destinaba lo producido, expresó “...*en sentido contrario al sostenido por el Fisco Nacional el destino de los fondos recaudados por la actividad desarrollada adquiere particular relevancia para decidir la cuestión, toda vez que de allí puede resultar su vinculación con los mentados fines.*”

*En efecto, teniendo en cuenta que el producido de la actividad debe ser utilizado para el financiamiento de los fines y propósitos establecidos en el acto de creación del Instituto, sin que se hubiera cuestionado su cumplimiento, no puede desconocerse la vinculación directa de ese servicio con los objetivos del estatuto social.*

*De tal modo, acreditado el carácter de asociación civil sin fines de lucro de la actora y la circunstancia que la actividad que desarrolla se vincula directamente con los fines para su creación, no en cuanto a su práctica ya que la explotación de una estacionamiento no es un acto cultural, sino como medio para cumplir con aquellos fines culturales, el en encuadre del caso en la exención referida resulta ajustada a derecho”.*

Es así que las exenciones no resultan operativas en principio, al verificarse el desarrollo de actividades industriales o comerciales, sin embargo una entidad exenta puede realizar una actividad lucrativa pero el resultado de esta actividad tiene que ser aplicado a los fines de la creación y no tiene que ser de tal magnitud que esa actividad lucrativa forme parte del objeto, el objeto social por excelencia debe tener una finalidad de beneficio público socialmente útil.

- *Las remuneraciones abonadas a directores, ejecutivos e integrantes de los elencos de contralor, no podrán superar el tope previsto en la ley*

Esto es así porque se entendió que en el caso que hubiese esas remuneraciones en exceso de la pauta legal existe distribución indirecta de utilidades.

Los entes incluidos este inciso no podrá abonar a cualquiera de las personas que forman parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor un importe por todo concepto, incluyendo aquí los gastos de representación y similares, que supere, en un 50%, el promedio anual de las 3 mejores remuneraciones del personal administrativo.

Mientras que si por las normas que rijan la constitución y funcionamiento de las entidades se vedan en el pago de retribución de cualquier tipo, cualquiera sea el monto abonado provocará la caducidad de la exención.

Por su parte el Artículo 95 del actual Decreto 862/19 reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, contempla que la limitación no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por éstos.

Por lo tanto el decreto reglamentario de la ley del impuesto bajo análisis, interpreta que la limitación resulta aplicable a las retribuciones efectuadas en forma directa o indirecta por el ejercicio de sus cargos y no por una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada.

El Dictamen 89/96 (DAT), recepta este criterio establecido por el Artículo 44 del anterior Decreto 1344/98, contemplado hoy en el mencionado Artículo 95 del Decreto 862/2019, al analizar un caso de una fundación que había abonado en concepto de remuneración de “tareas distintas” y no por el mero ejercicio de sus cargos a los miembros de su Consejo de Administración.

Respecto de este requisito debemos aclarar que no sólo se exige a las entidades de bien público del inciso f) sino también a las mutuales previstas en el inciso g) y asociaciones deportivas del inciso m).

En cuanto al límite, el fisco se ha expedido en el Dictamen (DAT) 19/1997 indicando que, a los fines de su cálculo, se debe considerar el salario de los gerentes, subgerentes y jefes que realicen tareas administrativas y que no integran los elencos en las entidades comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20.

### **3.1.1.2 El concepto de bien público**

En primer lugar corresponde destacar que el listado de actividades enunciadas en el inciso f), no es un listado taxativo sino meramente enunciativo.

En los considerandos de la Resolución General 1432/1971 (DGI) se aclaró que: *“el inciso f) del referido artículo 19 no reviste carácter taxativo, ya que su sentido es el de explicitar el concepto de ‘beneficio público’ por vía ejemplificativa”*, haciendo referencia a la anterior Ley de Impuesto a los Réditos.

Asimismo la misma resolución menciona que aun cuando los objetivos societarios del ente no sean los expresamente indicados, *“igualmente estará alcanzada por la exención si sus fines específicos tienden al bien público”*, coincidente con la jurisprudencia sentada en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *“Servicios de Transporte Marítimo Argentina – Brasil c/Fisco Nacional (DGI)”* (22/02/2005).

En segundo lugar el organismo fiscal en su Dictamen 23/2006 (DI ALIR) dejó sentado que tampoco es impedimento que el beneficio se dirija solo a los asociados de la entidad según Dictamen 23/2006 (DI ALIR), al referirse al caso del *“Club Argentino de la Raza Asociación Civil”*, en el cual en primer término definió que si bien la actividad *“no se encuentra enumerada expresamente en el precepto en consideración, la misma en principio, persigue una finalidad socialmente útil la cual consiste en la formación e instrucción relativa a una raza determinada de animales.”*, continuo expresando en segundo término que *“... no sólo a aquellas entidades que pudieran resultar de utilidad pública, sino igualmente a las 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”*.

Asimismo en el Dictamen 04/1972 (DATyJ), el fisco indicó que *“el significado de bien común resulta cumplimentado aunque se limite exclusivamente a los asociados en la entidad e implique circunscribirlo a un sector.”*

Sin embargo en posterior Dictamen (DAT) 136/1992 (DAT), el fisco concluyó en relación a una asociación civil cuyo objeto social era el de proveer a sus asociados un servicio de administración y contralor de las liquidaciones y/o pagos efectuados por las agencias de viaje, entre otras actividades, que se trataba de la realización de parte del negocio de sus asociados, sirviendo al interés comercial y rentable de estos, y no de la búsqueda de un beneficio público que sirva a la comunidad, rechazando de este modo el otorgamiento del beneficio de la exención.

Ahora bien corresponde analizar el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *“Asociación Rosarina de Anestesiología c/ Fisco Nacional (AFIP/DGI)”* (16/11/2009), en el cual

el organismo fiscal negó el beneficio de exención, en virtud de que su actividad estaba dirigida exclusivamente al beneficio de sus asociados, sosteniendo que para la procedencia de la exención era requisito esencial que la entidad realice, fundamentalmente, actividades destinadas al beneficio público y persiga el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil; esto es, que el fin buscado y las actividades efectivamente desarrolladas deben caracterizarse por una vocación de beneficio hacia toda la comunidad.

Al respecto la Procuradora General remitiéndose a un anterior fallo del Tribunal Supremo, “Cámara de Propietarios de Alojamientos c/DGI” (26/11/2002), que “...si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención, y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, esa exención debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es.”

Al respecto la Corte, a su turno, repasa las normas del anterior Artículo 20, inciso f) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, la Resolución General 1432 (DGI) y tiene en cuenta el antecedente de la Ley 11682, del Impuesto a los réditos, que en su artículo 5, inciso f) eximía de ese tributo a las "entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguiesen fines lucrativos", indicando que “con las sucesivas modificaciones que tuvo esa norma fue abandonada esa genérica referencia a entidades de ‘beneficio público’ -que había suscitado múltiples controversias- por una enunciación detallada de las asociaciones y entidades civiles que resultaban exentas del tributo según el objeto que persiguieran siempre que cumplieren determinadas condiciones.”

Sin embargo concluye que si el ente no se encuentra encuadrado explícitamente en la ley, resulta necesario indagar si persigue efectivamente un beneficio público.

Por último, aclara que para la procedencia de la exención se requiere la total ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados del ente.

Por lo expuesto podemos concluir de los fallos comentados para el Máximo Tribunal, si la actividad encuadra en las enumeradas en la ley, la exención procede; sin embargo de no ser así, habrá que analizar si la entidad persigue un fin socialmente útil o no y, de ser el beneficio solamente para los asociados, que este no sea lucrativo.

### **3.1.1.3 Entes de la ley 16.656. Entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública**

Ahora bien, no obstante el análisis efectuado del Artículo 26 inciso f) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, corresponde ahora referirnos a la exención subjetiva incorporada para ciertas Asociaciones Civiles por la Ley 16.656.<sup>14</sup>

Dicha ley consistió en una reforma impositiva que incorporó modificaciones, entre otros, al Impuesto a los Réditos vigente en dicho momento.

Al respecto el Artículo 3 inciso d) de la Ley 16.656, estableció la exención del pago del impuesto a los réditos y “*de todo otro impuesto nacional*”, a las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la “*educación, a la asistencia social y a la salud pública*”, alcanzando también a los inmuebles de propiedad de estos entes, cuando los mismos fueran utilizados para el desarrollo de sus actividades o para la obtención de recursos que posteriormente destinaran a sus fines.

A dicha conclusión se arribó en un caso de servicios de confitería, bar y restaurante que fue tratado en un fallo de Cámara recaído en autos “Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP s/acción meramente declarativa medida cautelar” (26/09/2006), referido al Impuesto al Valor Agregado que trataremos más adelante, sin embargo sus argumentos son extensibles al Impuesto a las Ganancias, en relación al reconocimiento de la exención de la actividad desarrollada por una entidad comprendida en la Ley 16.656.

Dicho criterio fue posteriormente confirmado por el fisco en el Dictamen 61/2007 de la Dirección de Asesoría Legal y en el Dictamen 95/2007 de la Dirección de Asesoría Técnica, en ambos pronunciamientos, se dijo que se estaba frente a una exención de tipo subjetiva que abarcaba a todos los gravámenes que recayeran sobre esa entidad.

### **3.1.1.4 Deducción de donaciones Artículo 85 inciso c)**

---

<sup>14</sup> Publicada en B.O. 31/12/1964.

Resulta importante resaltar el beneficio que contempla el Artículo 85 inciso c) de la Ley del Impuesto a las Ganancias para ciertos entes sin fines de lucro entre ellos las entidades incluidas en el inciso f) del Artículo 26 de la misma ley, en relación a un incentivo para su financiamiento, teniendo en cuenta el ahorro del gasto que hace el Estado.

Al respecto el mencionado artículo contempla beneficios para los donantes que realicen contribuciones o donaciones a dichas entidades, ya que si reúnen la condición de contribuyentes de este impuesto podrán deducirse las donaciones realizadas hasta el tope del 5% de la ganancia neta del ejercicio, antes del cómputo de esta deducción, en su declaración impositiva, según se transcribe:

*“c) Las donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales, al Fondo Partidario Permanente, a los partidos políticos reconocidos incluso para el caso de campañas electorales y a las instituciones, comprendidas en el inciso e) del artículo 26, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio. Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación para las instituciones comprendidas en el inciso f) del citado artículo 26 cuyo objetivo principal sea:*

*1. La realización de actividad de asistencia social u obra médica asistencial de beneficencia, sin fines de lucro, incluida las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.*

*2. 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, extendida por la AGENCIA NACIONAL DE PROMOCIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA dependiente de la SECRETARÍA DE GOBIERNO DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN PRODUCTIVA del MINISTERIO DE EDUCACIÓN, CULTURA, CIENCIA Y TECNOLOGÍA.*

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

*4. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el MINISTERIO DE EDUCACIÓN, CULTURA, CIENCIA Y TECNOLOGÍA, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.”*

Por lo expuesto el beneficio será procedente solo si las entidades mencionadas persiguen los objetivos citados.

### **3.1.2 MUTUALES**

#### **3.1.2.1 Exención Artículo 26 inciso g) Ley Impuesto a las Ganancias**

En primer lugar es de destacar que desde la “Reforma Tributaria” producida por Ley 27.430, las mutuales quedaron comprendidas en las disposiciones del Artículo 69 inciso 3) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en consecuencia, luego de tal reforma, las mismas pasaron a considerarse como “Sociedades de Capital”, debiendo tributar a la alícuota proporcional vigente establecida en el citado artículo, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

Ahora bien la ley del Impuesto a las Ganancias, en su Artículo 26 inciso g) contempla la exención de las entidades mutuales al expresar:

*“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 hecho de contar con una exención tan amplia para sus actividades les brinda una importante seguridad jurídica para el desarrollo de sus actividades.

Al respecto como requisito para que las entidades mutualistas gocen del tratamiento exentivo, solo se les exige el cumplir con “las normas legales y reglamentarias pertinentes”.

### **3.1.2.2 Exención subjetiva amplia – Ley 20321**

Por otro lado las mutuales cuentan en el ámbito nacional con importantes ventajas en materia impositiva, dado que la Ley N° 20.321 (B.O.: 10/05/1973), Ley Orgánica de Mutuales que las regula establece para las mismas un tratamiento especial, estableciendo una exención subjetiva amplia al contemplar en su Artículo 29:

*“Las asociaciones mutualistas constituidas de acuerdo a las exigencias de la presente ley quedan exentas en el orden nacional, en el de la Municipalidad de la Capital Federal y en el Territorio Nacional de Tierra de Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, de todo impuesto, tasa o contribución de mejoras, en relación a sus bienes y por sus actos. Queda entendido que este beneficio alcanza a todos los inmuebles que tengan las asociaciones, y cuando de éstos se obtengan rentas, condicionado a que las mismas ingresen al fondo social para ser invertidas en la atención de los fines sociales determinados en los respectivos estatutos de cada asociación. Asimismo quedan exentos del Impuesto a los Réditos los intereses originados por los depósitos efectuados en instituciones mutualistas por sus asociados (...).”*

Esta exención es de carácter subjetiva, bastando para gozar de dicha exención solo acreditar ante un organismo recaudador que se trata de una entidad constituida con arreglo a lo que prescribe la Ley N° 20.321.

### **3.1.2.3 Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES)**

Corresponde analizar la autoridad que debe determinar si la mutual cumple o no con tales normas a que hace referencia el inciso g) del Artículo 26 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Es de destacar que la autoridad de aplicación de la Ley N° 20.321 es el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), organismo dependiente del Ministerio de Desarrollo Social, con facultades y atribuciones exclusivas en materia de cooperativas y mutuales en Argentina, sin embargo existieron controversias al respecto con AFIP en el control de los beneficios de exención otorgados a mutuales.

Así lo entendió el fisco en su Dictamen 57/2003 (DAT), al expresar que en los supuestos en que exista una exención ya reconocida por el Organismo y se verifiquen con posterioridad irregularidades que pudieran dar lugar al decaimiento de dicho beneficio, se debe comunicar dicha circunstancia al Instituto Nacional de Acción Cooperativa y Mutual manteniendo la exención reconocida hasta que dicho ente resuelva la cuestión suscitada.

De lo señalado se desprende que es requisito previo la intervención del referido Instituto y la decisión que al respecto tome el mismo para revocar la exención otorgada.

Sin embargo continúa expresando el fisco en dicho dictamen que distinta es la situación de aquellas entidades respecto de las cuales su reconocimiento exentivo posee carácter provisorio puesto que es facultad de este Organismo reconocer o denegar la exención aun encontrándose vigente la matrícula de la entidad ante la Autoridad de Aplicación, por lo tanto concluye que la intervención previa del Organismo de Contralor resulta necesaria en aquellos casos en que una entidad goza de un reconocimiento exentivo con carácter definitivo, pero no en el caso en que las asociaciones mutuales aún no se encuentren reconocidas como tales por dicha autoridad.

Sin embargo esta salvedad que alude la Administración, debe analizarse junto con la jurisprudencia que existe sobre el tema.

En cuanto a esta cuestión, fue el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba, al fallar en el caso “Mutual de asociados y adherentes del centro juvenil Sportivo Belgrano c/AFIP - DGI Contencioso administrativo” - Juzgado Federal N° 1 de la Ciudad de Córdoba (27/6/2006), indicó que los requisitos y exigencias que debe cumplir una mutual para gozar de la exención del inciso g) son los establecidos por la Ley N° 20.321, siendo en consecuencia el INAES quien debe de manera exclusiva y excluyente verificar esos requisitos.

El Tribunal indica que ni la ley del impuesto ni el decreto reglamentario *"otorgan facultades al organismo recaudador para investigar si las mutuales cumplen los requerimientos establecidos por la ley para constituirse como tales, ni para controlar si la actividad que lleva adelante la mutual excede el marco establecido por el Estatuto y su reglamento. Por tal motivo, la*

*AFIP no puede arrogarse esa facultad so pretexto de utilizar una mal entendida discrecionalidad, la cual al exceder el marco legal, se transforma en arbitrariedad".*

El INAES por su parte, en los considerandos de su la Resolución N° 552/2004, indicó que *"...para estas entidades el carácter de sujeto exento está dado por el encuadramiento de cada mutual en las normas que así lo establecen, pues el citado artículo 29 dispone que la exención requiere, como recaudo único, que se encuentre constituida de conformidad con las exigencias de la Ley N° 20.321, es decir que se trata de una exención de carácter subjetivo."*

Ahora bien posteriormente el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, en la causa Asociación Mutual de Asociados y Adherentes del Club Sportivo Belgrano. (26/08/2014) haciendo referencia al fallo del Juzgado Federal N° 1 de Córdoba, concluye que es función del INAES reconocer a las mutuales, efectuando el otorgamiento, denegatoria o retiro de la autorización para funcionar, como así su superintendencia y control público, por lo que de advertir otro órgano del Estado (en este caso, AFIP), irregularidades en su funcionamiento, que puedan afectar la exención impositiva de la cual gozan, dicho organismo deberá *"...dar traslado a este Instituto para que evalúe si la misma ha sido desvirtuada, y en su caso, aplique las sanciones contempladas en la legislación vigente, las cuales podrían acarrear, como consecuencia, la pérdida de la citada exención, pues ella se vincula de manera indisoluble al retiro de la autorización para funcionar y a la liquidación de la mutual infractora, medidas que se encuentran a cargo de este Organismo por aplicación de lo establecido en los artículos 35 y 36 de la Ley N° 20.321."*, artículos que establecen las sanciones por infracciones a cualquiera de las disposiciones de la Ley Orgánica de Mutuales o a sus normas y resoluciones complementarias.

Por lo tanto si el fisco considera que una mutual con motivo de alguna irregularidad debe perder la exención impositiva, deberá dar intervención al INAES como organismo competente y esperar que este determine si la entidad cumple o no con lo exigido por las normas que rigen la actividad. En cuyo caso, deberá ser sancionada por el Instituto, y recién luego podría la AFIP decaer la exención.

#### **3.1.2.4 Limitación remuneraciones**

Tal como se mencionó en el apartado de las entidades incluidas en el inciso f) del Artículo 26 de la Ley del Impuesto a las Ganancias en relación a la limitación que prevé el último párrafo del mismo artículo, respecto de la limitación de remuneraciones, desde la letra de la Ley del Impuesto a las Ganancias, es asimismo exigible para las entidades mutuales.

No obstante, si bien la Ley del Impuesto a las Ganancias establece esta limitación al beneficio de exención, en este punto entra en juego la propia Ley Orgánica de Mutuales la cual al contener una exención subjetiva amplia, no establece limitación respecto de las remuneraciones.

En consecuencia al ser la Ley Orgánica una ley especial prevalece por sobre la Ley del Impuesto a las Ganancias.

### **3.1.3 COOPERATIVAS**

Al igual que lo comentado respecto de las mutuales, luego de la denominada “Reforma Tributaria” producida por Ley 27.430, las cooperativas quedaron comprendidas en las disposiciones del Artículo 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en consecuencia, luego de tal reforma las cooperativas pasaron a considerarse como “Sociedades de Capital”, debiendo tributar a la alícuota proporcional vigente establecida en el citado artículo, “en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo”.

Cabe destacar que previo a la reforma citada, las cooperativas no estaban comprendidas dentro de la enumeración que la legislación sobre la renta efectuaba de las denominadas “Sociedades de Capital”. No eran sujetos expresamente previstos por la Ley, por lo que su ahora inclusión dentro del Artículo 69 a través de la modificación legislativa vino a corregir un defecto del que nuestra norma sobre tributación sobre la renta adolecía.

Sin embargo, y respondiendo a los fines que tales entidades persiguen, en pos de favorecer y/o facilitar su existencia, fomento y actividad, el actual Artículo 26 inciso d) establece exenciones en materia fiscal vinculados a los entes cooperativos.

Desde la vigencia del Impuesto a los Réditos por Ley 11.682, antecedente directo del actual Impuesto a las Ganancias, se ocupó de otorgar un tratamiento especialmente previsto para las cooperativas. Tal como indica Reig, E. J. (1968, p. 159), *“hasta el año 1954 las utilidades de las sociedades cooperativas gozaban de exención impositiva con carácter general, como así*

*también los beneficios que distribuían a sus socios excepto el interés correspondiente a las acciones que abonen a sus asociados*". Posteriormente, el prestigioso autor señaló que la Ley 14.393, vigente a partir del 1 de enero de 1955, *"restringió la exención manteniéndola únicamente para el caso de tratarse de cooperativas de consumo"*. Con lo cual, el régimen vigente durante la restante vida del Impuesto a los Réditos estableció en su otrora Artículo 19 inciso d) de la Ley 11.682 (t.o. 1952 y sus modificatorias) disposición similar en materia exentiva que la que existe actualmente en nuestro actual Artículo 26, alcanzando *"no sólo las utilidades que obtenga la sociedad, sino también a las sumas que en tal concepto distribuyan entre sus asociados, incluso el interés accionario"*, las cooperativas de consumo.

Es así que, en las cooperativas de consumo, la exención no sólo es para la organización, sino también para el asociado que recibe el "retorno", o excedente distribuable, sobre el cual no debe tributar. Esto es coherente con lo sostenido por los juristas cooperativistas para quienes "las cooperativas suprimen una etapa del proceso económico" (García Arrouy, en Althaus, 1977). En este sentido, parecería que, al menos en este caso, la legislación reconoce la naturaleza de las cooperativas de consumo y le da un tratamiento acorde a su naturaleza.

En consecuencia, la redacción actual de la disposición indica que se consagran dos exenciones distintas:

### **3.1.3.1 Exención Artículo 26 inciso d) Ley Impuesto a las Ganancias**

En el inciso d) del Artículo 26 de este tributo se dispone que están exentas:

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"*.

La segunda parte del artículo 26 inciso d) de la Ley, sólo establece una exención de carácter objetivo, pues se refiere a utilidades, las cuales bajo cualquier denominación distribuyan las cooperativas de consumo entre sus asociados. En consecuencia, el beneficio se limita, en este aspecto, al tipo de cooperativa denominada de consumo, con lo que las demás rentas distribuidas previamente originadas en otro tipo de cooperativas no están alcanzadas por la franquicia.

Al respecto Reig, Gebhardt y Malvitano (2006) citan las palabras pronunciadas en el Senado, al tratarse el proyecto que dio origen a la norma comentada. La intención del legislador está plasmada como uno de los métodos de interpretación de las normas impositivas, conforme la Ley 11.683. En tal debate parlamentario, se aclaró que *“el beneficio comprende a todo otro tipo de cooperativa que en su estatuto social tenga fijada, entre sus objetivos, la sección consumo, aplicándose la franquicia en este caso solamente a la parte relativa a esta sección. También se estableció el concepto de cooperativa o sección consumo, definiéndola como la que tiene por objeto adquirir por cuenta de la sociedad y distribuir entre los socios arts. de consumo de uso personal y del hogar”*. En consecuencia, razonan los citados autores, en las cooperativas mixtas debe entenderse que la exención las favorece en la parte relacionada con la actividad de consumo, debiendo entonces segregarse los resultados de las distintas secciones cooperativistas para darle el tratamiento adecuado a cada renta, cuando se distribuyan las utilidades entre sus asociados.

### **3.1.3.2 Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES)**

Tal como lo señaláramos en el apartado de las Mutuales, las Cooperativas se encuentran como aquellas bajo el control del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), como del organismo de control de las mismas, por lo tanto es aplicable a las mismas lo desarrollado en el mencionado apartado.

### **3.1.4 El reconocimiento administrativo de la exención. Artículo 77 del Decreto 862/19 reglamentario de Ley del Impuesto a las Ganancias. Resolución general (AFIP) 2681. Resolución general (AFIP) 4157-E**

Para comenzar, el art. 77 del Decreto 862/19 reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias es el que establece que: *“Las exenciones que se establecen en los incisos b), d), e), f), g), l) y p) del artículo 26 de la ley, se otorgarán a pedido de los interesados, quienes a 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. Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquél en el cual hubiera tenido*

*lugar.*

*Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.”*

Al respecto en primer lugar, corresponde tener en cuenta que con motivo de la delegación de facultades que surge de esta norma, el fisco ha emitido distintas resoluciones generales en las que establece los requisitos para solicitar y/o renovar el certificado de exención en el impuesto a las ganancias, por los ingresos o cobros que perciben las entidades.

Es así que en la Administración dictó oportunamente la Resolución General N° 1815/05 (AFIP), a través de la cual creó un registro de entidades exentas, y estableció los requisitos que debían cumplir los entes sin fines de lucro para gozar de la exención. Esta resolución ha sido reemplazada actualmente por la Resolución General N° 2681/09 (AFIP), posteriormente modificada, por la Resolución General N° 4157/-E/2017 que, si bien mantiene los mismos lineamientos que su predecesora, introduce importantes cambios operativos.

Bajo el régimen de la Resolución General N° 1815/05 (AFIP), se accedía al Registro de Entidades Exentas, en dos etapas: mediante un reconocimiento "provisorio" en la medida en que se cumplieran con los requisitos formales de solicitud de la exención, no estipulando tiempo para que la Administración otorgara el reconocimiento definitivo o la denegación de la inclusión en el mencionado Registro.

Con el nuevo régimen vigente desde el 1 de enero de 2010, se prevé que el reconocimiento se otorgue en el plazo de 45 días corridos desde la admisibilidad formal de la solicitud interpuesta, aunque en la práctica dicho plazo resulta difícil de cumplir por parte de la Administración.<sup>15</sup>

Inclusive, un se prevé un "Régimen Simplificado" con un plazo menor para determinados entes como las entidades exentas por leyes nacionales, cooperadoras escolares, entes sin fines de lucro que destinen sus fondos a la promoción de actividades hospitalarias bajo la órbita del administración pública, y/o bomberos voluntarios, comunidades indígenas inscriptas en el RENACI, instituciones religiosas, bibliotecas populares, instituciones internacionales sin fines de lucro, centros de jubilados y pensionados, y quienes registren menos de 12 meses de actividad.<sup>16</sup>

El anterior régimen preveía el otorgamiento de la exención por un plazo determinado, y obligaba al beneficiario a solicitar la renovación del reconocimiento de exención antes del

---

<sup>15</sup> Artículo 15 de la Resolución N° 2681 (AFIP).

<sup>16</sup> Artículo 7 de la Resolución N° 2681 (AFIP).

vencimiento del certificado otorgado. En caso de omitir dicha renovación, quedaba automáticamente excluido del registro y debía iniciar nuevamente el trámite correspondiente.

A través de la Resolución General N° 2681/09 (AFIP) se estableció que el reconocimiento se otorgará por períodos anuales, coincidentes con el ejercicio fiscal de la entidad, previéndose que el plazo pueda ser mayor a 12 meses cuando se inicien actividades o se deba tramitar una nueva solicitud por falta de renovación de un certificado anterior.

Por otra parte el nuevo régimen agregó que la renovación de los certificados de exención se efectuará anualmente, de manera automática, "mediante la utilización de un sistema diseñado con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales".

Es decir que ya no será obligación del ente solicitar la exención, sino que será el Fisco quien verificará el cumplimiento de determinadas obligaciones para ver si el sujeto puede seguir gozando de la exención solicitada. La norma también prevé que, para no quedar excluido del registro, se le otorgue al ente la posibilidad de subsanar las omisiones dentro de un plazo determinado.

Sin embargo, se encuentra cuestionado el hecho de considerar que el Fisco se excede en su potestad al establecer que el reconocimiento de la exención otorgada se pierde cuando se incurra en omisión de, por ejemplo, la presentación de declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias o alguna declaración jurada correspondientes a regímenes de información y la omisión no fuera subsanada dentro del plazo otorgado. En ese caso, el beneficiario debe iniciar nuevamente todo el trámite de reconocimiento de la exención.

Por lo hasta aquí expuesto podemos ver que de acuerdo a la normativa enunciada se prevé la creación del "certificado de exención en el impuesto a las ganancias" a los efectos de no ingresar el impuesto ni ser sujeto pasible de retención y/o percepción tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el Impuesto al Valor Agregado y, además, a los efectos de estar alcanzado por las alícuotas reducidas o exentas del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias.

A tal fin, se establecen distintos requisitos para acceder al certificado, como lo son la inscripción, la CUIT, alta en el Impuesto a las Ganancias y de corresponder en el Impuesto al Valor Agregado, poseer actualizada en el Sistema Registral la información referida a la forma jurídica

adoptada, actividades económicas, domicilios, presentación de últimas declaraciones juradas, entre otras.

En cuanto a la forma de realización del trámite, la norma prevé un “Régimen General” y otro “Régimen Simplificado”, este último sólo aplicable a determinadas situaciones y entes.

Posteriormente, se indica que luego de efectuado el trámite y aprobado por la administración en los plazos previstos, el certificado de exención será publicado por ella en su página web. Dichos certificados, en tanto, se otorgan por períodos anuales, coincidentes con el ejercicio fiscal de la entidad, y producen efectos a partir de la fecha de vigencia que en él se establezca, aunque resulta oponible a terceros a partir del día en que se efectúe la publicación en la web del fisco.

En forma adicional, también se establece el procedimiento para obtener la renovación del certificado. En dicho sentido se indica que tal procedimiento se realizará en forma automática mediante un sistema que verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales y formales.

Para la obtención de tal renovación, se han incorporado nuevos requisitos por medio de la Resolución General 4157-E (AFIP), publicada el 17 de noviembre de 2017. Entre ellos se encuentra la obligatoriedad de utilización, respecto de los ingresos o cobros mayores a \$10.000,00 (pesos diez mil) recibidos por cualquier concepto (cuotas sociales, aportes, donaciones, préstamos, prestaciones por servicios, ventas realizadas, otros cobros, etc.) de alguna de las siguientes modalidades: depósito bancario; giro o transferencia bancaria; débito en cuenta a través de cajero automático; débito directo en cuenta bancaria; pago electrónico mediante la utilización de tarjeta de crédito y/o débito o cualquier otro medio de pago electrónico admitido o regulado por el Banco Central de la República Argentina; estableciendo incluso que a efectos de acreditar este requisito, el ente deberá manifestar expresamente su cumplimiento mediante nota en carácter de declaración jurada, certificada por contador público independiente.

Esto último atentaría contra el principio de legalidad o reserva de ley, que como dijimos es un principio rector de nuestro derecho tributario que surge de la Constitución Nacional.

#### **3.1.4.1 Carácter del reconocimiento de la exención**

Ahora corresponde analizar el carácter que posee el otorgamiento del certificado de exención por parte del fisco a favor de las entidades objeto de este trabajo, esto es si el mismo es, constitutivo de dicha exención o es meramente declarativo.

Cabe indicar que la Resolución General N° 2681/09 (AFIP), en su Artículo 17, establece que el certificado de exención se otorgará por períodos anuales, y producirá efectos "a partir de la fecha de vigencia que el mismo establezca". Esto es, que tendrá vigencia desde la fecha de solicitud y no de manera retroactiva.

De los antecedentes doctrinarios como jurisprudenciales, existentes a la fecha surge que las entidades sin fines de lucro gozan de una exención que rige de pleno derecho por el mero cumplimiento de los requisitos establecidos legalmente, sin interesar si el certificado de exención ha sido o no emitido por alguna resolución de la administración. Por ello, tal certificado no tendría carácter constitutivo de la exención, sino que simplemente sería el reconocimiento de una situación ya existente.

Por ello se sostiene que la AFIP reconoce la existencia de la exención, pero la cual debe otorgarse con efectos retroactivos desde la fecha de su constitución, con motivo de que la exención emana de la ley y la Administración solo debe declarar su existencia luego de constatar el cumplimiento de los requisitos

En ese sentido, la Resolución General 2681 (AFIP) habla de requisitos para el "*reconocimiento*" como entidad exenta; no así el Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que indica que la exención se "*otorgará*" por parte del fisco a pedido de los interesados.

Al respecto es importante referirnos al pronunciamiento de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "Asociación Mutual de Comerciantes Bartolomé Mitre s/apelación impuesto a las ganancias e IVA" del 23 de agosto de 2016, al concluir que el carácter de sujeto exento de una mutual está dado por el encuadramiento de ella en las previsiones del Artículo 29 de la Ley 20.321 y del Artículo 20, inciso g) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, y no así por la circunstancia de que cuente o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare expresamente que reviste esa calidad.

Esta parte de la doctrina y jurisprudencia considera que el fisco por su parte, simplemente debe limitarse por un lado, al reconocimiento y publicación de dicha exención y, por el otro al

ejercicio de sus potestades de fiscalización y verificación, que no se ven vedadas por el hecho de poseer el ente una exención en el impuesto.

En tal sentido, Reig, Gebhardt y Malvitano (ob. cit.), citando jurisprudencia sentada en el fallo de la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación “Unión de Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina” del 16/09/1992, indican que *“no es el otorgamiento de la exención lo que efectúa la Dirección en tales casos sino su reconocimiento, pues la liberación sólo puede ser otorgada por Ley”*, reflejando lo que nuestro más Alto Tribunal indicó en la sentencia respectiva, donde se dijo que *“el sólo hecho de que la entidad califique dentro de las disposiciones de la ley, la habilitan para encuadrarla como entidad exenta. Si bien el certificado de exención es importante para acreditar la condición de sujeto exento ante terceros, el hecho de no contar con él no lo descalifica como tal”*.

Por otro lado en la causa "Centro de Ayuda Mutua Empalme Sud", la Sala II de la CNACAF del 30-05-2002, en oportunidad de expedirse a partir de cuando tiene efecto la resolución por la cual se le denegaba la exención en el Impuesto a las Ganancias al contribuyente, expresó: *“...la exención que se le reconoció estaba sujeta al cumplimiento de ciertas condiciones resolutorias por lo que en caso de verificarse alguna de ellas, caducaría.”*

Por ello la resolución del organismo recaudador que revocó la exención, tiene efecto declarativo de una situación preexistente y no constitutivo, razón por la cual, debe aplicarse desde que se violaron las normas estatutarias. En otras palabras, la resolución proyecta sus efectos al momento en que dejó de cumplir con los requisitos legales requeridos para mantener la exención, dado que ésta sólo podría prevalecer mientras se cumpliera con las condiciones requeridas".

Siguiendo el razonamiento, debería aplicarse el mismo criterio al momento de otorgarse la exención: debe reconocerse el carácter de exenta desde que se constituyó el ente, si es que desde ese momento, se han cumplido las exigencias legales, y no desde el momento en que el Fisco determine (o sea, para adelante).

Citamos recientes fallos al respecto el primero vinculado al Impuesto al Valor Agregado en de la Cámara Federal Contencioso Administrativo, Sala IV en la causa "Comunidad Israelita Ortodoxa c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo" (4/2/2020), en la cual definió que corresponde aplicar la exención prevista en la Ley 16.656, referida a las ventas

de productos kosher a pesar de que la entidad beneficiaria no cuente con un reconocimiento expreso por parte de la autoridad fiscal cuando se verifica la concurrencia de los requisitos establecidos en el art. 3º, inc. d), de esa ley al quedar la contribuyente alcanzada por la exención subjetiva de dicha norma.

En tal sentido la Cámara aclaró que, el certificado que extiende el Fisco, que acredita el carácter de sujeto exento de un tributo, constituye un simple acto de reconocimiento por parte de la administración de las situaciones en que se encuentran determinadas personas ante el tributo, a los fines de adecuar su actuación con relación a los demás sujetos gravados por ley y de otros terceros, como asimismo del propio Fisco, pero el carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento de la entidad en las previsiones de dichas normas y no por la circunstancia de que cuente o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que reviste esa calidad.

En igual sentido se expidió el mismo tribunal en la causa "Cámara de Expendedores de Combustibles y Afines c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" (03/03/2020), en la cual expresó que si bien el reglamento expresa que la exención comprendida en el inc. f), entre otros, se otorgará a pedido de los interesados, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la Dirección, no es el otorgamiento de la exención lo que efectúa la Dirección en tales casos sino su reconocimiento, pues la liberación solo puede ser otorgada por ley.

### **3.1.5 Vías recursivas ante la denegatoria y/o pérdida de la exención por parte del fisco**

Ante la resolución de denegatoria del trámite de exención o la pérdida del reconocimiento de exención en el impuesto a las ganancias, procede el Recurso de Apelación ante el Director General, contemplado en el Artículo 74 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

El mencionado artículo contempla que el recurso deberá interponerse dentro de los 15 días de notificado el mismo ante el funcionario que dictó el acto.

Es de aplicación lo dispuesto en el Artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, Ley 19.549, debiendo el Director General resolver el recurso, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de 60 días contados a partir de la interposición del mismo.

El acto administrativo emanado del Director General revestirá el carácter de definitivo pudiendo impugnarse por la vía prevista en el Artículo 23 de la Ley 19.549 dentro del plazo perentorio de 90 días hábiles judiciales desde su notificación al contribuyente.

Ahora bien con motivo del efecto devolutivo de la interposición del recurso es decir no suspende los efectos del acto impugnado, de manera conjunta o autónoma se podrá solicitar como medida cautelar mantener el statu quo de la situación fáctica y jurídica concerniente al acto impugnado hasta tanto hubiere resolución definitiva.

Destacamos que en caso de existir resolución denegatoria de solicitud del certificado de exención o pérdida del beneficio exentivo y posterior revisión judicial a favor del contribuyente quedaría habilitada la vía de repetición del tributo en los términos del Artículo 81 de la Ley de Procedimiento Tributario.

En dicho artículo se contempla que los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán en primer lugar interponer reclamo ante ella y en caso de que dicha resolución sea denegatoria podrá luego interponer contra la misma dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, el Recurso de Reconsideración previsto en el Artículo 76 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.

Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los TRES (3) meses de presentarse el reclamo.

Mientras que si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, es decir no espontáneamente la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional.

## 3.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A fin de comenzar el análisis del tratamiento tributario del impuesto en cuestión, en primer lugar, debemos hacer referencia a la existencia de leyes específicas que regulan a ciertos entes sin fines de lucro, incluyendo franquicias impositivas para dicho entes, independientemente de lo que establezcan las leyes generales de cada impuesto.

Al respecto entra en juego el principio jerárquico de las leyes al momento de su interpretación y aplicación.

En virtud de dicho principio la ley específica que fija el tratamiento a determinada actividad o sujeto, posee prioridad sobre las leyes generales de los tributos.

Al respecto en materia de interpretación de las normas tributarias materiales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en aplicación de la reserva de ley, excluye la extensión por analogía, debiendo asignar carácter taxativo a las enumeraciones de supuestos formuladas en la ley. Ello significa que no se debe extender la obligación tributaria, consecuencia del acaecimiento del hecho imponible, a otros supuestos que aunque similares, no han sido legislativamente gravados; por el contrario, aquella sólo podrá nacer y ser válida cuando se produzca la hipótesis de incidencia que la ley contempla como condición, y ningún otro más. Inversamente, tampoco cabe considerar que un hecho imponible no está exento si, de acuerdo a los términos de la ley, dicha situación ha de considerarse comprendida en el régimen de exenciones acordado.

### 3.2.1 Exención objetiva. Artículo 7 inciso h) apartado 6) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

La ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) establece, en su artículo 7, inciso h), apartado 6):

*“Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3º 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 3º, que se indican a continuación:*

*6) Los servicios prestados por 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 1997 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”.*

Este beneficio tributario está limitado sólo a determinadas actividades, al contemplar el mencionado artículo “*resto de locaciones y prestaciones*”, lo cual deja fuera de la exención con la obligación de inscribirse en el impuesto para las actividades de importación, elaboración por encargo y venta de cosa mueble.

### **3.2.2 Exenciones subjetivas contempladas por leyes específicas**

Ahora bien la norma mencionada la debemos analizar complementariamente con tres normas adicionales, la Ley 25.920, la Ley 16.656 y la Ley 20.321.

Al respecto Ley 16.656 exime, en su artículo 3, inciso d) del pago del Impuesto a los Réditos y de todo otro impuesto nacional a 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.

Por otro lado la Ley 20.321 “Ley Orgánica para las Asociaciones Mutuales” establece en su artículo 29 la exención en el orden nacional, en el de la Municipalidad de la Capital Federal y en el Territorio Nacional de Tierra de Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, de todo impuesto, tasa o contribución de mejoras, en relación a sus bienes y por sus actos.

Mientras que la Ley 25.920 incorporó dos párrafos al Artículo 7.1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado estableciendo que en ningún caso serán de aplicación respecto del IVA las

exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente, sin embargo contempla que dicha limitación que no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley 25.920 (09/09/2004); específicamente considerando incluida la dispuesta por el artículo 3º, inciso d) de la Ley 16.656.

Es así que ante el conflicto existente hasta ese momento entre las leyes específicas de los entes y la ley general del impuesto, la Ley 25.920, vino a reconfirmar esta posición.

Por lo tanto dichos párrafos señalan que todas las leyes específicas que contienen exenciones genéricas con vigencia anterior al 9/9/2004, es decir, antes de la publicación de la ley 25.920, prevalecerán sobre cualquier limitación de exención que establezca la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por un lado y que, por el otro, las leyes específicas dictadas con posterioridad de dicha fecha deberán incluir taxativamente la exención en el IVA.

Cuestión confirmada en instancia administrativa por la Instrucción 6/2004, como en forma recurrente por la jurisprudencia, en distintos fallos.

Al respecto se trata de una exención subjetiva, el cual fue ratificado en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Unión de Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina c/DGI s/Acción de Amparo" (16/09/99), por el cual resolvió: *"el sólo hecho de que la entidad califique dentro de las disposiciones de la ley, la habilitan para encuadrarla como entidad exenta. Si bien el certificado de exención es importante para acreditar la condición de sujeto exento ante terceros, el hecho de no contar con él no lo descalifica como tal."*

Asimismo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP s/acción meramente declarativa medida cautelar" (26/09/2006), se refirió al caso de una entidad sin fines de lucro encuadrada en la Ley 16.656, ley publicada en el Boletín Oficial el 31/12/1964.

En este fallo, nuestro Máximo Tribunal de Justicia expresó que la Ley 16656 en su art. 3 inc. 'd', estableció que quedaban 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, por lo tanto concluyó que visto que la actora es una entidad civil sin fines de lucro, con personería jurídica, dedicada a la asistencia social, se encuentra exenta de tributar el IVA por los servicios de bar, restaurante y confitería prestados en

su sede social, así como por la locación de sus salones, pues la ley 25920 es clara en cuanto en cuanto a que la exención establecida por el art. 3, inc. 'd' de la Ley 16656, a favor de las entidades civiles sin fines de lucro es aplicable al IVA”.

Mientras que en la causa “Asociación Mutual Sancor c/AFIP DGI” (14/04/2015), el Máximo Tribunal ratifica dicho criterio, analizando la mencionada Ley 20.321 de entidades mutuales.

Así la Corte concluye ... *“del claro texto del artículo 29 de la ley orgánica 20.321 se infiere, sin hesitación, que el principio general reposa en el elevado fin social que persiguen las asociaciones mutualistas, cuya característica principal es el espíritu de solidaridad y ayuda recíproca. En salvaguarda del sentido social de este tipo de organizaciones y para evitar que éste pueda verse frustrado es que la ley orgánica ha establecido, en el citado artículo, la exención de todo tipo de impuesto, tasa o contribución de mejoras. Esta previsión respondió a la propia esencia de aquéllas y a la declarada necesidad de fomento (confr. nota Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto de la ley 20.321).”*

Por lo tanto la Corte en dicho fallo ratificó lo enunciado por la ley 25.920, el cual si bien se centra en mutuales, no obstante, la conclusión es aplicable al resto de las entidades involucradas.

Resulta importante destacar un reciente fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, en la Causa “Fundación Diario Noticias s/recurso de apelación” (17/12/2019), en la cual la fundación realizaba distintas actividades relacionadas con la educación y el cuidado del agua y además explotaba un restaurante en carácter de concesionario, categorizando tal actividad como exenta en el IVA y la AFIP, consideró que esa actividad excedía el marco de las exenciones previstas en Ley 16.656 y determinó el impuesto al valor agregado.

Al respecto el Tribuna Fiscal consideró que las pruebas aportadas daban clara cuenta de que la actividad secundaria (explotación del restaurante) debía declararse exenta ya que, si bien no constituye un servicio educativo o de salud pública propiamente dicho, se observa como un medio para que la fundación pueda cumplir sus fines estatutarios.

Es decir que según lo descripto, la exención limitada del IVA cede ante la existencia de norma anterior al 9 de septiembre de 2004 que establezca exenciones de manera genérica, (como

lo es el caso de las entidades encuadradas en el Ley 16.656 o en la Ley 20.321), o posterior que específicamente contemple dicho impuesto.

Respecto de las Cooperativas, para este gravamen, no hay exención alguna prevista: la cooperativa es sujeto pasivo del Impuesto, pero recordando que a diferencia de los demás gravámenes que venimos analizando, en el caso del Impuesto al Valor Agregado el “sujeto de derecho” no coincide finalmente con quien resulta ser “sujeto de hecho”, puesto que al estar planteado como un “impuesto al consumo”, el percutido finalmente es el consumidor final.

De contarse con alguna exención, la misma sería de índole “objetiva” (es decir, en función de la actividad desarrollada y no en función a sus características propias o “ropaje jurídico”).

Sin embargo refiriéndonos a las cooperativas de consumo, merece una consideración especial.

En efecto, la cadena de débitos y créditos fiscales que importa la mecánica del impuesto, se corta en las operaciones con consumidores finales, las cooperativas de consumo, en cuanto entidades constituidas por los propios consumidores finales, no representan el último eslabón de la cadena impositiva.

Esto es muy importante porque implica dejar fuera del Impuesto el Valor Agregado a la relación cooperativa-asociado.

No obstante, las gestiones que por años ha venido realizando ante las autoridades públicas la Federación Argentina de Cooperativas de Consumo no han fructificado y estas entidades siguen figurando como responsables inscriptos del IVA, abonando cuantiosas sumas por una distribución de mercaderías que la misma ley de cooperativas reconoce que no constituyen “operaciones de mercado” (Mason y García Arrouy, en Cracogna et al, 1986: 116- 117).

Sin embargo, en el texto legal encontramos una cuestión que nos resulta interesante de remarcar, en relación a las cooperativas de trabajo. En efecto, el artículo 7 inciso h) punto 19 de la ley del IVA indica que *“estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley (...) los servicios personales prestados por sus socios a las cooperativas de trabajo”*. Posteriormente a una divergente interpretación entre algunos cooperativistas y el Fisco Nacional, quedó aclarado que sólo se encuentran exentas las prestación de los asociados a la cooperativa, y en donde, conforme

enseña Marchevsky (2006), se toma a la cooperativa como un tercero ajeno al asociado *“a los efectos de no ampliar el presupuesto exentivo, en forma indiscriminada, a toda la actividad que desarrolle una cooperativa de trabajo, lo cual no podríamos hacer bajo el riesgo de alcanzar con la franquicia a actividades comerciales, industriales o de servicios que, evidentemente, el legislador no quiso privilegiar”*.

Cabe recordar la recurrente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en materia de exenciones, en donde debe interpretárselas de manera restringida, lo cual hoy se encuentra plasmado desde el año 2018 en la propia Ley 11.683, cuando en su artículo primero indica que *“no se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios”*.

La conclusión de Marchevsky (ob. cit.) es creer correcto *“pretender asimilar la prestación del asociado a una cooperativa de trabajo con el salario de cualquier trabajador y resguardarlo de la imposición, pero al igual de lo que le pasa al asalariado que presta sus servicios a un tercero, la relación de su <<empleador>> –en este caso, la cooperativa–, con los consumidores de sus bienes o servicios se encuentra, en términos generales, dentro del objeto del gravamen”*.

Luego, la ley del Impuesto, en el mismo artículo 7, se ocupa de las Cooperativas en algunos casos puntuales más, estableciendo la exención en:

- a) prestaciones que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, cuando correspondan a servicios derivados por las obras sociales.
- b) Los servicios funerarios, de sepelio y cementerio retribuidos mediante cuotas solidarias que realicen las cooperativas.
- c) Los intereses abonados a sus socios por las cooperativas.
- d) Las prestaciones inherentes a los cargos administradores y miembros de consejos de administración de cooperativas.

En síntesis, las cooperativas están gravadas por el Impuesto al Valor Agregado, al igual que el resto de las sociedades comerciales.

### **3.3 IMPUESTOS INTERNOS**

Respecto a este impuesto, no existen exenciones subjetivas sino que la legislación contempla exenciones respecto a determinados actos, que eventualmente podrían ser ejecutados por entes sin fines de lucro.

Al respecto consideramos necesario incorporar la exención subjetiva para todas las entidades sin fines de lucro.

### **3.4 IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA**

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta fue incorporado en el Título V de la ley 25.063, para mantener su vigencia, en principio, durante los diez ejercicios económicos anuales que finalicen entre el 31 de diciembre de 1998 y el 30 de diciembre de 2008. No obstante, por disposición del artículo 1 de la ley 26.426 esa vigencia se prorrogó hasta el 30 de diciembre de 2009 y luego, conforme al artículo 7 de la 26.545, hasta el 30 de diciembre de 2018, por lo tanto actualmente no se encuentra en vigencia.

El objeto perseguido por el legislador al implementarlo, fue que actuara como “complementario” del Impuesto a las Ganancias.

Como estábamos en frente a un impuesto complementario del Impuesto a las Ganancias, si la entidad sin fines de lucro se encontraba exenta en este último, lo estaba también para el Impuesto la Ganancia Mínima Presunta.

### **3.5 BIENES PERSONALES – ACCIONES Y PARTICIPACIONES**

Se trata de personas de existencia ideal regidas por el Código Civil y Comercial de la Nación, no incluidas en la Ley General de Sociedades. De aquí se desprende que estos entes no son sujetos que deban cumplir con la obligación de actuar como sustitutos de la participación de los asociados en su capital.

### **3.6 IMPUESTO A LOS CRÉDITOS Y DÉBITOS BANCARIOS**

Respecto del Impuesto a los créditos y débitos bancarios se encuentran exentas las cuentas corrientes pertenecientes a entidades religiosas.

Mientras que respecto del resto de las entidades exentas en el Impuesto a las Ganancias, no rige tal exención; sin embargo según el primer párrafo del Artículo 7° del Decreto 380/01 gozan del beneficio de reducción de las alícuotas generales del gravamen que se reducen a del 6 por mil al 2,5 por mil para en los créditos y débitos alcanzados por el Impuesto, de los entes que gocen de la exención del Impuesto a las Ganancias y concurrentemente tengan exenta y/o no alcanzada en el Impuesto al Valor Agregado la totalidad de las operaciones que realizan.

Para poder obtener los beneficios de exención y/o de reducción de alícuotas del Impuesto a los créditos y débitos bancarios, se debe dar cumplimiento a lo establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos en la Resolución General 3900 (AFIP). Dicha norma crea el “Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras Operaciones”, y para lograr la inscripción al mismo se tienen que cumplir una serie de requisitos.

Al respecto consideramos necesario reconsiderar la exención total del impuesto en cuestión para todas las entidades sin fines de lucro.

#### **4 TRATAMIENTO EN IMPUESTOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES**

En referencia a los impuestos provinciales y municipales, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán dictó sentencia el 2 de marzo del 2017, declarando la inconstitucionalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando es aplicado a entes sin fines de lucro, en autos “Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. C/Prov. de Tucumán s/inconstitucionalidad”.

Posteriormente la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, Provincia de Buenos Aires, el 11 de octubre de 2018, en autos “Asociación Bancaria c/ Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Bs. As. y otros s/ Impugnación de resolución”, declaró la inconstitucionalidad de este impuesto cuando es aplicado a las entidades sin fines de lucro.

En dichos fallos se considera que las entidades no pueden ser gravadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por tratarse de entidades sin fines de lucro, conforme los lineamientos de la Ley 23.548, Ley de Coparticipación Federal (LCFI).

Al respecto el Artículo 9 inciso b) contempla: “ *En lo que respecta a los impuestos 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 de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos..*”.

Estos fallos y sus fundamentos son, sin lugar a dudas, aplicables a todas las entidades que “no persiguen fines de lucro” y por tanto se encuentran no alcanzadas por impuesto sobre los ingresos brutos y las tasas que gravan las actividades de servicios que pretenden aplicar, cualquiera de las jurisdicciones provinciales y locales.

Por otro lado el Artículo 31 de nuestra Constitución, establece que dicha Ley suprema como 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.

Este artículo nos da la pauta de que las leyes nacionales prevalecen sobre las provinciales y municipales y que por lo tanto, las entidades que por leyes específicas se encuentren exentas de todo tributo, también lo están respecto a gravámenes provinciales y municipales, con independencia de lo que digan los códigos u ordenanzas provinciales y locales, tal como lo comentamos anteriormente en el caso de las exenciones subjetivas contenidas en la Ley 20.321 de mutuales y la Ley 16.656 para ciertas asociaciones civiles.

## 5 CONCLUSIONES

En los últimos tiempos este tipo de entidades se ha encontrado bajo la lupa del fisco, en virtud del crecimiento acelerado de las mismas, las cuales muchas veces se han tratado de verdaderas empresas que usando este ropaje jurídico a fin de esconder la verdadera forma jurídica han obtenido ganancia sin la tributación correspondiente, compitiendo de esta manera con las empresas del ámbito privado, y generando una gran desigualdad que afecta la competencia en el mercado.

Sin embargo la Administración a fin de combatir tal desventaja ha llegado al extremo de excederse en sus facultades reglamentarias más allá de su potestad de verificación y fiscalización.

Es así que a fin de evitar una imagen distorsionada que a priori puede fijarse en forma generalizada de las entidades en cuestión, es que hemos conceptualizado a los entes sin fines de lucro, analizando la normativa por la cual se encuentran regidos.

Posteriormente hemos analizado la exención que ellas poseen en el Impuesto a las Ganancias, desde el principio de legalidad como principio rector en el ordenamiento tributario.

Es así que toda norma referida al régimen de exención de las entidades bajo análisis solo puede provenir de leyes emanadas del Poder Legislativo, no pudiendo por el contrario imponerse normas mediante un Decreto Reglamentario o Resolución Administrativa violando de tal manera el principio de legalidad citado.

Así la importancia de clarificar dichas situaciones ya que como antes se expuso el Estado utiliza al “tercer sector” (conformados por los entes bajo análisis) para acceder a la población indirectamente. Es esencial entonces que al momento de ponerse en funcionamiento, estos entes tengan seguridad jurídica en cuanto a su encuadre y tratamiento tributario, a los fines de poder cumplir con sus obligaciones, permitiéndoles tener conocimiento cierto y anticipado sobre las consecuencias de sus actos y omisiones.

Es el Estado el encargado de garantizar el cumplimiento de este principio para que los entes puedan ajustar sus actos conforme a derecho y sepan cómo actuar frente a la legislación tributaria mientras que la actividad explotada no resulte caracterizada como empresa ni interfiera en el sector de mercado, al cual la actividad pertenece.

## 6 PROPUESTAS

Como primera medida resulta importante destacar la necesidad de encarar acciones tendientes a formar a la sociedad en relación a toda la temática de las entidades sin fines de lucro, desde los distintos tipos de entes existentes, sus finalidades, y toda la normativa en torno a las mismas.

Es así que creemos necesario el inicio temprano de tal educación incluyendo estas temáticas en la etapa escolar.

Más aún es de destacar la importancia de incorporar una formación profunda y pormenorizada sobre los distintos tipos de entes, su normativa y regímenes impositivos en las distintas facultades de ciencias económicas de nuestro país.

En segundo lugar observamos que el certificado de exención emitido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, ha implicado conflictos de interpretación que ha dado lugar a pronunciamientos judiciales definiendo que el certificado otorgado por la Administración es de carácter de reconocimiento de una situación de exención subjetiva ya existente, y no la constitución de la misma.

Por lo tanto correspondería impulsar modificaciones a la legislación en las cuales se especifique el carácter del reconocimiento de la exención por parte de la Administración, a fin de no vulnerar el derecho de los entes por medio de excesivas y restrictivas interpretaciones de las normas, en especial contemplar el caso de las asociaciones mutuales que se encuentran exentas de tributar el impuesto a las ganancias en virtud de lo establecido en el artículo 29 de la ley 20 321 y no por la situación de que cuenten o dejen de contar con un certificado de exención emitido por la AFIP.

En tal sentido la Resolución General 4157-E comentada contravendría el principio de legalidad al exigir requisitos no contemplados en la ley, por lo que en tal caso debería así incluirse en la misma.

Asimismo, en relación a las entidades Mutuales y Cooperativas sería importante impulsar modificaciones en la legislación que contemplen específicamente el proceder de la Administración ante el INAES en el caso de detectar presuntas irregularidades, de manera que el fisco se deba

abstener de rechazar o hacer decaer exenciones antes de dar intervención al citado organismo de control, tal como se ha pronunciado la jurisprudencia que hemos analizado.

Al respecto consideramos importante comenzar a pensar en la creación de equipos conjuntos especializados integrados por personal de AFIP y de los correspondientes organismos de control de las entidades sin fines de lucro, a fin de evitar la superposición de controles.

Consideramos inconstitucional la limitación a la exención que contemplan la ley de impuestos internos e impuestos y la ley de impuesto a los créditos y débitos respecto de la exención amplia que contienen las leyes subjetivas como lo es la Ley 20 321 de mutuales

Por último, evaluamos como necesario el reconocimiento de la no gravabilidad por parte de las provincias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los entes sin fines de lucro, al encontrarse violando mediante su aplicación, la Ley de coparticipación de jerarquía constitucional, superior a la de los códigos tributarios provinciales.

## 7 BIBLIOGRAFIA

- Althaus, Alfredo. (1977). *Tratado de Derecho Cooperativo*. Rosario: Zeus.
- Beaumont, S. *El marco legal de las Organizaciones Sin Fines de Lucro en la Argentina: su impacto en el desarrollo, evolución y variación de las formas que adoptan las mismas y como repercute esto en el Estado*. UCEMA. Recuperado de [https://ucema.edu.ar/6/sites/default/files/2013/cegopp/beaumont\\_org\\_sin\\_fines\\_lucro.pdf](https://ucema.edu.ar/6/sites/default/files/2013/cegopp/beaumont_org_sin_fines_lucro.pdf)
- Campastro, M. (2011). Informe 20. *La tributación de los entes sin fines de lucro: asociaciones, fundaciones y mutuales*. Área tributaria. Centro de estudios científicos y técnicos (CECYT). FACPCE. Recuperado de <https://www.facpce.org.ar/pdf/cecyt/tributaria-20.pdf>
- Cracogna, Dante et al. (1986). *Estudios de Derecho Cooperativo*. Buenos Aires: Intercoop.
- CEDES (Centro de estudios de Estado y Sociedad) (2000). *Estudios sobre el sector sin fines de lucro en Argentina*. Ed. Edipubli S.A. Recuperado de <http://www.gestionsocial.org/archivos/00000909/sectorSL.pdf>
- Dalmasio, A. (2018). *Modificaciones para solicitar el "certificado de exención" en el impuesto a las ganancias y para su renovación*. (Versión electrónica). La Ley.
- Estévez, Jorge; Tapia Ángel (2018). *Ganancias. Entidades exentas. Nuevos requisitos para la solicitud o renovación del certificado de exención. Ilegalidad de la modificación del Artículo 21, inciso c) de la RG (AFIP) 2681 (RG (AFIP) 4157-E)*. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).
- Estévez, Jorge; Tapia Ángel; Estévez Luciano (2019). *Impuesto a las Ganancias e IVA*.

*Exención subjetiva de pleno derecho. Asociaciones, Simples Asociaciones y Fundaciones dedicadas a la salud pública, educación y asistencia social. Ley 16.656. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).*

- Estévez, Jorge; Tapia Ángel; Estévez Luciano (2020). *Entidades civiles sin fin de lucro. Su tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.* Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE).
  
- Fernández, F. (2010). *Informe N° 14. La exención a las entidades sin fines de lucro.* Área tributaria. Centro de estudios científicos y técnicos (CECYT). FACPCE. Recuperado de [http://www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/informes\\_del\\_cecyt/area\\_tributaria\\_informe\\_14.pdf](http://www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/informes_del_cecyt/area_tributaria_informe_14.pdf)
  
- “Hay más entidades sin fines de lucro”. (1999, 21 de julio). La Nación. Recuperado de <https://www.lanacion.com.ar/sociedad/hay-mas-entidades-sin-fines-de-lucro-nid146621>
  
- Herrera M. Caramelo G. y Picasso S. (2015). *Código Civil y Comercial de la Nación comentado. 1° edición.* Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.
  
- Passamonti, P. (2018). *Tributación en las cooperativas multiactivas.* XIII Jornadas de investigación. FCE-UNL. Recuperado de <https://fce.unl.edu.ar/jornadasdeinvestigacion/trabajos/uploads/trabajos/52.pdf>
  
- Raimondi, C. y Atchabaián, A. (2007). *El Impuesto a las Ganancias.* Buenos Aires: La Ley.

- Reig, E.; Gebhardt, J. y Malvitano, R. (2006). *Impuesto a las Ganancias. Estudio Teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Buenos Aires: Macchi.
  
- Reig, E.; Gebhardt, J.; Malvitano, R. (2010). *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Errepar.
  
- Reig E. J. *Impuesto a las Ganancias*. Undécima edición. Buenos Aires: Macchi.
  
- Reig, E. J. (1968). *Impuesto a los Réditos*. Tercera edición. Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna.
  
- Rodríguez, P. (2016). Personas jurídicas. Novedades introducidas por el Código Civil y Comercial de la Nación. (Versión electrónica). Revista del notario. Recuperado de <http://www.revista-notariado.org.ar/2016/02/personas-juridicas-novedades-introducidas-por-el-codigo-civil-y-comercial-de-la-nacion/>
  
- Marchevsky, R. (2006). *Impuesto al valor agregado*. Buenos Aires: Errepar.
  
- Silvia B. Galli y Graciela Crespo de Quiroga. “*El retorno de los asociados en las cooperativas*”. Revista Oikonomos, año 3 Vol 1. pp. 44-58.