



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA.
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS.
ESCUELA DE GRADUADOS.

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN.
TRABAJO FINAL.

**“Tratamiento tributario de las entidades sin fines de lucro (fundaciones,
mutuales, asociaciones, asociaciones sindicales, etc.): Análisis, Conflictos y
Propuestas.”**

Autor: Cr. Néstor Gerardo García López.

Tutor: Prof. Lic. José María Rinaldi.

Córdoba.
2016



Tratamiento tributario de las entidades sin fines de lucro (fundaciones, mutuales, asociaciones, asociaciones sindicales, etc.) : Análisis, Conflictos y Propuestas by Garcia Lopez, Nestor Gerardo is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-CompartirIguual 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

Agradecimientos.

A mis Padres, Adriana y Armando, que me marcaron el rumbo hacia la búsqueda del conocimiento y siempre me acompañaron.

A Victoria y Clara María, mi esposa e hija, sostén y luz indispensable en el camino.

Al Cr. Guillermo Oviedo, por introducirme en el hermoso mundo del Cooperativismo.

A los Profesores Lic. José María Rinaldi y Cr. Ángel Tapia, Tutor y Director respectivamente en este Trabajo Final, por su apoyo y aliento en este proceso.

A Carolina Szyrko y Marina Sales, de Departamento de Capacitación de la Gerencia Recursos Humanos del Banco de la Provincia de Córdoba S.A., por su confianza y apoyo incondicional

A Carmen Roca, Gustavo Casanova y Marlene Machado, de la Escuela de Graduados de Ciencias Económicas de la UNC, por su amistad y ayuda.

INDICE:

I. Introducción..... Pág. 04.

II. Antecedentes..Pág. 09.

III. Marco Conceptual. Pág.16.

IV. Aspectos Impositivos.Pág.18.

V. Conclusiones Finales. Pág.49.

VI. Bibliografía. Pág.54.

I. INTRODUCCION

La Economía Social y Solidaria, que surge como respuesta a la exclusión y vulnerabilidad generada por las políticas económicas de mercado, debe ser considerada como punto de partida para la construcción de una alternativa sistémica que requiere de otro Estado y de otros sujetos.

Al término “Economía Social” se le han dado distintos significados. Por un lado, en su uso más tradicional, se refiere a las cooperativas, asociaciones y mutuales autogestionadas por los trabajadores o usuarios basadas en la reciprocidad. Sus objetivos en su origen incluían tanto gestionar directamente la producción, defenderse de los poderes del mercado (comercialización, abastecimiento, financiamiento) o atender solidariamente necesidades que el mercado y el Estado no proveían (crédito, entierros, salud, educación). Hoy subsisten y en algunas actividades su tamaño y su alcance crecen junto con el espíritu de competencia que las empuja la lógica de mercado. Por otro lado, las unidades domesticas de la economía popular ampliaron sus estrategias de supervivencia recurriendo a formas no capitalistas y no formales de organización en las actividades más diversas, desde el emprendimiento por cuenta propia hasta la extensión de redes de ayuda mutua o de intercambio multirreciproco con emisión de monedas sociales o la institucionalización de prácticas de recuperación de fabricas quebradas o de tierras y suelo urbano. Muchas veces fuera de los marcos legales pensados para otras realidades, el sistema clasificadorio oficial tendió a ignorarlas o a ubicarlas en el llamado sector informal, urbano o rural.

En **ARGENTINA** en los últimos treinta años, el llamado **TERCER SECTOR** ha experimentado un crecimiento notable, no solo en nuestro país, sino en todo el mundo. De distintas formas se hizo cargo de situaciones que el Estado dejó de lado. Paralelamente,

nuevas áreas de atención aparecieron, se acrecentó la participación ciudadana en los problemas cotidianos, reclamando la participación de la comunidad en la solución de los conflictos asociados. Esto derivó en el nacimiento de un número importante de organizaciones con fines solidarios. También se sumó a este crecimiento el sector empresario, que descubrió la importancia de asociarse a las Organizaciones de la Sociedad Civil como medio de incrementar sus beneficios, a la par de cumplir con la responsabilidad moral y ética de coadyuvar a satisfacer las necesidades cada día más crecientes de la sociedad.

Hubo cambios importantes en la forma de hacer filantropía. El crecimiento de estas instituciones sociales hizo que los donantes repartieran sus donaciones entre todas las entidades existentes, y se buscó que fuera sustentable en el tiempo, como la “responsabilidad social empresaria”. Consecuente con la necesidad de transparentar y demostrar en qué se recaudó y en qué se aplicó, hubo cambios significativos en la forma de gerenciar estas entidades. En este nuevo escenario generado por el crecimiento exponencial de las organizaciones sociales también se produjo un aumento de la intervención de los organismos de control en el quehacer diario de estos entes, lo que motivó la aparición de un número significativo de normas técnicas y legales que rigen el funcionamiento de estas organizaciones, como la complejidad en la inscripción y solicitud del reconocimiento exentivo, limitación de realización de ciertas actividades y el escaso incentivo vigente para los donantes.

Mediante empadronamientos varios, aporte de cuantiosa documentación, inspecciones fiscalizadoras, cumplimiento de obligaciones formales de todo tipo se equipararon a otras organizaciones, por lo que se vieron superadas por normas vigentes (de retener, de informar, emisión de comprobantes, registración de sus movimientos, etc.).

En resumen, este crecimiento no fue acompañado por un escenario fiscal adecuado toda vez que la permanente sensación de sospecha que los distintos organismos de control manifiestan sobre este tipo de entes, sumada a un fin recaudatorio que las sucesivas políticas fiscales han exteriorizado, determinaron que muchas de las normas vigentes resulten obsoletas o faltas de actualidad (como la acotada descripción de los objetos exentos del artículo 81, inciso c de la Ley del Impuesto a las Ganancias), o bien han limitado el necesario desarrollo de la captación de recursos indispensable para la subsistencia de estas organizaciones.

En este Trabajo se plantea analizar las características productivas y los resultados monetarios de casos escogidos de la economía de los sectores populares, especialmente de experiencias colectivas. Nos interesa analizar el entramado de actores y actividades mediante las cuales los sectores populares buscan sobreponerse dentro de un contexto cada vez mas globalizado, con un mayor segmento de población empobrecida. Es decir que nos vamos a centrar en los segmentos sociales que se ganan la vida sin patrón, y que no forman parte de las lógicas de la producción y acumulación de capital y reparto del sistema. La principal causa de la existencia de este segmento poblacional se puede encontrar en el proceso mundial de “des proletarización”, por el cual grandes masas de trabajadores no son absorbidas por el mercado laboral, y entonces deben crearse una forma de sobrevivir, realizando trabajos de poca complejidad. Este es un proceso estructural, de escala mundial que genera siempre más pobres y que hace ilusorio cualquier proyecto de incorporación de estos sectores a la lógica del mercado si no es en base a la autoexplotación; es notorio como fracasan los proyectos que se proponen aumentar la productividad en base a la eficiencia, o al incremento del valor agregado.

De aquí se desprende que sin la intervención activa del Estado, la economía popular (EP) seguirá siendo un subsistema precario, inestable. Por eso se propone que mientras se estimula

el aumento de la complejidad general, se busque eliminar rentas especulativas de los otros subsistemas de la economía y se garantice un sistema de empleo y previsional que asegure ingresos dignos y protección a los miembros de la EP.

En Argentina, hasta Diciembre 2015, el proyecto nacional ha avanzado en el sentido de lo planteado, las experiencias colectivas han aumentado notablemente, pero los límites han estado dados por los problemas estructurales que no se han podido resolver hasta ahora.

En la actualidad no está definido que Proyecto se llevara adelante en la Economía Popular.

El universo bajo análisis se compone, generalmente, de colectivos que no cuentan con capital y a su vez tienen dificultades para acceso al crédito, graves problemas de acceso a los recursos naturales (incluso a la tierra y el agua en el medio rural) y a los servicios públicos necesarios, dificultades para contar con tecnología y baja capacidad organizativa en el sentido de lo que la eficiencia capitalista exige, y tampoco logran reemplazar con capacidad artesanal las deficiencias mencionadas, sobre todo en los casos no urbanos en los que esto podría ser posible.

Otra característica que deben afrontar los colectivos es que al comprar los insumos necesarios para su producción, o al vender sus productos, se deben enfrentar con el mercado capitalista tradicional en inferioridad de condiciones. La problemática de los insumos es una piedra angular en este análisis. En muchos casos la influencia de los materiales requeridos para la producción es decisiva en la estructura de costos, y más aun cuando se debe interactuar con mercados oligopolicos que además no les venden directamente sino a través de intermediarios.

Siguiendo esta línea, encontramos que para poder competir tienden al ahorro en “gastos generales” y “salarios”. Estos son inferiores a los de mercado, pero como contrapartida, sugieren autoexplotación.

En ese contexto el presente se propone: Servir como un aporte a fin de incluir dentro de los mecanismos formales (leyes, decretos, normativas –tanto a nivel legal, administrativo como tributario) a todos los intervinientes en la Economía Informal que hoy en Argentina representan el 30% de la Población Económicamente Activa, en una Economía que en el año 2016 se encuentra con ajuste fiscal, despidos en ámbitos públicos y privados, deducimos que se incrementara este ratio. Una de las contribuciones es la creación del Ministerio de Economía Popular que se explicara en este trabajo su forma de instrumentación.

Objetivos del presente Trabajo:

- Realizar una comparación con diversos países Latinoamericanos de las distintas experiencias de Organizaciones de la Economía Social y Solidaria.
- Analizar el tratamiento fiscal de las entidades sin fines de lucro bajo análisis (fundaciones, mutuales, asociaciones, asociaciones sindicales).-
- Describir e identificar la importancia de un Ministerio de Economía Popular como Organismo Estatal que incluya y desarrolle a

II. ANTECEDENTES.

A los fines de intentar una contribución en este trabajo, por una cuestión de origen y posterior desarrollo, el análisis se realizara comparando en el aspecto tributario y jurídico de las Entidades Sin fines de lucro, de Economía Social y Solidaria, en nuestra legislación tributaria Argentina en relación a diferentes países Latinoamericanos.

En **ESPAÑA**, nuestra denominada “Madre Patria” a fin de ver puntos en común, su desarrollo y diferencias, ya que tienen un ejemplar desarrollo de este tipo de entidades sin fines lucrativos.

La publicación y entrada en vigor de la Ley 49/2002 en España, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, cerro una larga etapa de la evolución del ordenamiento tributario español, en el tratamiento de este tipo de entidades, que se había iniciado en 1979, con la entrada en vigor de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto de Latinoamérica, tomamos como análisis a la solidaridad económica en **MEXICO**, adonde en el país, el impulso a la solidaridad económica proviene principalmente del cooperativismo histórico y de la Teología de la Liberación. Desde ambos, con fuentes

diferentes, se plantea la construcción de otra economía basada en la cooperación y la solidaridad, y se desarrolla un importante trabajo organizativo en sectores populares.

La vertiente eclesial enfatiza el compromiso preferencial con los pobres en la búsqueda de su emancipación, trabaja principalmente en zonas rurales e indígenas del país, recuperando sus prácticas de economía comunitaria y recíproca (trueque, ayuda mutua, trabajo colectivo, reciprocidad, etc.) y en general, su idea del “nosotros” por encima del individuo.

En nuestro país vecino **URUGUAY** existe un debate político que ha puesto a la economía social y solidaria (ESS) en el centro del mismo: sistema económico alternativo al modelo capitalista hegemónico versus tercer sector de la economía.

En el año 2008 se promulga la ley 18407 dando el marco general (constitución, organización, y funcionamiento) a las cooperativas.

En el marco de la reglamentación de esta Ley se crea el INACOOOP (Instituto Nacional de Cooperativas) por medio del decreto 558 del 2009. Fue creado como persona jurídica del derecho público no estatal.

En septiembre de 2011 se crea el Fondo para el Desarrollo (FONDES) mediante el decreto 341/011, según lo previsto por el art. 40 de la ley 18716 de diciembre de 2010.

Otro país bajo análisis es **VENEZUELA** donde nuevas y diversas formas de organizaciones de economía social y solidaria (OES) han venido creciendo y diversificándose desde la aprobación de la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (CNRBV), en el año 2000, mediante en conjunto de políticas públicas y diversos programas e instituciones. La promoción de las OES se relaciona y forma parte de más amplios lineamientos de políticas públicas dirigidos hacia la búsqueda de la inclusión social como vía para reducir la pobreza, mejorar la calidad de vida, incrementar la supremacía social y

construir un modelo de desarrollo alternativo que brinde efectivo acceso a los satisfactores de necesidades para la mayoría de la población.

Los resultados fueron exitosos en cuanto a la masiva creación de organizaciones, pero ya es tiempo de revisar el encargo social de las OES y los programas de promoción desde el Estado. Las políticas públicas a través de las cuales se ha realizado la promoción y acompañamiento a las OES están fundamentadas en la misma Constitución Nacional, en cuanto a la participación ciudadana, que es un eje transversal y puede ocurrir tanto en lo político como en lo económico para la creación de riqueza social, es un modo de ejercer la ciudadanía, de lo cual deriva el compromiso estatal de proteger a las OES como espacio para el ejercicio de la participación ciudadana protagónica corresponsable (art. 70 de la Constitución Nacional). Particularmente se reconoce el derecho de los trabajadores a desarrollar “cooperativas, cajas de ahorro, mutuales y otras formas asociativas para mejorar la economía popular y alternativa (artículo 118 de la CN). Todas forman parte de los tres planes de la Nación que han existido en el periodo desde 2001 hasta 2019.

En **ARGENTINA** la economía solidaria tiene sólidos exponentes de su actividad transformadora en la Argentina desde hace más de un siglo. Desde fines del siglo XIX y principios del XX nacieron y se expandieron innumerables exponentes de ese espacio organizativo, que se basa en el apoyo mutuo, la cooperación, la solidaridad y la democracia asociativa.

Uno de los mayores logros al respecto está constituido por la implementación de la Ley Nacional 26.117, sancionada por el Congreso de la Nación hace tres años con el apoyo generalizado de todas las bancadas legislativas a un proyecto de ley de la Dra. Alicia Kirchner, que instaló el microcrédito en la agenda pública como una herramienta de promoción social.

La estrategia incorporada a esta norma legal consistió en la activa promoción y consolidación de los emprendimientos atendidos, recuperando el trabajo como integrador social y desarrollo personal, la solidaridad como esfuerzo conjunto, y la distribución equitativa y el desarrollo comunitario como elementos de organización social.

Dicha ley, que creó la Comisión Nacional de Microcrédito (Conami) organismo responsable de su cumplimiento, afincada en el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación, establece como objetivo central la **expansión de los microcréditos en la Argentina** reconociendo que dicha fuente de recursos, acompañada de una adecuada asistencia técnica y seguimiento, constituye una herramienta apropiada para fortalecer a la economía solidaria desplegada en todo el territorio del país por pequeños emprendimientos productivos asociativos.

Debe recordarse al respecto que antes de esta iniciativa masiva los programas de microcréditos vigentes en el último cuarto de siglo en nuestro país nunca excedieron los 6.000 créditos frente a los más de 333.000 que hasta ahora ha otorgado la Conami.

Una tercera modalidad de gestión asociada la constituye la experiencia del Banco Popular de la Buena Fe (los “banquitos” en el conocimiento popular).

A seis años de implementación de la ley se han entregado algo más de 900 millones de pesos a las organizaciones ejecutoras de microcrédito, a través de los Consorcios y Redes de Gestión Asociada.

Para garantizar una llegada masiva, se subsidio la tasa de interés de los microcréditos de modo que no fuera más del 6% anual.

El porcentaje de cumplimiento de los receptores de los plazos para retornar los créditos es muy elevado, rondando más del 95%. Los montos otorgados tienen como destino capital de trabajo y equipamiento y alcanzan a un promedio en torno a los 15.000 pesos por crédito ofrecido.

En cuanto a la facturación, se puede apreciar que el 88% de las experiencias vende menos de 5 millones de pesos y un 52% menos de \$ 1,2 millón al año, estamos en un contexto de pequeñas escalas. Si observamos la demanda, un 39% vende su producción a pymes comercializadoras y acopiadores, por lo que deben someterse a un nivel de precios inferior; el 30% realiza la comercialización directamente al público, en barrios vulnerables y con serias dificultades para vender fuera de su radio de acción natural.

En Argentina, según estadísticas, **más del 60% de las organizaciones con fines sociales existentes hoy día en el país están constituidas bajo una de las cuatro formas jurídicas más conocidas: Cooperativas, Mutuales, Asociaciones Civiles y Fundaciones**, y de aquel número más del 90% pertenecen a estas dos últimas formas mencionadas.

Mediante la Ley 19.331, de fecha 3/11/71, se crea el *INSTITUTO NACIONAL DE ACCION MUTUAL* que será la autoridad de aplicación del régimen legal de las asociaciones mutuales y tendrá por fin principal concurrir a la promoción y desarrollo de las mutualidades.

La Resolución INAES 4910/2013 que la Ley N° 25.246 y sus modificatorias, en su artículo 14, inciso 7, establece que el INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) es colaborador en el marco de su competencia con la UNIDAD DE INFORMACIÓN FINANCIERA (UIF) respecto a la supervisión, fiscalización e inspección in situ para el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 21° de la Ley N° 25.246 para las mutuales y cooperativas obligadas, de quienes este Instituto es el órgano de contralor.

Por Resolución UIF N° 11/2012 se estableció que corresponde el carácter de sujetos obligados a las siguientes entidades: i) las cooperativas que realicen operaciones de crédito, sujetas al régimen de la Ley N° 20.337 y modificatorias, y resoluciones de la autoridad de aplicación; ii) las asociaciones mutuales que prestan el servicio de ayuda económica mutua, y

que se encuentran sujetas al régimen de la Ley N° 20.321 y modificatorias, y a la Resolución INAES N° 1418/2003 (modificada por Resolución INAES N° 2772/2008 - T.O. según Resolución INAES N° 2773/2008); y iii) las entidades que prestan el servicio de gestión de préstamos regulado por la Resolución INAES N° 1481/2009.

Por Resolución UIF N° 104/2010 y modificatorias se establece el mecanismo de colaboración en materia de supervisión, fiscalización e inspección in situ de los sujetos obligados, entre los que se encuentra comprendido este Organismo, con la Unidad de Información Financiera para el control de sus sujetos obligados, previéndose en los artículos 2° y 3° del Anexo I la adopción de un manual de supervisión, fiscalización, e inspección in situ para realizar los procedimientos de contralor establecidos. Por esta razón, los Contadores públicos deben profundizar el análisis de ciertos rubros contables en los que pueden existir algunas maniobras ocultas de lavado. Si de un balance surgen posibles ilícitos tributarios que pueden dar lugar al delito de autolavado de dinero y el auditor o síndico no lo denuncia, podrían quedar encuadrados en la figura de encubrimiento de su cliente.

Respecto del **Proyecto de la creación de un Ministerio de Economía Popular (*)** que se dio en el debate de la campaña electoral nacional de fines del año pasado en Argentina surge:

- Los trabajadores de ese sector representan del 25 al 30 por ciento de la población económicamente activa. Pueden ser incorporados a políticas activas de distribución que impliquen una revalorización social y monetaria de sus actividades.

Les reconoció un lugar central como impulsores de crecimiento principalmente a través de consumo. El *Ministerio de Economía Popular puede ser la oportunidad de darle espesor político y conceptual a una nueva manera de concebir las conexiones entre economía, vida popular e integración social.*

Estos trabajadores que conforman entre 25 y 30 por ciento de la población económicamente activa viven a través y a pesar del capitalismo. Tienen que ser incorporados a políticas activas de distribución, como tales:

- Promover instancias de acceso al consumo en iguales condiciones: abastecimiento del Estado, mercados populares locales vinculados a la agricultura familiar.
- Reformar algunas instituciones del capitalismo, como la Ley de Quiebras, para que las empresas recuperadas se inscriban en un mecanismo institucional.
- Desarrollar un sistema de protección social que pueda estar vinculado a las actividades de la economía popular, puede seguir contribuyendo a las mejoras del medio ambiente (agricultura familiar, reciclado de los Residuos Sólidos Urbanos), a modificar positivamente nuestra relación a la ciudad y a sus usos (vendedores ambulantes, feriantes, artesanos).

(*) El Proyecto de un Ministerio Popular- Diario Página 12 – 30/08/2015-Suplemento Cash- Por Ariel Wilkis y Alexandre Roig

Artículo Cash del 22 abril de 2012- Diario Página 12 Argentina.

Como aporte de este trabajo de investigación concluimos que la creación de este Ministerio ayudaría a incluir a un tercio de la población económicamente activa dentro del sistema capitalista, adonde puedan gozar de los beneficios financieros, impositivos y legales que tienen otras personas jurídicas, accediendo a políticas de financiamiento de proyectos de inversión a corto y mediano plazo, exenciones impositivas para los primeros años de creación y desarrollo de las mismas (IVA, Ganancias, Ingresos Brutos, Comercio e Industria) . Con el escenario actual de recesión en el sector privado producto del ajuste fiscal en lo público, es una herramienta que bien utilizada podría volver a incluir y permitir un crecimiento sustentable a largo plazo.

III. MARCO CONCEPTUAL.

ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS DE LA LEY 49/2002.

La ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante Ley 49/2002) no define el concepto de entidad sin fin de lucro, a pesar de la declaración de su Exposición de Motivos, de que uno de los pilares básicos de la Ley es el concepto de entidad sin fines lucrativos.

FUNDACIONES.

En Argentina, las fundaciones son personas jurídicas de carácter privado, que se constituyen con un objeto de bien común y sin propósito de lucro, mediante el aporte patrimonial de una o más personas, destinado a hacer posible sus fines. El Código Civil en su art. 33 las conceptualiza y –en lo que respecta al objeto- precisa que el bien común debe ser el objeto “principal”, admitiendo la existencia de otras finalidades.

La CSJN en la causa CHA c/IGJ-22/11/91, remarco que la ley exige un requisito positivo: el objeto principal de la asociación debe estar orientado al bien común. No basta, pues, una mera exigencia negativa consistente en que ese objeto no sea contrario o nocivo al bien común.

Para actuar como tales deberán obtener la autorización para funcionar, que describe el art. 45 del Código Civil. El fundador puede ser una o más personas físicas o ideales que –animadas por la intención de alcanzar un objeto de bien público- aportan bienes o recursos sin ningún tipo de fines lucrativos. Aunque no es lo usual, pueden constituirse fundaciones integradas por el Estado. Obtenida la personalidad jurídica del ente, el fundador no mantiene ninguna vinculación con el ente, siendo un extraño a la organización que ha instituido. No tendría derechos en el funcionamiento del ente a menos que se reserve cargos en la conducción del mismo (Consejo de Administración). El patrimonio es el conjunto de valores reales afectados al servicio del fin de beneficio colectivo. Para poder obtener la autorización, el patrimonio

inicial debe “posibilitar razonablemente” el cumplimiento de objeto. La ley admite la posibilidad de recibir donaciones.

ASOCIACIONES CIVILES.

La esencia del espíritu de este tipo asociativo, es conseguir que un grupo motivado y organizado logre lo que los individuos no pueden hacer individualmente. Conforme lo establece el artículo 33, inciso 1) del Código Civil, entre las personas jurídicas de carácter privado están contempladas las asociaciones, que tienen por principal objeto el bien común, poseen patrimonio propio, son capaces de adquirir bienes, no subsisten exclusivamente de asignaciones del Estado y obtienen autorización para funcionar.

La asociación no debe perseguir fines de lucro, es decir, las utilidades deben sumarse al patrimonio institucional para lograr los propósitos de bien público y no distribuirse entre los asociados. Es esta, una agrupación inspirada por una finalidad altruista y desinteresada, a diferencia de la sociedad, que ya sea civil o comercial siempre tiene una finalidad interesada y persigue propósitos de lucro.

La asociación no distribuye utilidades. Los asociados no participan del producido, ni de las reservas o fondos sociales, pues en caso de disolución o liquidación, estos son destinados a fines de bien público, o pasan al Estado.

Las asociaciones deben llevar contabilidad sobre las bases uniformes y de las que resulte un cuadro verídico de sus operaciones y una justificación clara de todos y cada uno de sus actos susceptibles de registración contable. La contabilidad debe complementarse con la documentación respectiva. Los inventarios, balances y estados de ingresos y gastos, serán presentados en la forma que reglamente la autoridad administrativa de control de modo que expresen con veracidad y exactitud el estado patrimonial de la fundación. Los libros que sean necesarios conforme con la ley y las reglamentaciones que dicten las autoridades

administrativas de control de cada jurisdicción provincial estarán encuadradas y foliadas y serán individualizados en la forma que determinen dichas autoridades.

IV.ASPECTOS IMPOSITIVOS.

ANTECEDENTES NORMATIVOS:

* **INSTRUCCION GENERAL D.G.I. 28/95**, Buenos Aires, 11 de agosto de 1995
Impuesto al valor agregado. Las exenciones subjetivas frente al impuesto. Normas especiales que amparan la exención. Cooperadoras, mutuales, entidades civiles sin fines de lucro.

Nota: Modificada por la Instr. Gral. A.F.I.P. 5/00 del 3/7/00.

Se lleva a conocimiento de las dependencias que, de acuerdo con el criterio sustentado por la Secretaría de Ingresos Públicos en el Expte. 250.027/95, las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por tratarse de normas de carácter genérico, no afectan ni derogan beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales, las que, de hallarse vigentes, prevalecen sobre las previsiones de la ley del impuesto.

* **Sentencia de Corte Suprema de Justicia de la Nación, Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP s/ acción meramente declarativa medida cautelar.- Buenos Aires, 26 de septiembre de 2006. Considerandos:**

1°) *Que la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, al revocar lo resuelto en la instancia anterior, declaró a la actora exenta del impuesto al valor agregado (IVA) por los servicios de bar, restaurante, cantina, salón de té y confitería prestados en su sede social en forma directa es decir, sin intervención de terceros como también por la locación de sus salones para conferencias, reuniones y fiestas y similares de carácter eventual. Contra tal pronunciamiento la demandada interpuso recurso extraordinario que fue concedido parcialmente a fs. 413/414.*

2º) Que para así resolver consideró, en lo sustancial, que **la ley que regula el IVA establece, en algunos supuestos, exenciones que tienen en cuenta a las personas que realizan la actividad y no a las prestaciones objetivamente consideradas.**

Señaló, asimismo, que **el Club 20 de Febrero no era una entidad que persiguiera fines de lucro** y que los recursos que pudiera obtener por eventuales locaciones de sus instalaciones para actos culturales o sociales, o las ganancias provenientes de la explotación de bar, cantina o restaurante no tenían otro destino que el mantenimiento de las actividades sociales de la entidad y estaban directamente vinculados con los fines específicos de su creación

7º) Que la ley 16.656 en su art. 3º 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.

8º) Que la ley 25.920 es clara en cuanto a que la exención establecida por el art. 3º, inc. D, de la ley 16.656 es aplicable al IVA.

Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP s/ acción meramente declarativa medida cautelar. Jurídica, dedicada a la asistencia social. Al ser ello así, cabe concluir que la mencionada entidad se encuentra exenta de tributar dicho gravamen por los servicios de bar, restaurante, cantina, salón de té, confitería prestados en su sede social, así como por la locación de sus salones.

DEBERES FORMALES INICIALES.

Algunos deberes formales iniciales son:

Inscripción- Obtención de la CUIT: las asociaciones civiles y fundaciones son sujetos del impuesto a las ganancias, por ende, deberán inscribirse en AFIP y obtener su CUIT, la Resolución General (AFIP) N° 10 del 21/08/1997 (B.O. 25/08/1997), en su art 1 dice “ *las personas de existencia visible como sociedades....asociaciones y demás responsables....a los*

finde solicitar la inscripción y/o altas o informar sobre modificación de datos, en carácter de contribuyentes y/o responsables de impuestos, regímenes de retención, percepción y/o información y recursos de la seguridad social, deberán observar las disposiciones que se establecen por la presente Resolución General”.

Obtención de la Clave Fiscal: las normas en vigencia establecen que aquellas personas jurídicas, a los fines de utilizar y/o interactuar con los servicios informáticos habilitados por el organismo de control, deberán hacerlo a través de la clave fiscal de su representante legal.

Fijación del domicilio fiscal: El cumplimiento de este requisito es fundamental no solo por una cuestión de cumplimiento de normas legales, que de por sí ya es razón suficiente para hacerlo, sino además por cuanto será el lugar donde la entidad recibirá todas aquellas notificaciones que la AFIP desee cursarle. Esta exigencia está prevista en el art 3 de la Ley de Procedimiento 11683 (TO en 1998). Por su parte la RG AFIP 2109/06 establece además de la obligatoriedad el alcance de la fijación del domicilio fiscal, “... cuando se trate de una sola unidad de explotación se presumirá, salvo prueba en contrario, que la administración superior, ejecutiva o gerencial se ejerce en la sede de la misma. De existir más de una unidad de explotación, se considerará que se ejerce en la sede de la explotación principal”.

Solicitud de reconocimiento exentivo: forma parte de las exigencias formales iniciales, de la necesidad de solicitar puntualmente el reconocimiento exentivo en este impuesto. En efecto, si bien la ley de impuesto a las ganancias en su art. 20 establece la exención para las asociaciones civiles y fundaciones es el art. 34 del decreto n° 1344/98, reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, el que indica expresamente la obligación del contribuyente de solicitar el reconocimiento exentivo en dicho impuesto previsto en la ley mencionada. A tales menciona dicho artículo “la exención que establece el art. 20 inc. B, d, e, f, g, m y r de la ley, se otorgará a pedido de los interesados... “.

Para ello, la resolución general AFIP n° 2681 establece los recaudos a observar para petitionar tal dispensa. El art. 3 de la mencionada norma establece los requisitos iniciales que las entidades deben reunir para petitionar esta dispensa:

- a) Estar inscriptos ante AFIP y contar con CUIT activa.
- b) Poseer el alta en impuesto a las ganancias y de corresponder en el impuesto al valor agregado, de acuerdo con lo dispuesto por las resoluciones generales n° 10, sus modificatorias y complementarias, y n° 2337.
- c) Tener actualizada la información respecto a su forma jurídica, el mes de cierre del ejercicio fiscal y la o las actividades económicas por las cuales se solicita el beneficio, de acuerdo con los códigos previstos en el “codificador de actividades” – formulario 150 – aprobado mediante resolución general n° 485.
- d) Tener actualizado el domicilio fiscal declarado en los términos establecidos en la resolución general n° 2109 y su modificatoria.

La norma luego menciona en este mismo art. 3 los demás requisitos iniciales que deberán contemplar las entidades cuando soliciten sus reconocimientos exentivos en el impuesto a las ganancias pero a partir de la circunstancia de no haberlo hecho desde el inicio. En este sentido agrega dos incisos más:

“ a) Haber cumplido – de corresponder – con la presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y de los recursos de la seguridad social de los últimos 12 (doce) períodos fiscales, o las que corresponda presentar desde el inicio de la actividad, vencidas con anterioridad a la fecha de interposición de la solicitud.

b) Haber cumplido – de corresponder – con la última presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias y de la prevista en la resolución general (DGI) n° 4120, sus modificatorias y complementarias vencidas a la fecha de la solicitud.

EXENCIONES- TIPOS DE EXENCIONES.

EXENCIONES SUBJETIVAS Y OBJETIVAS: En Argentina la Ley Específica prevalece sobre la Ley General. Las exenciones pueden ser de carácter subjetivo, es decir, otorgadas por el tipo de sujeto al que van dirigidas o de carácter objetivo por la actividad que desarrollan quienes gozan de ese beneficio. En general podemos decir que en el marco de las entidades objeto de este trabajo, en el **Impuesto a las Ganancias** las exenciones son de **carácter subjetivo**, mientras que en el **Impuesto al Valor Agregado**, con ciertas limitaciones que veremos mas adelante, son de **carácter objetivo**.

Principio de la realidad económica: La Ley de Procedimientos hace referencia al Principio de Realidad Económica, que en pocas palabras establece la interrelación que debe existir entre la forma jurídica adoptada por quienes constituyeron la entidad y la real actividad que la misma desarrolla.

Reproducimos por su importancia el texto completo del art. 2º de la Ley 11683: *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando estos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerara la situación económica real de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerara la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las mas adecuadas a la intención real de los mismos.”*

ANALISIS DEL ART. 20 INCISO “F” DE LA LEY.

El art. 20 de la Ley 20628 de Impuesto a las Ganancias, es el que fija las exenciones generales y particulares para el ámbito de este gravamen. En el caso puntual de las asociaciones civiles y fundaciones, el inc, f) se refiere a ellas.

El encabezado principal del artículo dice “están exentas del gravamen...” y en el inciso que mencionábamos se indica:

“f) las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación, instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención a aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares. La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.”

A su vez la parte final del artículo 20 menciona:

La exención prevista en los incisos f), g) y m) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el periodo fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etc.) cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un 50% (cincuenta por ciento) al promedio anual de las 3 (tres) mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las

citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.”

De la lectura de los párrafos que anteceden se desprende que la norma fija condiciones, exclusiones e inaplicabilidades. Dada la relevancia de los mismos, haremos un análisis exhaustivo de sus expresiones, por lo menos los referidos a los mas trascendentes relacionados con las entidades que nos ocupan.

CONDICIONES: El inciso f) del art.20 de la Ley 20628 establece las siguientes condiciones:

La cuestión del objeto social. Principio de Realidad Económica: Que las entidades que aquí se mencionan tengan como objeto principal las actividades que ahí se describen. La pregunta es: ¿solo esas? Es decir, si estos entes no tienen como objetivo los que expresamente se indican en la primera parte del inciso f), ¿no calificarían entonces como para solicitar y posteriormente obtener el reconocimiento exentivo de este impuesto?

Al respecto hubo diversos pronunciamientos. Uno de ellos, el Dictamen DAT (Dirección de Asesoría Técnica) de la AFIP N° 63 del año 2001 estableció que la descripción expuesta en el cuerpo de la Ley no es taxativa sino meramente enunciativa. Dice en su primer parte sustantiva:

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

Asimismo y fijando un alcance mas amplio aun, surge del mismo cuerpo del Dictamen que en dicho pronunciamiento se tuvieron en cuenta los considerandos de la Res. Gral. DGI 1432 puntualizando que el actual inc. f) del art. 20 de la ley de la materia no reviste carácter

taxativo, ya que su sentido es el de explicitar el concepto de beneficio publico por viva ejemplificativa, agregando que el mismo consiste en la organización asociativa con el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil, siendo indiferente, a tales efectos, que se limiten los beneficios a los asociados o se extiendan a terceros.

A esta altura cabe agregar que en este punto, vinculado con el desarrollo de actividades tendientes a cumplir con el objeto social, se debe tener presente el principio de la realidad económica descrito en párrafos anteriores.

El Dictamen DAL (Dirección de Asesoría Legal) de la AFIP N° 52 del año 2000 expresa en su Sumario:

“No resulta procedente la exención normada en el artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen, cuando la entidad de que se trate persiga fines lucrativos”

La opinión que debía expresar la Dirección se refería a una fundación cuyo objeto era la realización de diversas tareas relacionadas con el fomento, el estudio e investigación conducentes a la preservación del medio ambiente y los recursos naturales.

Al respecto, menciona el Dictamen de marras, la División del area remitente señala que la labor llevada a cabo por la firma, en principio, evidenciaría una actividad destinada a producir beneficios propios, ellos por cuanto, en primer término, sus miembros fundadores recibieron retribuciones por el desempeño profesional llevado a cabo por la fundación en diversos proyectos.

Y continua diciendo el Dictamen que la Fundación no estaría realizando meros trabajos de estudio en investigación con la finalidad de lograr un objetivo desinteresado que beneficie primordialmente a la comunidad, sino que en rigor de verdad estaría llevando a cabo prestaciones de servicios, que podrían ser desarrolladas por cualquier consultora privada.

Concluye el Dictamen manifestado que en virtud de lo expuesto y atento a no vislumbrarse que la actividad de la Fundación centralice su labor en la prosecución de un fin social carente de significación económica, cabe entender que no corresponde renovarle la exención consagrada en el artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen.

Por otro lado, el Dictamen DAL de AFIP N° 4 del año 1998 menciona en su Sumario que “*A los efectos de otorgar un reconocimiento de la exención prevista en el art. 20 inc. f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias no es suficiente el análisis puramente jurídico-formal del caso, sino que necesariamente debe integrarse con una valoración de su realidad económica.*

Cuando de esa valoración surge que la operatoria crediticia que realiza la entidad no revela una vocación desinteresada de beneficiar a la comunidad, sino por el contrario, evidencia una actividad comercial con todos los rasgos que la caracterizan como actividad lucrativa, cabe concluir que la misma no se encuentra dentro de dicha dispensa legal”.

En el caso que nos ocupa y según surge de su estatuto, la entidad constituye una asociación sin fines de lucro que tiene por objeto –entre otros- la representación, gestión y defensa de los intereses comunes de sus miembros frente a entidades públicas y privadas, derivadas de la preparación, puesta en marcha y gestión referida a la codificación de productos comerciales, y la de llevar un registro de códigos de barras, conforme a las normas internacionales...con las empresas que se inscriban solicitando la adjudicación de números para sus productos.

Además de lo dicho, continua manifestando el Dictamen que vienen las actuaciones de la Región a los efectos de que esa Dirección tome intervención y se expida con relación al pedido de reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias solicitado por la asociación, ello en atención a la discrepancia de opinión entre las áreas intervinientes (División Jurídica de la Región y Jefatura de la Región).

Continúa el Dictamen indicando que el organismo fiscal debe hacer una relación de los documentos formales con los hechos reales de la vida de la sociedad, y en el caso, si se advirtiera una contradicción entre los fines establecidos en el estatuto y la realidad de las actividades, esta última, conforme a los principios de interpretación económica que rigen la ley fiscal, debe tener prevalencia sobre aquellos.

Finalmente, el Dictamen, una vez analizados todos los parámetros y cuestiones intervinientes, concluye diciendo: *“En virtud de todo lo expuesto cabe concluir que la actividad que desarrolla la entidad requirente es parte de las actividades comerciales de sus asociados, así como también de los industriales que solicitan la inscripción de sus productos, brindando asesoramiento y la propensión al mejoramiento de las relaciones con sus asociados, quedando en evidencia que el objeto social es realizar parte de los negocios de sus componentes”*.

Por ello, no se condice con el área jurídica preopinante, en cuanto a que corresponde hacer lugar al reconocimiento de exención, ya que si bien la codificación de los productos comerciales no podría ser llevada a cabo por los industriales de un modo coordinado, sino que fuera hecho por una persona distinta de cada uno de ellos, la forma que debió adoptar dicha persona no es la adecuada, puesto que, en definitiva se trata de una empresa prestadora de un servicio, por el cual cobra una retribución de sus usuarios en la medida que hagan uso del código de barras.

Como consecuencia de ello, la forma jurídica adoptada encubre la verdadera naturaleza comercial de la actividad, denominando “socios” a los que en realidad son clientes de la empresa y “cuotas sociales” y “derechos de inscripción del Registro Único de Barras” al pago de un servicio que, en rigor de verdad, no es más que una etapa de la actividad comercial propia de esos clientes”.

El destino del capital y los ingresos. Clausula de Disolución:

De la lectura del texto de la norma legal surgen claramente estas dos condiciones indispensables para el otorgamiento y renovación posterior de la franquicia impositiva. Por un lado, tanto las ganancias que se obtengan como el patrimonio social se deberán destinar íntegramente a los fines de creación de la entidad, y por el otro, en ningún caso, ni directa ni indirectamente se podrá distribuir suma alguna entre los asociados.

Sin embargo, lo mencionado lleva a plantearnos que ocurre cuando una entidad que en su momento nació y se desarrollo como institución sin fines de lucro y obtuvo el pertinente reconocimiento exentivo en el Impuesto a las Ganancias debe o decide disolverse.

Al respecto cabe mencionar que, desde el origen, el estatuto del ente debe tener previsto esta posible circunstancia y en ese sentido debe quedar perfectamente establecido, ante el supuesto de una eventual disolución cual será el destino de los bienes remanentes una vez cancelados los pasivos existentes. La AFIP pone, con razón, especial énfasis en la redacción de la Clausula de Disolución. A continuación brindamos un modelo de redacción de la parte pertinente de dicha cláusula:

“...Una vez realizados todos los bienes y pagadas todas las deudas, el remanente se destinara a una institución de bien común sin fines de lucro, con personería jurídica, domiciliada en el país, con exención vigente, otorgada y reconocida por la AFIP, o al Estado Nacional, Provincial o Municipal”.

Decíamos que la AFIP pone especial atención en esta clausula y esto tiene su lógica por lo siguiente:

a) No destinar bienes a una entidad que no sea de las denominadas “sin fines de lucro” para evitar distribuir patrimonio acumulado sobre el que nunca se tributo el Impuesto a las Ganancias y

b) Evitar girar al exterior también patrimonio acumulado existiendo sobre el mismo la expresa prohibición de hacerlo según lo normado en el Artículo 21 de la propia Ley de Impuesto a las Ganancias.

Exclusiones:

El citado inciso f) no solo trae condiciones, sino, además, exclusiones. Esto significa que si se concreta alguna de las circunstancias que ahí se describen la institución que solicita el reconocimiento de exención puede no conseguirlo. Nos referimos **a entidades que obtengan sus recursos de espectáculos públicos, juegos de azar y carreras de caballos.**

Inaplicabilidad:

Continuando con el análisis del artículo 20, inciso f) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, es de mencionar que no solo existen condiciones que deben cumplirse y situaciones que pueden generar exclusiones a la posibilidad de obtener el reconocimiento exentivo en dicho impuesto, sino que además existen determinadas circunstancias que pueden derivar en la inaplicabilidad de tal dispensa exentiva. A continuación se mencionan algunas de esas situaciones.

Desarrollo de actividades industriales y/o comerciales.

El segundo párrafo del inciso f) hace alusión a la prohibición de realizar actividades industriales y/o comerciales por parte de las entidades que nos ocupan.

La primera pregunta que surge de la lectura del texto de este segundo párrafo es: ¿todas las fundaciones y asociaciones civiles tienen esa prohibición?.

El alcance que debemos darle a esta redacción, incorporada a la Ley a partir de las reformas tributarias instrumentadas por las leyes 25063 y 25239 es el siguiente: **la prohibición a que alude este segundo párrafo es aplicable a todas las fundaciones, así a todas las**

asociaciones civiles. Para aclarar un poco más esta cuestión nos remitiremos a lo descrito en el Dictamen de Asesoría Legal 06/00 del 08 de Mayo de 2000.

En su Sumario, el citado dictamen expresa:

“1) El segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la Ley del gravamen resulta de aplicación a las fundaciones, asociaciones civiles sin personería jurídica de carácter gremial –artículo 46 del CC- y las entidades gremiales con personería jurídica amparadas en las previsiones de la Ley 23551.

2) El alcance que corresponde acordar al segundo párrafo del inciso f) del artículo 29 de la Ley del Gravamen es el de no reconocer la exención a aquellas entidades cuyo objeto principal consista en una actividad industrial y/o comercial, debiendo definir en cada caso concreto si las mismas llevan a cabo dicha función”.

De la lectura de lo que antecede, resulta suficientemente claro el alcance que debe darse en el caso de la identificación de las asociaciones civiles que encuadran en tal prohibición: aquellas sin personería jurídica, es decir, las simples asociaciones del art. 46 del Código Civil que tengan carácter gremial y aquellas entidades gremiales que si tengan personería jurídica en función de los parámetros establecidos en la Ley 23551.

Cabe además un comentario referido al segundo de los considerandos vertidos en el dictamen mencionado. A esos efectos y según surge de su propio texto, *“para ese servicio jurídico no resulta oportuno establecer pautas de interpretación con carácter general, a los fines de precisar el alcance del precepto en cuestión”.* Esa Dirección de Asesoría Legal entiende que, para determinar si una empresa esta realizando una tarea del tipo mencionado, se debe atender a la significación económica de las acciones realizadas, es decir, a la participación que representan esos ingresos con respecto a la totalidad de los mismos. *“Así, pues cabe tener presente (dice el Dictamen en cuestión) que la intención perseguida por el legislador ha sido*

la de combatir las practicas anómalas, tales como 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.”

Existieron distintos pronunciamientos sobre este tema. Uno de ellos, incluido en el Dictamen de Asesoría Técnica N° 82/2002, del 16 de Agosto de 2002, en su parte sumaria manifiesta: *“Si la actividad o industrial que desarrolla una institución de bien publico no resulta imprescindible para concretar su objeto, será de aplicación la exclusión del beneficio consagrada por el segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias”.*

Este Dictamen expresa en algunos de sus párrafos conceptos importantes a tener en cuenta. A raíz de una consulta vinculante solicitada por una entidad cuyo objeto es la asistencia social y cuenta como principal ingreso el proveniente del subsidio que mensualmente le otorga el gobierno de una provincia, informa que se encuentra en etapa de desarrollo un proyecto de fabricación y venta de pañales adultos y otro de elaboración de artículos de marroquinería, así como también la comercialización de tarjetas navideñas, por lo que consulta si la puesta en marcha de dichas actividades impediría el goce de la exención.

Menciona como antecedente una actuación en la cual ese Departamento opino que *“...efectuando una interpretación teleológica de la norma bajo tratamiento, se observa que lo que pretende es no reconocer la exención a aquellas fundaciones, que encubiertas en esa forma jurídica, realizan pura y exclusivamente actividades de tipo comercial y/o industrial, sin que pueda afirmarse que las mismas resultan necesarias o que coadyuvan a la materialización de un fin social...”*

Asimismo se hace mención de una actuación en la cual se expreso que *“...a efectos de reconocerse la exención en el impuesto de marras, deberá analizarse en cada caso particular*

si la actividad comercial y/o industrial desarrollada resulta un medio o un fin en si misma, lo cual deberá ser evaluado por el juez administrativo interviniente en función de los elementos de juicio pertinentes.”

Se llamo a intervenir a la Direccion Nacional de Impuestos, quien, mediante un Memorando, señalo que *“las actividades comerciales e industriales a que se refiere el segundo párrafo del articulo 20, inciso f) según las reformas introducidas por las Leyes 25.063 y N° 25.239, serian aquellas que, aun cuando el producido que generan se destina a los fines mencionados, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar el objeto social”* apuntándose con este criterio *“...a excluir de la franquicia la realización de actividades comerciales e industriales que no presentan afinidad con el objeto de la entidad”*. Por ello y para sustentar lo ya mencionado en el Sumario del Dictamen, advierte que *“...de admitirse la propuesta de la fundación peticionante, se desvirtuaría de manera sustantiva y esencial la finalidad que tuvo el legislador para acordar a los entes sin fines de lucro el trato exentivo contemplado en el inciso de marras, pues por la vía interpretativa la Administración Tributaria estaría creando un régimen de promoción económica de actividades comerciales e industriales en función del tipo jurídico adoptado por el sujeto”*.

Por ultimo sostiene que *“...al recibir la fundación los subsidios aludidos, desarrollando actividades comerciales e industriales, puede afectar a estas ultimas, parte o el total de los mismos, lo cual sumado a las exenciones impositivas, generaría para aquellos sectores de la comunidad que deben actuar en el mercado sin franquicias impositivas ni subsidios una desigualdad de trato muy difícil de justificar”*.

Otro interesante pronunciamiento se produjo a través del Dictamen de Asesoría Técnica N° 63/02, del 25 de Julio de 2002 referido a actividades agropecuarias.

En su parte sumaria, el mismo concluye manifestando: *“La actividad agropecuaria, en tanto sea realizada por el propio productor, sin recurrir a una forma de organización empresarial, no resulta comprendida en la actividad comercial y/o industrial enunciada en el segundo párrafo del inciso f) del art. 20 de la ley del gravamen”*.

En este sentido, el dictamen opina que la norma antedicha no hace alusión expresa al desarrollo de actividades agropecuarias, debiendo por lo tanto dilucidarse en primer lugar si estas se encuentran alcanzadas o no por la mentada exclusión.

A tales efectos indica que *“en principio, puede afirmarse que tanto la actividad industrial como la comercial, constituyen ramas en que se divide el quehacer económico de un país, persiguiendo como objetivo la primera de ellas la producción de bienes y la segunda su acercamiento a los consumidores”*.

“Por su parte, se puede definir a la actividad agropecuaria como aquella consistente en el cultivo y obtención de productos de la tierra, como así también la crianza y explotación de ganado y animales de granja”.

“De lo expuesto se desprende, prima facie, que la actividad subexámine no se encontraría comprendida dentro de los términos “comercial” o “industrial, excepto que en la misma se presenten ciertas circunstancias, como ser la industrialización de la producción”.

Por ultimo, entiende el servicio asesor que *“si bien la enajenación de la producción por parte del agricultor no comporta la realización de un acto de comercio, la actividad agropecuaria puede considerarse empresaria, vale decir mercantil, cuando comprende la industrialización de la producción, esto es, la elaboración mediante el empleo de técnicas que implican un proceso de transformación”*.

Remuneración a elencos directivos, ejecutivos y de contralor.

La reforma tributaria instrumentada a través de la Ley 24.475 incorporo como ultimo párrafo del artículo 20 de la Ley del gravamen este tema, generándose así otra de las cuestiones que pueden merecer la inaplicabilidad del reconocimiento exentivo en el Impuesto a las Ganancias: el didadpago de remuneraciones a los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de, entre otras, las organizaciones objeto de este trabajo. Por ello corresponde aclarar algunos puntos referidos a esta cuestión.

En primer lugar debemos fijar el alcance de las remuneraciones que abonen dado que, como se recordara, el art. 44 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, indica que *“La limitación establecida en el penúltimo párrafo del art. 20 de la ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incs. F) g) y m), no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por los mismos”*.

Así, el Dictamen de Asesoría Técnica N° 89/96 del 22 de agosto de 1996, convalida lo dicho indicando en su Sumario: *“No es aplicable la reforma introducida al penúltimo párrafo del artículo 20 de la ley del gravamen por la Ley N° 24.475 referida a remuneraciones de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y m), cuando tales remuneraciones retribuyan una función de naturaleza distinta, que efectivamente ejecuten los mismos. Ello, en tanto tal retribución no encubra una distribución de utilidades a la compensación de ambas labores”*.

Otro tanto ocurre con el Dictamen de Asesoría Técnica N° 45/2001, del 29 de junio de 2001, que se manifiesta en forma similar al descripto en el párrafo anterior.

Ya aclarado este punto, corresponde ahora analizar cuales son los parámetros que resultan limitantes en el artículo 20 de la Ley.

El primero de ellos se refiere a quienes son los alcanzados y en ese sentido resulta clara la identificación de los sujetos comprendidos: miembros de Comisiones Directiva y Ejecutiva en el caso de asociaciones civiles, miembros de Consejos de Administración en las fundaciones, revisores de cuentas, etc.

El segundo aspecto a considerar para que la entidad no pierda la posibilidad del reconocimiento exentivo es el importe máximo que podrían cobrar estas autoridades en el supuesto de que, como se vera, esto fuera posible.

En tal sentido, **la norma establece un mecanismo de calculo que indica que, a fin de resguardar esa posibilidad de exención, los importes a abonar en un periodo fiscal a cada uno de esos miembros de órganos directivo, ejecutivo y de contralor no deberán exceder en un 50% (cincuenta por ciento) al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo. Es importante aclarar que la ley indica “por todo concepto, incluidos los gastos de representación y similares”.**

Pero no es la única limitación al pago de remuneraciones a personal directivo, ejecutivo y de contralor que la ley establece. Efectivamente, la norma indica, en su parte final, que *“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”*. A este respecto indicamos cuales serian esas situaciones que pueden presentarse:

a) En el caso de las fundaciones: la ley 19836, que rige la constitución y funcionamiento de estos entes, indica en su artículo 20 que “Los miembros del Consejo de Administración no podrán recibir retribuciones por el ejercicio de sus cargos”

b) En el caso de las asociaciones civiles: si el Estatuto prevé la prohibición del pago de retribuciones.

En consecuencia, los únicos casos de instituciones del inciso f) en que cabría la posibilidad de abonar retribuciones a los miembros directivos, ejecutivos y de contralor, sin perder la posibilidad del reconocimiento exentivo en el Impuesto a las Ganancias y siempre que tales retribuciones no superen, por todo concepto incluidos los gastos de representación y similares, en un 50% el promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo de la entidad son:

1- las asociaciones civiles cuyo Estatuto prevé el pago de honorarios y

2-las asociaciones civiles cuyo Estatuto nada menciona al respecto (porque no lo estaría prohibiendo expresamente).

Por ultimo, y al solo efecto de contemplar si los sueldos de gerentes y otros cargos jerárquicos que se abonan en relación de dependencia integran la base de calculo descripta mas arriba, cuando mencionábamos el ejemplo numero para obtener el parámetro de fijación de los importes permitidos a abonar a miembros de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor, hacemos referencia al Dictamen de Asesoría Técnica N° 19/97, del 18 de abril de 1997, que indica en su Sumario lo siguiente: *“El salario de los gerentes, subgerentes y jefes que realicen tareas administrativas en entidades comprendidas en los incisos f) g) y m) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias que no integran los elencos a que alude el anteúltimo párrafo de ese artículo, deben considerarse a los efectos del calculo del limite previsto en el mismo”*.

Certificado de exención en el Impuesto a las Ganancias.

Alcances y efectos.

Tal lo mencionado en el párrafo anterior, la RG 2681 se refiere al ahora Certificado de exención en el Impuesto a las Ganancias. En su Titulo I menciona las generalidades,

procedimientos para la obtención y conservación del certificado y las obligaciones de los terceros intervinientes frente a estas cuestiones.

El art. 1 se refiere al alcance y menciona a las entidades enunciadas en los incisos b), d), e), f), g), m) y r) del art. 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, quienes, a efectos de acreditar su condición de exentas en el referido impuesto, deberán tramitar el mencionado certificado.

Los efectos que se lograran una vez obtenido el certificado de exención son los siguientes y están descriptos en el art. 2 de la referida RG 2681:

a) No ingresar el Impuesto a las Ganancias.

b) No ser pasibles de las retenciones y/o percepciones en el Impuesto a las Ganancias.

c) No ser pasibles de las retenciones y/o percepciones en el Impuesto al Valor Agregado en el caso de los sujetos comprendidos en el inc. f) y en los ptos. 5 y 6 del inc. h) del art. 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. en 1997 y sus modificaciones.

d) Estar alcanzadas por las alícuotas reducidas, o exentas, del Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras operatorias, de acuerdo con lo previsto en los arts. 7 y 10 respectivamente del Decreto 380/01 del 29 de marzo de 2001 y sus modificatorios.

Solicitud. Requisitos y Condiciones.

El artículo 3 de esta RG dice que el certificado podrá solicitarse siempre que, a la fecha de presentación, las entidades peticionantes reúnan determinados requisitos. Ellos son:

a) Estar inscriptas ante la AFIP y contar con la CUIT activa.

b) Poseer el alta en el Impuesto a las Ganancias, y de corresponder, también en el Impuesto al Valor Agregado.

c) Tener actualizada la información respecto a su forma jurídica, el mes de cierre del ejercicio fiscal y la o las actividades económicas por las cuales se solicita el beneficio de exención.

d) Tener actualizado el domicilio fiscal declarado.

e) Haber cumplido, de corresponder, con la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y de los recursos de la Seguridad Social de los últimos doce periodos fiscales, o las que corresponda presentar desde el inicio de la actividad, vencidas con anterioridad a la fecha de interposición de la solicitud.

f) Haber cumplido, de corresponder, con la última presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias y de la prevista en la Resolución General (DGI) 4120.

Es decir, si alguno de estos requisitos no estuviera cumplido, no podrá solicitarse el otorgamiento del certificado de exención en el Impuesto a las Ganancias o renovarse el mismo.

Resolución de la solicitud. Procedencia. Denegatoria.

La procedencia o denegatoria del certificado de exención será resuelta por la AFIP luego de verificar, mediante la utilización de un sistema informático diseñado para constatar en forma automática y objetiva el cumplimiento de las obligaciones formales de la presentante, en los siguientes plazos:

a) Las presentaciones efectuadas pro el régimen general en un plazo de 45 días corridos contados a partir del día inmediato siguiente inclusive al de la admisibilidad formal de la solicitud interpuesta según se ha explicado anteriormente;

b) las presentaciones efectuadas por el régimen simplificado en un plazo de 15 días corridos contados de igual modo a lo descripto en el punto anterior.

Sin embargo, la AFIP podrá solicitar, dentro de los plazos descriptos, o sea, dentro de los 45 o 15 días según se trate de presentaciones efectuadas por el régimen general o simplificado, respectivamente, el aporte de documentación adicional necesaria para el análisis de la solicitud presentada. A estos efectos otorgara a la entidad un plazo para dicho aporte que hará

interrumpir aquellos descriptos anteriormente. Estos volverán a computarse a partir del día inmediato siguiente al vencimiento del plazo otorgado para el aporte de nueva documentación.

La Resolución se ha encargado de dejar perfectamente en claro, en su art. 15, que la utilización del sistema informático referido mas arriba no obsta al ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización otorgadas al organismo de control por la Ley 11683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Esta última aclaración es sumamente importante por cuanto de esta manera la AFIP se reserva el derecho de verificar en cualquier momento a las entidades solicitantes de los certificados de exención en el Impuesto a las Ganancias y no solo en el momento inicial al presentarse la solicitud mencionada.

Como ya se dijo, cuando resulte procedente la exención solicitada, el organismo publicara en su sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>) el correspondiente “Certificado de exención en el Impuesto a las Ganancias”, pudiendo así la entidad solicitante y los terceros relacionados visualizar e imprimir dicho certificado a través de la consulta mencionada mas arriba.

Estos certificados se otorgaran por períodos anuales coincidentes con el ejercicio fiscal peticionante y producirán efectos a partir de la fecha de vigencia que los mismos establezcan. Sin embargo, serán oponibles a terceros a partir del día en que se efectúe la publicassem en la página web institucional del organismo.

El art. 16 de la Resolución bajo análisis prevé que el referido plazo anual podrá ser mayo de doce meses en el caso de entidades que comiencen sus actividades en un mes distinto al de inicio de su ejercicio fiscal o que deban tramitar una nueva solicitud de exención por falta de renovación de un certificado anterior.

En el supuesto que la AFIP deniegue la solicitud presentada, la Resolución que disponga dicha denegatoria será notificada a la entidad mediante alguno de los procedimientos establecidos en el art. 100 de la Ley 11683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, y surtirá efectos a partir de la fecha en que hubiese obtenido la admisibilidad formal o de la que determine el juez administrativo.

Si la denegatoria se refiere a un pedido de ampliación de beneficio, el rechazo no producirá la caducidad de los certificados de exención que se encuentren vigentes al momento del rechazo del citado trámite. Si, en cambio, la denegatoria se debe a una modificación del inciso del art. 20 de la ley del gravamen por el cual se realizó la solicitud, o sea consecuencia del análisis efectuado a partir de una actualización de datos, la misma implicara la caducidad de los certificados de exención vigentes.

Y respecto a los terceros donantes, ¿cuál será su situación?

El último párrafo del art. 18 de la RG (AFIP) 2681 se encarga de aclararlo diciendo: “Respecto de los terceros donantes –en los casos que corresponda- y agentes de retención y/o percepción, los efectos se producirán a partir de la publicación de tal situación en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>).

Renovación del Certificado.

La renovación de los certificados de exención se realizara anualmente en forma automática. A estos efectos, el organismo procederá a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales de las entidades mediante los sistemas informáticos especialmente diseñados para ello. Este proceso de control, dice el art. 20 de la Resolución, se ejecutara entre los noventa y sesenta días corridos anteriores al vencimiento de los certificados vigentes.

Esta renovación procederá en la medida en que, a la fecha en la cual se ejecuten los procesos de control sistémico descritos, se verifique el cumplimiento de las obligaciones pertinentes por parte de las entidades respectivas.

Si de dicho control resultan incumplimientos, estos serán publicados en la opción “Control de incumplimientos para renovación de certificado” en el servicio “Certificado de exención en el impuesto a las ganancias” del sitio web del organismo, a partir dice el art. 22 de la Resolución General, del día siguiente a aquel en que se ejecuten dichos controles y hasta el último día del mes inmediato anterior al del vencimiento del certificado vigente. Durante dicho período, la entidad deberá subsanar los incumplimientos detectados por cuanto, de no hacerlo así, no se producirá la renovación del certificado de exención. Esta circunstancia indica entonces que las entidades poseedoras de certificados de exención vigentes deberán estar muy atentas a lo que acontezca durante el período previo al vencimiento de sus certificados consultando periódicamente la pagina web del organismo a la espera de la aparición de algún tipo de notificación que indique un incumplimiento con el objeto de permitirles subsanarlo y evitar así poner en riesgo la renovación del certificado de exención vigente.

Finalmente, y vencido el plazo indicado, si de los controles sistémicos que se ejecuten resulta que los incumplimientos detectados fueron subsanados, el organismo procederá a renovar el certificado de exención por el ejercicio fiscal correspondientes y a esos efectos publicara en su pagina Web tal circunstancia. **Si por el contrario los incumplimientos detectados no han sido subsanados en los plazos otorgados, se producirá la pérdida automática del reconocimiento al vencimiento del certificado de exención emitido, debiendo el solicitante iniciar un nuevo trámite.**

Caducidad del certificado. Vía recursiva. Efectos y sanciones.

El art. 23 de la RG (AFIP) 2681 es terminante en su redacción:

“Si como consecuencia de los controles sistémicos y/o verificaciones realizados con posterioridad a la emisión del certificado de exención, se comprobaren irregularidades en los antecedentes y/o documentos que dieron lugar al trámite, en el objeto social declarado atendiendo a su forma jurídica o por no resultar acorde con dicho objeto su funcionamiento institucional y operativo –entre otras-, este organismo podrá dejar sin efecto el certificado emitido mediante resolución fundada, la cual será notificada a través del procedimiento establecido en el art. 100 de la Ley 11683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, a partir de la fecha que determine el juez administrativo interviniente”.

El artículo continúa manifestando que tal situación se publicara en el sitio web del organismo sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderle a la entidad de acuerdo con lo previsto en la Ley de Procedimiento Tributario.

En cuanto a los terceros donantes y a los agentes de retención y/o percepción, los efectos se producirán a partir de la publicassem que el organismo haga de tal situación en su página web.

También resulta claro que los terceros que realicen donaciones a las entidades que se encuentren en alguna de las situaciones descriptas no podrán computarlas como deducción en la determinación del Impuesto a las Ganancias.

Obligaciones de los terceros intervinientes.

Como ya se ha dicho, los agentes de retención y/o percepción y los donantes deberán verificar, a través de la consulta a la página web del organismo, la situación impositiva de la

entidad frente al Impuesto a las Ganancias cada vez que efectúen una operación con estos entes.

Dicha impresión acreditará cuando corresponda el beneficio de la deducción en el Impuesto a las Ganancias del importe de las donaciones efectuadas así como la improcedencia de la retención y/o percepción.

Del mismo modo, si el organismo comprobara que el reporte mencionado en los párrafos anteriores ha sido modificado o no se correspondiera con la información publicada en el sitio web de la AFIP, no procederá el beneficio de la deducción en el Impuesto a las Ganancias de las donaciones efectuadas, y los agentes de retención y/o percepción no quedarán excluidos de su deber de actuar como tales. En tales casos, resultarán de aplicación las sanciones previstas en la Ley 11.683.

También recae en los terceros intervinientes la obligación de comunicar al organismo de control la improcedencia de la exención invocada por la entidad donataria. De comprobarse tal circunstancia, los terceros deberán advertir a la AFIP dentro de los cinco días hábiles contados a partir de producida dicha circunstancia, a cuyo efecto deberán hacerlo con Clave Fiscal a través de la página Web del organismo ingresando al servicio “Exención Impuesto a las Ganancias –informe de improcedencia” informando:

- a) La denominación de la entidad, el domicilio conocido y CUIT de quien alega la exención.
- b) la exposición de los motivos que dan lugar a la presentación.

De no proceder de esta manera, aquellos terceros que hayan omitido hacerlo serán pasibles de las sanciones previstas en el art.39 de la Ley 11683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Obligaciones formales.

A fin de mantener vigente el reconocimiento exentivo en el Impuesto a las Ganancias, se hace necesario cumplir con determinadas obligaciones formales: algunas de retención, otras de información y otras vinculadas con la documentación respaldatoria y la registración de las operaciones cotidianas. Con la aparición de la RG (AFIP) 2681, el cumplimiento de estas obligaciones formales se hace imperioso para la obtención y la renovación del certificado de exención en el Impuesto a las Ganancias toda vez que los controles previstos tanto para el logro inicial como para el sostenimiento de la dispensa se harán mediante sistemas informáticos que justamente controlaran el cumplimiento de aquellas.

Obligaciones formales de retener.

Las asociaciones civiles y las fundaciones por su condición de exentas no están eximidas de actuar como agentes de retención cuando las circunstancias así lo determinen.

Presentación de Balances Generales.

La RG (AFIP) N° 992 estableció la obligatoriedad de la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias.

Es ese sentido y ampliando esta situación, la RG N° 1520 del 23 de junio de 2003 (B.O. 24/06/03) sustituyó el artículo 7 de la citada RG 992 en los siguientes términos:

“Artículo 7- Las entidades cuyo contralor es ejercido por el Banco Central de la Republica Argentina o la Superintendencia de Seguras de la Nación, así como los demás contribuyentes y/o responsables que se encuentren dentro de la jurisdicción y/o dependencia funcional de la Direccion de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales y los responsables comprendidos en el Cap. II de la RG DGI N° 3423, sus modificatorias y complementarias, deberán presentar la memoria y los respectivos estados contables de cada ejercicio económico –certificado por contador publico independiente, cuya firma deberá estar

autenticada por el Consejo Profesional o , en su caso, la entidad en la que se halle matriculado-, en la dependencia de este organismo en la que se encuentren inscriptos, hasta la fecha de vencimiento indicada en el ultimo párrafo del articulo anterior”.

De lo mencionado mas arriba se desprende que aquellas entidades consideradas grandes contribuyentes por el organismo de recaudación deberán presentar, además de las declaraciones juradas informativas del Impuesto a las Ganancias, copia de sus estados contables al cierre del ejercicio económico que se informa, firmados por contador publico y certificada su firma por el Consejo Profesional pertinente, acompañados de la Memoria del mismo.

Todo ello deberá ser presentado con un formulario F.206 hasta la fecha de vencimiento de la misma presentación de la declaración jurada informativa mencionada en los párrafos anteriores.

Registración de Operaciones.

En línea con lo comentado en los párrafos que anteceden, no existen para estas entidades normas especiales referidas a la registración de operaciones. Por ende, les caben las mismas regulaciones que a las restantes empresas, es decir: deben registrar todas sus actividades económicas con la misma modalidad y periodicidad como los indicados para las empresas comerciales. En consecuencia, en este terreno deberá darse cumplimiento a todas las disposiciones emanadas de la RG (AFIP) 1415, sus modificatorias y complementarias en lo que a plazos y condiciones se refiere.

Donaciones.

Deducciones admitidas. Requisitos. Tope.

La deducibilidad de las donaciones efectuadas es una preocupación constante tanto para donantes como para entidades donatarias. Y lo es para estas últimas también por cuanto los requisitos que la Ley del Impuesto a las Ganancias establece para que los importes donados sean deducibles en cabeza de quien los dono requieren que la entidad donataria cumpla con determinados recaudos.

En efecto, para que los donantes puedan considerar en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias suma alguna como deducible, la entidad que recibe la donación debe estar reconocida expresamente como exenta en este impuesto por la AFIP.

De igual modo, no todas las donaciones que se efectúen a entidades que están reconocidas como exentas podrán ser deducidas fiscalmente por los donantes. Para que tal dispensa pueda ser considerada valida, la entidad receptora de las donaciones debe tener además, como objeto principal, al menos uno de los cuatro objetos detallados en la norma legal porque, de no ser así, es decir, si la entidad no esta reconocida como exenta por la AFIP, o aun estándolo no cuenta como objeto principal con al menos uno de los cuatro objetos detallados en la Ley, las deducciones así efectuadas no podrán ser deducidas por el donante en su declaración jurada del citado impuesto.

Pero no toda donación efectuada podrá ser deducida, aun en el supuesto de que la organización que recibe la misma se encuentre expresamente reconocida como exenta por la AFIP y cuente como objeto principal con al menos uno de los cuatro objetos contemplados en la Ley del Impuesto a las Ganancias. Existe un tope del monto donado que solamente podrá ser considerado al momento de su deducibilidad por parte de los donantes.

El artículo 81 de la Ley 20.628 es el que se refiere a este tema.

“Art. 81 –Deducciones admitidas. Enumeración. De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir...”

Y en su inciso c) donde se refiere puntualmente a las donaciones y a las entidades donatarias que califican para permitir su deducibilidad en cabeza de los donantes:

“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 inc. e) del art. 20, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio.

La reglamentación establecerá, asimismo, el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúen sociedades de personas”.

De lo transcrito más arriba se desprenden hasta aquí y para su análisis las siguientes cuestiones:

- a) las donaciones efectuadas a los entes de la esfera pública.
- b) las donaciones efectuadas a las entidades religiosas (del inciso e, del art. 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias).
- c) el tope del 5% de la ganancia neta del ejercicio que pueden considerar los donantes.

Respecto al apartado a) del párrafo anterior cabe el siguiente comentario. Del mismo modo que los donantes pueden efectuar sus donaciones a una entidad privada, también pueden hacerlo a ciertos organismo o entidades pertenecientes a la esfera pública tales como escuelas, bibliotecas, hospitales, etc. En estos supuestos, a la donación así efectuada le caben los mismos recaudos que los descriptos en párrafos anteriores respecto de las donaciones que se efectúan a las asociaciones civiles y donaciones.

Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Obras, locaciones y servicios gravados.

La Ley N° 23.349 (t.o. en 1997) del 07 de Agosto de 1986 (B.O. 25/08/86) de IVA, con sus modificaciones posteriores, grava en su artículo primero la venta de cosas muebles, las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el art. 3°, las importaciones definitivas y las prestaciones comprendidas en el inc. e) del art. 3° realizadas en el exterior. Cuando analizamos el artículo 3° de la ley, que es en donde se define a las *“obras, locaciones y prestaciones de servicios”* observamos que la ley menciona los trabajos sobre inmueble ajeno, las obras sobre inmueble propio, la elaboración o fabricación de cosa mueble, la obtención de bienes de la naturaleza y en el inciso e) puntualmente se refiere a las *“locaciones y prestaciones que se indican a continuación...”*

Este inciso e) del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se abre en 21 apartados. Los primeros veinte describen actividades puntuales (la efectuada por bares, restaurantes, hoteles, peluquerías, tintorerías, etc.) y el apartado 21, que es el que nos interesa para el análisis que estamos efectuando nos indica *“...las restantes locaciones y prestaciones...”* describiendo a su vez, y a partir de sucesivas modificaciones, algunas otras actividades, por lo cual aclara *“...se encuentran incluidas en el presente apartado, entre otras...”*

Por que esta explicación? Porque, cuando analicemos las exenciones que les caben a las entidades objeto de análisis del presente libro, observaremos que las mismas se refieren tan solo a algunas de las actividades mencionadas y no a todas ellas.

CONCLUSIONES.

Como aporte de este trabajo de investigación concluimos que la creación del **Ministerio de Economía Popular** ayudaría a **incluir a un tercio de la población económicamente activa dentro del sistema capitalista (los trabajadores de ese sector representan del 25 al 30 por ciento de la PEA) , adonde puedan gozar de los beneficios sociales, financieros, impositivos y legales que tienen otras personas físicas y jurídicas, accediendo a políticas de financiamiento de proyectos de inversión a corto y mediano plazo, exenciones impositivas para los primeros años de creación y desarrollo de las mismas (IVA, Ganancias, Ingresos Brutos, Comercio e Industria) .** Con el escenario actual de recesión en el sector privado producto del ajuste fiscal en lo público, es una herramienta que bien utilizada podría volver a incluir y permitir un crecimiento sustentable a largo plazo, considerando la pérdida de empleo del último año (2016).

En Argentina, hasta Diciembre 2015, el proyecto nacional había avanzado en el sentido de lo planteado, las experiencias colectivas habían aumentado notablemente, pero los límites han estado dados por los problemas estructurales que no se han podido resolver hasta ahora.

En la actualidad con el nuevo Gobierno Nacional no está definido qué Proyecto se llevará adelante en la Economía Popular, no está incluido en la agenda Presupuestaria 2017 enviada al Congreso para su aprobación.

Del trabajo de campo realizado surge una conclusión conceptualmente central: ni las actividades de la EP cotidiana ni los proyectos colectivos en general pueden representar un medio para complejizar la economía ni una solución estable para sus miembros: **sólo queda proteger a los sectores populares, incorporándolos al aparato estatal con todos sus derechos (beneficios sociales reconocidos en la Constitución Nacional, acceso a aporte jubilatorio, obra social, etc.) y que no se profundice la distancia en los estratos sociales.**

Se requiere un modelo que no esté orientado a la competitividad sino a la mejora del trabajo que ya se realiza en ese contexto, pero al amparo del Estado, quitándole ese ropaje de informalidad que siempre se caracterizó en Argentina.

Dejaremos planteado acá dos temas de debate, el actor social de los cambios y las vías para la construcción de otro sistema económico no capitalista.

Queremos dejar bien claro que el actor social de los cambios no puede nacer y mantenerse a través de las políticas públicas, esto está claro, *pero sin un marco legal que le permita “protegerse” no puede subsistir y desarrollarse* ya que está en una situación de debilidad frente al modelo hegemónico. Esto fue lo que hizo el capitalismo naciente en los siglos XVIII y XIX en los países centrales, contó con un marco legal favorable y protector de su expansión en el sentido más amplio (político-económico, social y cultural).

Se hace fundamental crear un ámbito dentro del Estado donde se articulen los diversos instrumentos existentes y los que se creen, para llevar adelante una política pública que sea potente y revalorizada en su objetivo contrahegemónico. De ahí que los gérmenes de autogestión deberán ser acompañados por capacidades de planificación de la economía que sean compatibles con los cambios que se quieren impulsar en la sociedad. En ese sentido se hace prioritario abrir espacios de interacción del Estado con la ESS para construir en conjunto las distintas políticas.

Este nuevo modelo productivo implica un cambio trascendental en el rol de los trabajadores, los emprendimientos autogestionados podrían ser un campo de experimentación para un modo de producción de carácter colectivo con fundamentos no capitalistas, pero habría que acompañarlos con equipos de apoyo, no para dirigirlos desde afuera, sino para aportarles sugerencias producto de un análisis, llamémosle científico, que los trabajadores librados a sus solos esfuerzos no pueden ejercer. Esta tarea exigiría un cambio bastante importante en el

modo de pensar de los operadores políticos. Habrá que volcar menos recursos a los procesos institucionales para vertirlos en la preparación de esos experimentos. ¿Será posible convencer de la necesidad de esa experiencia social?

Tal como lo cita Daniel Olesker a Erik Olin Wright “en lugar de la metáfora de una hoja de ruta que nos guíe hasta un destino conocido, podríamos pensar en el proyecto del cambio social emancipador como algo más parecido a una exploración, sin un mapa que nos presente toda la ruta desde el origen hasta el destino final. Necesitamos, pues, construir lo que podríamos llamar una brújula socialista; los principios que nos digan si nos estamos moviendo en la dirección adecuada”.

En Argentina, se propone a nivel legislativo una urgente inclusión en la agenda gubernamental, además con el objeto de cerrar el tratamiento impositivo que deben contemplar las entidades incluidas en el inciso f) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, brindaremos una **síntesis de las propuestas de mejoras** que se deben tener en cuenta las asociaciones civiles y las fundaciones para obtener y mantener el reconocimiento exentivo en dicho impuesto:

Proponemos respecto al Impuesto a las Ganancias: simplificar la obtención de la Exención para este tipo de entes ya que son entidades sin fines de lucro (fundaciones, mutuales, asociaciones, asociaciones sindicales, etc.) y que se obtenga de forma AUTOMÁTICA CON LA OBTENCIÓN DE SU CUIT LA EXENCIÓN, ELIMINANDO LA OBLIGACIÓN DE INSCRIPCIÓN EN GANANCIAS PARA SU POSTERIOR SOLICITUD EXENCIÓN y que no sea un trámite engorroso y burocrático que termine siendo un obstáculo y quede la entidad gravada en ganancias cuando su objeto social es sin fin de lucro.

Respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA): En el futuro las nuevas leyes deberán manifestar expresamente la exención en el IVA, no admitiéndose la exención genérica de todo impuesto nacional.

Este tributo grava determinado tipo de operaciones: ventas de cosas muebles, importaciones definitivas, locaciones de obras y de servicios, trabajos sobre inmuebles propios y ajenos, determinados tipo de prestaciones, etc.

Las exenciones para este tipo de entes están muy acotadas y se circunscriben exclusivamente a servicios que brinde la entidad, que estén directamente vinculados a sus fines específicos y no estén expresamente gravados por la ley. Por tanto, todas las demás actividades estarán alcanzadas con este impuesto (venta, fabricación, importación, muchos otros servicios, etc.).

Si bien ha habido pronunciamientos determinando excepciones a este criterio, la regla general es la enunciada en el párrafo anterior. Por lo dicho, las exenciones en este impuesto y para este tipo de entes son de carácter objetivo pues eximen solamente las actividades enunciadas en el párrafo anterior.

Sin embargo y como excepción, determinados sujetos están amparados en las previsiones de leyes especiales que los eximen de todo impuesto nacional, entre ellos el IVA. Para ello, estas leyes deben estar vigentes (la Ley 16.656 lo esta) y estas entidades deben realizar actividades vinculadas a la educación, a la asistencia social o a la salud publica. Si estas condiciones se verifican, estas entidades estarán exentas de IVA en todas las restantes actividades que realicen y no solo en la prestación de servicios que efectúen en directa vinculación con su objeto social.

El real sentido de estas propuestas de modificación es crear estructuras legales e impositivas que sean viables para el normal desarrollo de estas Entidades sin Fines de Lucro, con simples tramites que permitan la Obtención de Exenciones en Ganancias e

IVA, y que no representen un verdadero obstáculo como sucede actualmente, lo que en la práctica genera que un tercio de la población económicamente activa no acceda a los beneficios de estar dentro de la Economía Formal, como por ejemplo al no tramitar una CUIT no acceder al sistema financiero que permitiría acceder a fuentes de financiamiento de proyectos a corto y largo plazo.

VI. BIBLIOGRAFIA.

- **Facultad Ciencias Económicas U. B. A.-Revista del Plan Fenix- (Agosto 2014) “La estrategia del caracol”-ISSN 1853-8819- Año 5 Numero 37.**
- **Amoros, Miguel Cruz y Ribas Silvia Lopez (2004). *La fiscalidad en las entidades sin animo de lucro: estimulo publico y accion privada*. Cyan, Proyectos y Producciones Editoriales S.A. España.**
- **Gecik, Pedro M. y otros (2009). *Aspectos Impositivos de Asociaciones Civiles y Fundaciones*- 1º Edición- Buenos Aires- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – Edición- Fondo Editorial Consejo– Buenos Aires.**
- **Calabro, Horacio Miguel (2010). *Asociaciones Civiles: Aspectos Jurídicos, aspectos impositivos, contabilidad y auditoría, organización y sistema, marketing social, legislación* – 3º Edición; Buenos Aires. *Aplicación Tributaria*– Buenos Aires.**
- **Toundaian, Silvana (2007). *Sociedades: Análisis y Práctica, Asociaciones Civiles, Mutuales y Fundaciones. Editorial Consultora. 5º Edición- Córdoba.***
- ***El Proyecto de un Ministerio Popular- Diario Página 12 – 30/08/2015-Suplemento Cash- Por Ariel Wilkis y Alexandre Roig- Artículo Cash del 22 abril de 2012- Diario Página 12 Argentina.***
- Sitio Web: <http://www.cpcecba.org.ar/>
- Sitio Web: <http://www.facpce.org.ar/>
- Sitio Web: <http://mutualcoop.org.ar/>
- Sitio Web: <http://www.inaes.gov.ar/es/>