



Escuela de Graduados
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de Córdoba

Especialización en Tributación

Trabajo final

La tributación en el ámbito nacional de los entes sin fines de lucro

Autora: Cra. Mandile, Vanesa Giselle

Tutor: Cr. Crespi Germán

Córdoba, octubre de 2018



La tributación en el ámbito nacional de los entes sin fines de lucro by Mandile, Vanesa Giselle is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

ÍNDICE

- INTRODUCCIÓNPágina 03
 - Marco legal general y caracterizaciónPágina 05
 - Objetivos y metodología.....Página 06
- ANTECEDENTES
 - Conceptos iniciales.....Página 08
 - Los entes sin fines de lucro en la legislación tributaria
específica y generalPágina 09
- DESARROLLO
 - Estado de la cuestión y planteo del problema a analizarPágina 15
 - Impuesto a las GananciasPágina 17
 - Impuesto a la Ganancia Mínima PresuntaPágina 25
 - Impuesto al Valor Agregado.....Página 25
 - Impuestos internosPágina 30
 - Bienes Personales – Acciones y ParticipacionesPágina 30
 - Impuesto sobre los Débitos y Créditos BancariosPágina 30
 - Pequeño comentario respecto a impuestos provinciales
y municipalesPágina 31
- CONCLUSIONES Y PROPUESTASPágina 33
- BIBLIOGRAFÍAPágina 36

INTRODUCCIÓN

Históricamente, el Estado se ha preocupado por lograr en su población el bienestar general y es conocido que sus instituciones no logran acceder a todos los pobladores en atención a la gran diversidad y complejidad de necesidades que se presentan a diario. Es entonces, a través de los entes sin fines de lucro y la habilitación para su funcionamiento, que obtiene mayor alcance en sus actos y puede -en un supuesto perfecto- lograr ese total bienestar general por el que tanto pregonan las naciones.

La existencia de organizaciones privadas sin fines de lucro en Argentina es un fenómeno de larga data. Tiene sus orígenes en la época colonial, y si bien en ese momento no existían ni un Estado ni un mercado en el sentido moderno de ambos términos, y por tanto tampoco existía un sector no lucrativo claramente delimitado, es posible registrar en ese período las primeras iniciativas con propósitos de bien público desarrolladas en el ámbito privado. Un primer instituto de incuestionable importancia fue la Iglesia Católica y su influencia a través de la “caridad cristiana”. De aquella dependían capellanías, cofradías y hermandades. De esta época también datan las primeras fundaciones, creadas en su mayoría por congregaciones religiosas y dedicadas al desarrollo de la educación.

Si bien entonces el desarrollo de las primeras organizaciones voluntarias estuvo ligado a la Iglesia Católica, al acercarse el periodo de la Independencia, surgieron grupos de discusión y acción política, usualmente bajo la forma de logias masónicas secretas. Estas logias, además de ser espacios de la sociedad civil para la actividad política, también prestaron servicios sociales, fundando asilos y escuelas, y prestando ayuda para paliar las consecuencias de desastres, como la epidemia de la fiebre amarilla o las guerras de Independencia.

Una vez producida la Independencia de la Corona Española, se produjeron dos transformaciones que marcaron nuevas reglas de juego para las organizaciones voluntarias. Por un lado, sobrevino un largo periodo de luchas internas entre las provincias por la definitiva organización nacional, y por el otro, durante dicho periodo, el incipiente gobierno independiente comenzó a tomar medidas en pro de recortar las atribuciones de la Iglesia Católica (las organizaciones asistenciales y algunas instituciones importantes, fueron expropiadas y disueltas). Las mencionadas iniciativas secularizadoras en el campo de la asistencia no fueron llevadas a cabo por un poder secular consolidado, sino por gobiernos débiles e incipientes en un contexto de luchas civiles por la organización nacional que no tenían la capacidad administrativa suficiente para hacerse cargo directamente de las organizaciones asistenciales antes administradas por la Iglesia.

Como solución a este problema, el gobierno de Buenos Aires convocó a las damas de la alta sociedad porteña a fin de conformar una asociación -la Sociedad de Beneficencia- para la dirección e inspección de todo establecimiento público dirigido al bien de los individuos de su sexo.

Aunque la Sociedad de Beneficencia fue creada como un órgano administrativo subordinado al poder público, desde el principio se manejó con gran autonomía y desarrolló sus propias estrategias de recolección de fondos.

Desde su creación y hasta mediados del siglo XX fue responsable de las principales tareas de beneficencia y asistencia social. En esta época, también fueron creadas varias instituciones educativas y culturales, bajo la iniciativa de los próceres que participaron en las guerras de independencia.

La creación de la Sociedad de Beneficencia fue un punto de inflexión en la historia del sector voluntario, en tanto adelantó alguno de los rasgos que de allí en más caracterizaron a la

relación entre sociedad civil y Estado en Argentina. En este sentido, es clave su ambiguo estatuto situado entre lo público y lo privado, rasgo que, de diferentes maneras, volveremos a encontrar a lo largo de la historia del sector en Argentina.

Pueden distinguirse, ya situados en la historia contemporánea de estos entes, diversos periodos en la historia argentina de acuerdo con las transformaciones sufridas en la relación entre estado, economía y sociedad civil. Dicha relación ha estado caracterizada por la labilidad del límite entre las esferas públicas y privadas. Este rasgo reconoce, desde una perspectiva que enfatiza las transformaciones sociopolíticas, dos puntos de inflexión a destacar: a) la emergencia del populismo en la década de 1940 y b) las reformas de la economía y el Estado consolidadas a partir de 1990.

MARCO LEGAL GENERAL Y CARACTERIZACIÓN

Todas estas entidades tienen su origen en el Código Civil y Comercial de la Nación y, como eje fundamental de su funcionamiento, el bien común y la ausencia de un fin que implique la obtención de lucro.

La definición y regulación de las asociaciones y fundaciones, se encuentran plasmadas en el cuerpo de nuestro nuevo Código Civil y Comercial en los artículos 168 a 186 y 193 a 224. Así se menciona que “La asociación civil debe tener un objeto que no sea contrario al interés general o al bien común. El interés general se interpreta dentro del respeto a las diversas identidades, creencias y tradiciones, sean culturales, religiosas, artísticas, literarias, sociales, políticas o étnicas que no vulneren los valores constitucionales.

No puede perseguir el lucro como fin principal, ni puede tener por fin el lucro para sus miembros o terceros”. Por su parte, la fundaciones “...son personas jurídicas que se constituyen

con una finalidad de bien común, sin propósito de lucro, mediante el aporte patrimonial de una o más personas, destinado a hacer posibles sus fines.

Para existir como tales requieren necesariamente constituirse mediante instrumento público y solicitar y obtener autorización del Estado para funcionar. ...”

Según la RAE, el término **lucro** se define como “ganancia o provecho que se saca de algo”. Es justamente la ausencia de este elemento otra característica de estos entes y lo que marca la gran diferencia con las sociedades y el reconocimiento, en general, como sujetos exentos de los gravámenes. El objetivo de aquellas se centra en obtener beneficios para la sociedad en su conjunto.

De acuerdo a la clasificación que nos propone el texto legal mencionado precedentemente, se trata de personas jurídicas privadas, en las cuales la participación del Estado (en función primordialmente, del interés público) no modifica el carácter de éstas. Como son de diversa especie, se rigen por las normas específicas que en su consecuencia se dicten o en su defecto por las del Código y por las normas del acto constitutivo en segundo término.

Existe legislación específica que regula algunos de los determinados tipos de entes sin fines de lucro en cuanto a su constitución, funcionamiento y autorización para funcionar, que por exceder el campo de investigación del presente trabajo en lo que respecta específicamente a su regulación, solo nos encargaremos de mencionarlas a título informativos. Estas son: Ley 19.836 para Fundaciones, Ley 20.321 para Mutuales, Ley 20.337 para Cooperativas.

OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

El análisis de la tributación de los entes sin fines de lucro estaba medianamente resuelto, pero con los nuevos cambios introducidos por el gobierno y el crecimiento en cantidad de entes y operaciones que estos realizan, nuevamente se abre el debate respecto de ellos.

La intención del presente trabajo es desmembrar la legislación existente y las nuevas exigencias del Poder Ejecutivo, analizar si se ajustan a derecho las nuevas resoluciones emanadas de nuestro órgano administrador e indagar respecto a la verdadera intención del legislador al momento de la sanción de la ley de IVA, a los fines de esclarecer si la mencionada exención se debería poner en práctica “no pagando el impuesto” o “no cobrando el impuesto” (como en la actualidad sucede).

Se utilizará en muchos casos definiciones jurisprudenciales ya que en el ejercicio del derecho tributario el principio de legalidad es inviolable, quien debe respetar esta legalidad en la ejecución del mismo es el Poder Ejecutivo y quien debe interpretarla es el Poder Judicial. Para quienes necesitamos conocer cómo actuar frente a determinada situación o conflicto nos resulta de utilidad saber qué piensan los órganos decisores respecto a cuestiones controvertidas aunque la doctrina disienta en algunos términos. Si bien el primer elemento de interpretación es la letra de ley, cuando de allí no surge claramente, el Poder Judicial se encarga de interpretarla en función a otros elementos, tales como: la intención del legislador y la realidad económica.

Se empleará el método científico como guía para la realización del presente trabajo. En primer medida se recopilará información (debates parlamentarios, legislación, artículos de doctrina y jurisprudencia), luego se analizará lo recolectado y por último se abordará la conclusión, intentando incluso dar soluciones legislativas a problemáticas que posiblemente surjan del análisis antedicho.

ANTECEDENTES

CONCEPTOS INICIALES

Corresponde, en un orden lógico de ideas, comenzar a esbozar una noción de lo que *a priori* se entiende como bien común. Nuestro máximo órgano decisor e intérprete de la legislación y su aplicación en la vida cotidiana, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tiene dicho en el precedente “Comunidad Homosexual Argentina c/Resolución IGJ S/ Personería Jurídica”, de fecha 22/11/1991 que “...bien común es el bien estatal, es decir, el objeto de la asociación tiene que poseer en sí mismo una incidencia directa sobre el bien común que mueva al Estado a otorgarle una calidad determinada, esto es, la autorización para funcionar. En otros términos, al reconocer el Estado la especial incidencia que sobre el bien común tiene el objeto societario, lo asume como propio otorgando la autorización para funcionar”.

En la misma causa pero en su instancia anterior, la Cámara Nacional Civil, en su sala I estableció

“El bien común exigido por el Artículo 33 del Código Civil para la existencia de asociaciones como personas jurídicas de carácter privado, supone, en primer lugar, bienes que como tales satisfacen necesidades del hombre, perfeccionándolo, y al mismo tiempo que son comunes, son susceptibles de ser obtenidos y participados por todos en forma solidaria. En este sentido bien común se contrapone a bien individual (...). La noción del bien común no solo hace referencia a las estructuras materiales de la vida estatal, sino que incluye también, junto a otras condiciones sociales, políticas, jurídicas y culturales, aquellas concernientes a la salud física y psíquica de los habitantes, y también criterios y pautas morales que hacen a nuestra identidad y ofrecen un marco valioso para el aprendizaje y desarrollo de la convivencia, integrando así el patrimonio espiritual de la comunidad (...). El bien común es el conjunto de condiciones de vida social que hacen posible tanto a la comunidad como a cada uno de sus miembros, el logro más fácil de su propia perfección”.

LOS ENTES SIN FINES DE LUCRO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ESPECÍFICA Y GENERAL

En primer lugar, es preciso hacer referencia a determinadas leyes específicas que regulan a entes sin fines de lucro y que a su vez, incluyen franquicias impositivas independientemente de lo que luego establezcan las leyes generales de cada impuesto.

Existe un concepto fundamental en cuanto a la prioridad que debe darse al momento de la interpretación y aplicación de leyes. Como es sabido, puede ocurrir en materia tributaria que más de una ley trate determinada cuestión, es allí donde debe respetarse el principio jerárquico de las leyes, que da prioridad a la ley específica que fija el tratamiento a determinada actividad o sujeto por sobre las leyes generales de los tributos.

Antes de continuar en el desarrollo, nos parece importante recordar que si bien puede haber más de una ley que trate varias cuestiones impositivas, siempre debe existir ley, ya que el principio de legalidad rige inexorablemente en materia tributaria, de acuerdo lo receptan expresamente los artículos 4, 17 y 19, 52 y 75 inciso 2) de la Constitución Nacional, los que rezan (en su parte pertinente): *El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con [...] las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General [...], La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. [...], Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4°. [...], [...] Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe., A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones [...], Corresponde al Congreso: [...] Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad*

común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. [...] .

El principio de legalidad constituye una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto sólo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, los legisladores, al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

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

No hay tributo sin ley que lo cree. Esto es, todo tributo nace de una ley, emanada del Congreso Nacional. Además, no puede haber una norma reglamentaria o resolución administrativa que pretenda legislar, yendo más allá de lo que dice la ley. Todas estas normas de menor jerarquía se encuentran subordinadas a la norma legal, debiendo mantener inalterables los fines y el sentido con que la ley ha sido sancionada. Así nos queda formada una pirámide

legal en la que la Constitución Nacional se encuentra en el ápice superior, conjuntamente con las leyes convenio entre el Estado Nacional y otros Estados, luego las leyes específicas sobre determinadas actividades o sujetos, por debajo las leyes generales de cada impuesto, luego los decretos reglamentarios y por último las resoluciones administrativas.

Habiendo recordado que el principio de legalidad rige por sobre cualquier principio y teniendo en claro la pirámide legal, estamos en condiciones de continuar desarrollando la idea del principio de jerarquía, mencionado al comienzo del desarrollo del presente apartado. Este principio fue inicialmente receptado por la Instrucción General (DGI) 28/95 en la que se estableció que *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.* Esta instrucción fue derogada (pero nunca puesta en práctica esta derogación) y luego ratificada por el Dictamen 46/02 del Procurador del Tesoro de la Nación afirmando que la ley específica prevalece sobre las pautas que consagre la ley general de un tributo.

Si bien luego de esto la Administración hizo silencio, se sancionó el 09/09/2004 la ley 25.920 en donde se reconoció el principio fundamental de que la ley específica prevalece sobre la general. AFIP, posteriormente dictó una instrucción donde ratificaba el principio en cuestión.

Con la sanción de la ley (que es clara e inequívoca) el tema quedó aún más confirmado, pero la Corte Suprema creó jurisprudencia al respecto en el caso “Asociación Mutual Sancor” y ratificó lo enunciado por la ley 25.920. Este el fallo se centra en mutuales, no obstante, la conclusión es contundente por lo que corresponde su aplicación al resto de las entidades involucradas.

La ley 20.321 “Ley Orgánica para las Asociaciones Mutuales” establece en su artículo 29 la exención en el orden nacional, en el de la Municipalidad de la Capital Federal y en el Territorio Nacional de Tierra de Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, de todo impuesto, tasa o contribución de mejoras, en relación a sus bienes y por sus actos. Se trata de una exención subjetiva, criterio que se ratificó en el caso “Unión de trabajadores gastronómicos de la República Argentina” en el cual se afirma que la mutual está exenta por su condición de mutual y no por la existencia de un certificado que lo diga -veremos más adelante que la Administración reconoce la existencia de la exención mediante certificado que así lo acredite, y anticipándonos podríamos decir que se trata de una exigencia inconstitucional, ya que se está condicionando una exención legal por una norma de menor jerarquía-.

Por otro lado, la ley 16.656 exime del impuesto a los réditos y de todo otro gravamen a entidades civiles sin fines de lucro dedicadas a la educación, asistencia social y salud pública, exención ésta que también es subjetiva y reconocida así por nuestro máximo órgano decisor en el fallo “Club 20 de febrero”: considera a la entidad como exenta de todo tributo nacional por impero de la ley 16.656 por ser una entidad civil sin fin de lucro dedicada a la educación, asistencia social y salud pública. La CSJN concede la exención, no por la actividad sino por la calidad del sujeto. También se encuentran comprendidos en esta ley, iglesia católica y otros cultos por ser entidades civiles sin fines de lucro que tienen como objeto la asistencia social.

La misma suerte corren –respecto a las exenciones- las universidades públicas encuadradas en la Ley de Educación Superior y las cooperadoras escolares, reconocidas como exentas por la ley 14.613 como tales: *“declárense entidades de bien público las asociaciones cooperadoras escolares, las que en lo sucesivo estarán exentas del pago de sellado de actuación, impuestos, tasas y derechos en los actos y gestiones que realicen específicamente para las escuelas de todo orden que funcionen en el país”*.

Pasaremos en este momento, y luego de haber hecho referencia a la especificidad de determinadas leyes respecto al tratamiento de determinadas actividades o sujetos, a esbozar un primer listado, que luego profundizaremos, del tratamiento que las leyes generales de cada impuesto tienen para los entes bajo estudio.

- Respecto al Impuesto a las Ganancias, la ley, en la conjunción de sus artículos 1 y 2 exige para que se encuentre perfeccionado el hecho imponible, la obtención de ganancia, renta o enriquecimiento. Desde este punto de vista, podríamos decir que con sólo demostrar la ausencia del fin de lucro, directamente estos entes deberían quedar fuera del alcance del impuesto de marras. No obstante, luego, en su artículo 20 la ley otorga las exenciones a los entes bajo estudio, bajo la condición de que el producido de su actividad y su patrimonio se destinen a los fines para los que fueron creados y en ningún caso se distribuyan entre sus asociados ni ejerzan actividades comerciales o industriales. Establece además, una exención específica para las utilidades que distribuyan las asociaciones cooperativas de consumo entre sus socios.

- Si bien a partir del 01 de enero del 2019 la ley 27.260 deroga el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, es de destacar que al ser este “un impuesto complementario al Impuesto a las Ganancias” en su artículo 3, la ley 25.063 exime del pago del impuesto a quienes lo estén en Ganancias por aplicación del artículo 20. Con lo cual, estar exento en Ganancias, nos lleva hacia la consecuencia lógica de estarlo en Mínima Presunta.

- En el Impuesto al Valor Agregado se reconoce la exención a los servicios prestados por parte de estos entes en el artículo 7, inciso h, apartado 6.

- Por su parte, ni la ley 3.764 ni la 24.674 que regulan los Impuestos Internos al Consumo incluyen exenciones para los entes sin fines de lucro, sino que, de las pocas que

existen, vienen dadas por el acto que se realiza, que eventualmente podría ser ejecutado por una de estas entidades.

- Si bien “Bienes Personales Acciones y Participaciones” no es una obligación que recaiga sobre las personas jurídicas como sujetos pasivos, las define como sustitutos respecto al pago que deban hacer sus asociados/accionistas. La legislación no obliga a los entes sin fines de lucro a actuar como tales ya que no se trata de sujetos regidos por la ley 19.550, tal como exige el artículo 25 de la ley 23.966.

- Por último, en el Impuesto sobre Débitos y Créditos Bancarios para los sujetos que concurrentemente tengan exenta y/o no alcanzada en el IVA la totalidad de las operaciones que realizan y resulten exentos del Impuesto a las Ganancias gozarán de una reducción en la alícuota aplicable a las operaciones gravadas (en débitos y créditos) que ellos lleven a cabo.

DESARROLLO

ESTADO DE LA CUESTIÓN Y PLANTEO DEL PROBLEMA A ANALIZAR

En los últimos tiempos hemos visto un crecimiento bastante acelerado de este tipo de entidades, que cada vez interactúan y compiten más con las empresas y ganan terreno en el ámbito privado, muchas veces usando este “ropaje jurídico” (el de ente sin fin de lucro) para esconder la verdadera forma o estructura jurídica y obtener ganancias que queden al margen de los impuestos, generando, por lo tanto, distorsiones en la igualdad entre contribuyentes y afectando la competencia en el mercado.

Es por lo expuesto que se han puesto bajo la lupa del Estado, y que surge la necesidad de analizar estos cambios y la jurisprudencia y legislación existentes para tener herramientas para enfrentar el asesoramiento profesional conociendo las nuevas intenciones del gobierno. Entre ellas se puede mencionar que se pretendió (cuando se ingresó el proyecto de ley de reforma tributaria, a fines del año 2017) gravar las rentas obtenidas por las asociaciones mutuales, cuestión que se tildó de inconstitucional por análisis de especialistas en el tema. Además, a los fines de obtener los certificados de exención en Ganancias, la AFIP publicó una nueva Resolución General (que deroga la vigente hasta el momento) en la cual se evidencia las intenciones de poner mayor rigidez en el análisis de las actividades que desarrollan estos entes a los fines de cerciorarse de que efectivamente se llevan a cabo prestaciones que no tienen por fin el lucro ni encubrir una verdadera actividad empresarial.

Actualmente, los entes exentos en el IVA deben soportar el pago del impuesto como un costo y cuando facturan lo hacen sin el componente impositivo.

Esto genera que quienes contraten con estas entidades obtengan menores costos y consecuentemente genere distorsión en el mercado (ya que de realizar la misma operación con un Responsable Inscripto en el impuesto, lleva aplicada la alícuota del IVA). Entendemos que la intención del legislador no fue esta, sino la de evitar que tengan que soportar el gravamen como un costo, atento a que se trata de un impuesto al consumo que recae sobre consumidores finales. Intentaremos, en consecuencia, desmembrar esta hipótesis a fin de arribar a una conclusión que nos permita esclarecer el asunto.

Es importante aclarar que si bien esa intención de la que hablamos parece no ser la que efectivamente se aplica, se está tributando conforme con la legislación, lo cual da la pauta, en una primer lectura de la información que hasta el momento se posee, de que la técnica legislativa utilizada no fue la adecuada.

A los controles y nuevas exigencias del Poder Ejecutivo frente a estas entidades, se sumó, también, un nuevo trámite administrativo para obtener el reconocimiento de la alícuota reducida en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios. Inicialmente, al obtener la cuenta bancaria, la misma entidad financiera que la otorgaba, aplicaba directamente la reducción en las operaciones gravadas de aquellas. Actualmente, AFIP da el aval y luego la entidad financiera la aplica, de lo contrario, se encuentran alcanzadas por la alícuota general.

Se comenzará, a partir de estas líneas, a analizar los impuestos mencionados precedentemente.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Tal como describimos, el artículo 20 de la ley del impuesto de referencia establece la exención para los tipos de entes bajo estudio. Aquí la ley pareciera estar eximiendo a entes que no están alcanzados por el impuesto, ya que no se trata de sujetos empresa por no cumplir con las condiciones del artículo 2 inc. 2); ni existir base imponible, ya que tiene como principal hipótesis de incidencia para el presupuesto del nacimiento de su hecho imponible, la producción de *ganancias* y el resultado que arrojan al finalizar el ejercicio no es ganancia, renta ni enriquecimiento. Se trata de entidades que no persiguen el lucro (supuesto indispensable para quedar dentro del objeto del gravamen), sino el bien común; con lo cual ese resultado no es ganancia ni se distribuye entre sus miembros como para ser alcanzado en cabeza de ellos. El beneficio no se traduce en una manifestación económica como tal, sino en el bien común.

Reconocido doctrinario¹ enumera cuatro requisitos básicos para que se tenga por producida la obligación tributaria: i) la descripción objetiva de un hecho o situación -aspecto material-; ii) la individualización de quien debe realizar el hecho -aspecto personal-; iii) el momento en que debe acaecer o tener por acaecido el hecho -aspecto temporal-; y iv) el lugar donde debe acaecer o tener por acaecido el hecho -aspecto espacial-. En el impuesto bajo análisis, el aspecto material es obtener los beneficios que la ley menciona. Los actos de los entes sin fines de lucro no responden al concepto de ganancias expuesto por los hechos imposables de la ley, ya que en la hipótesis de incidencia del impuesto está ausente el aspecto material, el fin de lucro o *beneficio*.

No obstante lo descripto precedentemente y avanzando en el articulado, nos encontramos con el ya mencionado número 20, que reconoce la exención y la limita a “que las ganancias (*que insistimos, no existen*) y el patrimonio se destinen a los fines de su creación y

¹ Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas*

en ningún caso de distribuyan”. Además, por resolución conjunta entre AFIP y la Subsecretaría de Relaciones Laborales (n° 1027/01 y 103/01 respectivamente) se estableció que los actos y bienes de las asociaciones sindicales con inscripción gremial gozan del mismo tratamiento tributario que los entes sin fines de lucro. Merece ser destacado que se trata de dos organismos dependientes del Poder Ejecutivo que están decidiendo en materia legislativa, cuando es sabido que esa cuestión es de incumbencia exclusiva del órgano legislativo, por ser el único reconocido por la Constitución Nacional para legislar en materia impositiva por imperio del principio de legalidad, consagrado en los artículos 4, 17 y 19.

Los términos del artículo parecen claros en lo que respecta a que para que una entidad pueda gozar del beneficio exentivo frente al Impuesto a las Ganancias, debe reunir una serie de requisitos como la forma social, el objeto, que no exista distribución entre los asociados, que las ganancias se destinen a los fines de su creación y aspectos relacionados con el tema de transferencias de ingresos a fiscos extranjeros.

En cuanto a la forma social el artículo 20 inciso f), hace referencia a las asociaciones, fundaciones y entidades civiles, sin embargo cabe entender que la sola circunstancia de que una entidad revista una estructura jurídica distinta a la prevista en la norma, no enerva por si sola el beneficio exentivo, siempre y cuando se reúnan los restantes requisitos que exige la ley del impuesto sobre este punto. Esto tiene su origen en un fallo bastante antiguo que es el de la Bolsa de Comercio de Buenos Aires en el que esa entidad debía revestir la forma de una Sociedad Anónima para poder funcionar reuniendo, asimismo todas las exigencias que exige el artículo 20 inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. El fallo hace todo un detalle de los elementos que hacen en el caso planteado a que se dé cumplimiento de estas exigencias y puntualiza que importaba un excesivo rigorismo conceptual hacer primar la forma por sobre la realidad, ya que -en rigor- la entidad perseguía una finalidad de beneficio público.

En lo que respecta al objeto social, nuestro Máximo Tribunal, en el caso “Servicios de Transporte Marítimo Argentina Brasil” señaló que la enumeración que hacía la norma era a título ejemplificativo porque posee como propósito ejemplificar, detallar, describir, explicitar, etc. lo que debe entenderse por beneficio público.

Estas exenciones no resultan operativas en principio, al verificarse el desarrollo de actividades industriales o comerciales. En el contexto socio económico actual, es ilógico imaginarse que las entidades sin fines de lucro sólo puedan obtener fondos de quienes están dispuestos a dárselos. Desarrollar algún tipo de actividad mercantil no implica necesariamente el estar frente a una “empresa”. El desarrollo de actividades industriales o comerciales por parte de estas entidades puede conducirlos a obtener rentas suficientes para sufragar gastos de las mismas prestaciones que brindan, o poner a disposición servicios, actividades o cualquier otra forma de ejercicio del objeto fundacional/asociativo en forma gratuita o simplemente al costo, cumpliendo con los objetivos estatutarios finales en cuanto a su *animus*.

Se entiende entonces que una entidad exenta puede realizar una actividad lucrativa pero el resultado de esta actividad tiene que ser aplicado a los fines de la creación y no tiene que ser de tal magnitud que esa actividad lucrativa forme parte del objeto, el objeto social por excelencia debe tener una finalidad de beneficio público socialmente útil; puede como actividad exenta realizar otras actividades en la medida que los recursos que se obtengan los aplique al funcionamiento del ente.

Es preciso traer a colación lo decidido por la sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Instituto de Apoyo a la Acción Cultural de la Manzana de las Luces c/DGI” de fecha 17/04/2007, en un caso en el cual se desarrollaba una actividad que no estaba directamente vinculada a su objeto estatutario, pero si lo eran las actividades a las cuales se destinaba lo producido:

[...] “en sentido contrario al sostenido por el Fisco Nacional el destino de los fondos recaudados por la actividad desarrollada adquiere particular relevancia para decidir la cuestión, toda vez que de allí puede resultar su vinculación con los mentados fines.

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

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

Cabe recordar que, del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella, con arreglo a los términos del respectivo precepto”. [...]

Retomando el análisis del destino de los fondos como condicionante de la exención, las reflexiones a efectuar son las siguientes: a) nuestra legislación no distingue en relación a la aplicación de fondos a inversiones que pueden ser para actividades empresarias cuyo producido solviente la actividad de la entidad sin fin de lucro de aquellas actividades cuyo posible superávit ayude a obtener bienes que mejorarían el desarrollo de la actividad (o sea reinversión); b) en el caso de entes sin fines de lucro superavitarios, que otro destino posible sería la inversión de fondos ociosos, en sociedades o emprendimientos que nada tengan que ver con la entidad, lo cual tampoco es contemplado por la legislación base.

En cuanto a la opción a) el decreto reglamentario en su artículo 34 prevé que “...Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen”, de esta manera no estarían sujetos a retención los dividendos que percibiera, así como también no operaría la aplicación de la retención prevista en el artículo agregado a continuación del artículo 69. Esto implica que si la entidad tiene acordada la exención y obtiene

este tipo de beneficios, tal vez le convenga obtener fondos de estos terceros y no generarlos a través de alguna otra actividad, ya que en este último caso correría el riesgo de que la misma fuera catalogada de comercial o industrial y por lo tanto se la obligara a pagar impuesto.

Finalmente, la ley del gravamen tampoco distingue la existencia o no de rendimientos financieros para conceder o no la exención.

En definitiva, el concepto de “inexistencia de fines de lucro”, se encuentra orientado hacia la ausencia de beneficios económicos de los asociados.

Respecto a la otra limitación que reconoce el artículo al otorgamiento de la exención a aquellas entidades que obtengan recursos de la explotación de juegos de azar, espectáculos públicos y carreras de caballo, debemos decir que dicha prohibición no resulta absoluta, existe jurisprudencia tanto administrativa como judicial que así nos hace concluir².

Otro requisito es el relacionado con las remuneraciones de elencos directivos que está previsto en el último párrafo del art. 20 y que es aplicable no sólo a las entidades de bien público del inciso f) sino también a las mutuales previstas en el inciso g) y asociaciones deportivas del inciso m). Este requisito fue introducido por la Ley 24.475 y lo que establece es que no se podrá abonar remuneraciones a las personas integrantes de sus elencos directivos que excedan el promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal bajo relación de dependencia. Esto es así porque se entendió que en el caso que hubiese esas remuneraciones en exceso de la pauta legal existe distribución indirecta de utilidades. Si la entidad no cuenta con personal administrativo o es personal no rentado se puede recurrir al salario promedio de la economía o a un salario presunto.

² Dic. 54/96 (DGI), Asociación Pro Ayuda de Niños Atípicos c/ Fisco Nacional – DGI –04/07/1995 – C.N. Fed. Cont. Admin., sala II, Dic. (Dirección Gral. De Asuntos Jurídicos del Min. De Economía y Obras y Servicios Públicos 99.316/95, Dic (DAL) 13/98

Por otra parte, el inciso g) reconoce la exención a las asociaciones mutuales, redundando en el caso, ya que por ley específica, tal como vimos anteriormente, ya se encuentran desplazadas del ámbito del impuesto. Así recordamos, el artículo 29 de la Ley 20.321, publicada el 10/05/1973 señala que: *Las asociaciones mutualistas constituidas de acuerdo a las exigencias de la presente ley quedan exentas en el orden nacional, en el de la Municipalidad de la Capital Federal y en el Territorio Nacional de Tierra de Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, de todo impuesto, tasa o contribución de mejoras, en relación a sus bienes y por sus actos. [...]*

Nos parece interesante hacer mención a la intención que tuvo el gobierno al enviar el proyecto de reforma tributaria a la Cámara de Diputados de gravar a las mutuales de ayuda económica; formando parte de la demostración del presente trabajo de que en los tiempos en los que nos encontramos se está poniendo más atención en los tipos de entes bajo análisis. Seguimos insistiendo, no obstante, en la no sujeción de este tipo de entes al impuesto de análisis del apartado; esto nos hace arribar a una conclusión anticipada: incluir a estos entes o a cualquier otro sin fines de lucro como sujetos del impuesto, derivaría en la inconstitucionalidad de la norma; más aún, si se intentara gravar mediante ley general del impuesto a las mutuales, tendríamos todavía la exención dada por la ley específica que regula a estos sujetos, con lo cual tenemos otra arista sobre la que se apoyaría la inconstitucionalidad de la norma.

Abordaremos ahora, el reconocimiento de la exención en el impuesto bajo análisis. El art. 34 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, establece que la exención a este tipo de entidades se otorgará a pedido de los interesados, quienes deberán presentar la documentación que la AFIP considere conveniente.

En ejercicio de la función delegada, la AFIP dictó la RG 1815/05, a través de la cual se crea un registro de entidades exentas, y establece los requisitos que deben cumplir los entes sin

finés de lucro para gozar de la exención. Esta resolución ha sido reemplazada, por la RG 2681/0926, y recientemente modificada, por la 4157/-E/2017 que, si bien mantiene los mismos lineamientos que su predecesora, introduce importantes cambios operativos y algunos motes de inconstitucionalidad en las nuevas modificaciones.

La primera pregunta que debemos efectuarnos es: el otorgamiento de la exención por parte de la AFIP: ¿es a título declarativo o constitutivo?

Parte de la doctrina considera que lo único que hace la AFIP es reconocer la existencia de la exención, pero que debe otorgarse con efectos retroactivos desde la fecha de su constitución, ya que la exención emana de la ley y la AFIP lo único que debe hacer, es declarar su existencia constatando el cumplimiento de los requisitos.

Sin embargo, no es lo que ha entendido el Fisco, ya que la exención se otorga desde el momento en que se solicita, y no con efectos retroactivos, pese a no existir norma expresa que así lo disponga.

Si al momento de solicitar el reconocimiento se cumplen con los requisitos exigidos por la ley, quiere decir que dicho cumplimiento se ha observado con anterioridad. Por lo tanto: ¿por qué no retrotraer los efectos al momento de constitución de la entidad, y solamente otorgarla desde que se la solicita?

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

La CSJN se ha expedido en el sentido de indicar que, aunque los artículos 20 de la ley y 34 del DR establecen que la exención será otorgada por la AFIP mediante la emisión de un certificado, el solo hecho de que la entidad califique dentro de las disposiciones de la ley, la

habilitan para encuadrarla como entidad exenta. Si bien el certificado de exención es importante para acreditar la condición de sujeto exento ante terceros, el hecho de no contar con él no lo descalifica como tal³.

Cabe también resaltar que el Tribunal Fiscal de la Nación, a través de su Sala D, ha sentenciado que la exención opera desde su solicitud ante el Fisco y que toda entidad está sujeta a impuesto por los períodos anteriores a la solicitud, aun cuando cumpliera con los requisitos sustanciales⁴. Se trata de una instancia administrativa que permite seguir avanza con la discusión a nivel judicial, pero es importante conocerla.

Estamos aquí frente a una cuestión con motes inconstitucionales, es un decreto y luego una resolución administrativa las que están condicionando la obtención de un certificado que acredite como sujetos exentos a estos entes, cuando por imperio del principio de legalidad deberían estar directamente exentos sin la necesidad de que un trámite administrativo ponga trabas e imposiciones en el “mientras tanto” se gestiona el certificado. Es sabido -e inconstitucional, repetimos- que desde que el ente se crea y hasta tanto se entrega el certificado, AFIP exige el ingreso del tributo, inclusive en los aplicativos para generar los archivos a transferir electrónicamente con la declaración jurada, no es posible poner el tilde de “sujeto exento” si en su sistema no lo tienen cargado aún, ya que al intentar presentar el archivo, no permite avanzar porque “no se trata de un sujeto exento” (en los términos de su certificado).

Por último, y para concluir con el tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de los entes sin fines de lucro, nos parece oportuno hacer una pequeña comparación respecto al trámite administrativo que se realiza para obtener la exención con el principal tributo de la Provincia de Córdoba -Ingresos Brutos- impuesto en el cual también se eximen a estos entes. Al respecto, si bien se debe presentar, al igual que en AFIP, el trámite a los fines de que se reconozca la

³ “Unión de Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina”, CSJN, 16-09-1999.

⁴ “Federación Ciclista Argentina”, TFN, Sala D, 11/08/2004 (con disidencia del Dr. Brodsky)

exención, es muy importante destacar que el reconocimiento se hace de manera retroactiva, y no desde la solicitud, tal como sucede con el Impuesto a las Ganancias; en consecuencia, la exención se obtiene desde la fecha del Instrumento Constitutivo del ente.

IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

El impuesto a la ganancia mínima presunta fue incorporado en el Título V de la ley 25.063, para mantener su vigencia, en principio, durante los diez ejercicios económicos anuales que finalicen entre el 31 de diciembre de 1998 y el 30 de diciembre de 2008. No obstante, por disposición del artículo 1 de la ley 26.426 esa vigencia se ha visto prorrogada hasta el 30 de diciembre de 2009 y luego, conforme al artículo 7 de la 26.545, hasta el 30 de diciembre de 2018.

En cuanto al objeto perseguido por el legislador al implementar en nuestro sistema impositivo este gravamen, se trató de que actuara como “complementario” del impuesto a las ganancias.

En principio, y como regla general las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país son sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta siempre que los bienes del activo gravado determinado de acuerdo con las disposiciones de la ley sea igual o superior a \$ 200.000. Pero, como estamos en frente a un impuesto complementario del impuesto a las ganancias, si la asociación civil es una de las incluidas en el inciso f) del artículo 20, sus bienes se encuentran exentos en este impuesto, aun cuando su valor sea igual o superior al monto al que hicimos referencia anteriormente. También estarán exentos los entes que por ley específica se disponga.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

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

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

[...]

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

[...]

6) Los servicios prestados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, por instituciones políticas sin fines de lucro y legalmente reconocidas, y por los colegios y consejos profesionales, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos.

En primer lugar, la exención en IVA, según surge de la letra de la ley, está ligada a la obtención de la exención en el Impuesto a las Ganancias. El problema radica en que el certificado que AFIP otorga a los fines de reconocer como exenta a la entidad, tal como vimos anteriormente, es “hacia adelante”, lo cual desde el inicio de actividades al momento de la obtención del mencionado reconocimiento, pareciera que estos entes deberían estar inscriptos en el IVA y cumplir con todas las obligaciones que surgen de esa inscripción. Estamos aquí frente a un primer punto de crítica de la ley, ya que no se trata de impuestos complementarios, y no necesariamente una exención va de la mano de la otra. No obstante, se detecta en la práctica que AFIP permite la inscripción en el impuesto como exento sin necesidad de tener vigente un certificado de exención en Ganancias.

Por otro lado, este beneficio tributario está limitado sólo a determinadas actividades, las denominadas “resto de locaciones y prestaciones”, lo cual nos deja fuera de la exención y,

consecuentemente, con la obligación de inscribirse en el impuesto para las actividades de importación, elaboración por encargo y venta de cosa mueble.

Esta limitación debe analizarse complementariamente con dos normas adicionales:

- Con la ley 16.656 que exime, en su artículo 3, inciso d) del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional a las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública y los inmuebles de su propiedad utilizados para el desarrollo de sus actividades o para la promoción de recursos destinados al cumplimiento de sus fines, y
- Con la ley 25.920 que establece que en ningún caso serán de aplicación respecto del IVA las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente. Limitación que no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley 25.920 (09/09/2004); incluida la dispuesta por el artículo 3º, inciso d) de la Ley 16.656.

Entonces, la exención limitada del IVA cede ante la existencia de norma anterior al 09/09/2004 que de manera genérica establezca exenciones o posterior que expresamente lo enumere.

Es muy importante remitirnos en este momento al fallo de Corte Suprema “Club 20 de Febrero” de fecha 26/09/2006 a los fines de dejar más esclarecida aún la manera en que debe interpretarse la conjunción de la legislación arriba mencionada. En dicho fallo se discutía si la prestación del servicio de bar y la locación de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares por parte del Club 20 de Febrero -gravadas por el art. 3, inc. e), ap. 1º y 18, respectivamente, de la ley 23.349- se encuentran beneficiadas por la exención consagrada en su

art. 6°, inc. j), ap. 6 (texto según ley 23.871, posteriormente art. 7°, inc. h), ap. 6, conforme el ordenamiento del decreto 280/97, B.O. 15/04/97). En el dictamen, el Procurador Fiscal de la Nación opina que las locaciones y prestaciones de las instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias - beneficiadas por la franquicia del art. 7°, inc. h), ap. 6), de la ley del IVA- sólo son las tipificadas en el art. 3°, inc. e), ap. 21) de esa ley, en consecuencia resulta evidente que han quedado excluidos de la franquicia sub examine los servicios de bar, restaurante, cantina, salones de té y confitería -gravados por el art. 3°, inc. e), ap. 1)- y los de locación de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares -alcanzados por el art. 3°, inc. e), ap. 18)-, pues el beneficio ha sido restringido únicamente a las "restantes" locaciones y prestaciones del art. 3°, inc. e), ap. 21).

En reunión de Foro de Participación n° 16 de fecha 15/06/2011, se planteó la necesidad de que se dejara un poco más en claro las cuestiones respecto a la exención en IVA y la aplicación de la ley 16.656, a lo que el expositor de la DI ALIR señaló que lo primero que se analiza es si la entidad se encuentra exenta de acuerdo al desarrollo de las actividades que expresamente contempla el artículo 7°, inciso h), en caso que lo cumpla, se está en presencia de una exención de carácter objetivo, destinada a un sujeto particular pero en tanto y en cuanto se lleven a cabo determinadas actividades. En caso que no se cumplan esos parámetros la entidad puede solicitar, de considerar que hace salud pública, asistencia social, etc., la aplicación de la Ley 16656. Lo que ocurre es que hoy en día no está diseñado en sí un procedimiento uniforme para el reconocimiento de la exención.

Como mencionamos, sabemos que existe una ley específica que exime de todo tipo de gravamen a las entidades mutualistas, exención que en IVA tiene plena vigencia por ser anterior a la sanción de la 25.920. Cuestión confirmada en instancia administrativa por la Instrucción

(DGI) 28/95 -ratificada por la 6/04- y judicial por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Asociación Mutual Sancor c/ AFIP DGI” de fecha 14/04/2015.

Es momento ahora de analizar lo planteado en la introducción del presente trabajo respecto a la intención del legislador al momento de la sanción de la exención de estos entes en el IVA y la forma en que ésta se instrumenta.

De la lectura de los diarios de sesiones, tanto de la Cámara de Diputados como de los de la de Senadores que trataron la sanción de la ley 23.871, -ley que incluye en el IVA la exención que estamos analizando en este apartado-, nada nos permite inferir que se haya tenido otra intención que la de dejar al margen del impuesto solo a las "restantes" locaciones y prestaciones del art. 3º, inc. e), ap. 21).

No obstante, la manera en que entendemos podría ser puesta en práctica esta exención es la siguiente: los entes sin fines de lucro deberían ser responsables inscriptos en el impuesto, facturar el IVA e ingresarlo a las arcas fiscales (recordamos nuevamente que se trata de un impuesto que recae sobre los consumidores finales donde quien se inscribe en él como responsable sólo actúa de agente recaudador) y cuando el resto de los inscriptos le vendan a las entidades exentas, no facturen IVA (exigiendo se presenten certificados que las avalen para evitar la evasión) de manera tal que no queden estos entes al nivel de los consumidores finales y tengan que soportar el mayor costo que este impuesto les genera. Otra opción (menos compleja administrativamente respecto a la anterior) podría radicar en que se plantee un sistema de reintegro de IVA similar al que actualmente existe para las exportaciones, de manera tal que estos entes no deban inscribirse en el impuesto como responsables y la ejecución de la exención siga más o menos igual a como viene siendo hasta el momento pero sin soportar la carga tributaria como un mayor costo a la hora de prestar sus servicios. Se trata de entidades que de

alguna manera son una extensión del sector público, que intentan llegar a donde éste no llega, con costos de prestaciones lo más bajos posible.

IMPUESTOS INTERNOS

Respecto a este impuesto, no cabe más que mencionar nuevamente que las pocas exenciones que establece la legislación lo hace respecto a determinados actos, que eventualmente podrían ser ejecutados por entes sin fines de lucro; pero que no hay una franquicia específica del tipo subjetivo en la legislación general del tributo.

BIENES PERSONALES – ACCIONES Y PARTICIPACIONES

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

IMPUESTO SOBRE LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS BANCARIOS

Se encuentran exentos del gravamen los débitos y créditos bancarios en cuentas corrientes cuyos titulares sean entidades religiosas, para hacer uso del beneficio de dicha exención.

Para el resto de las entidades exentas en el impuesto a las Ganancias, no rige exención alguna al respecto; no obstante deberá tenerse en cuenta que las alícuotas generales del gravamen se reducirán a 2.5 0/00 y 5 0/00 según el caso, para los créditos y débitos alcanzados por el Impuesto cuando se trate de sujetos que concurrentemente tengan exenta y/o no alcanzada

en el Impuesto al Valor Agregado la totalidad de las operaciones que realizan y resulten exentos del Impuesto a las Ganancias.

Una reciente resolución general de AFIP (RG AFIP 3900/16) creó el “Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras Operatorias”. Esta resolución impone un nuevo trámite de carácter administrativo a los fines de gozar de estos beneficios impositivos. Aquellos contribuyentes que se encontraban usufructuando el beneficio de exención y/o reducción de la alícuota podían mantenerlo, pero debían realizar la inscripción en el Registro hasta el 20/9/2016 para que la AFIP admitiera o rechazara la solicitud de inscripción de las cuentas, en cuyo caso, a partir del 1/10/2016, las operaciones quedan alcanzadas por la alícuota general.

Esta resolución, a nuestro modo de ver, entorpece el funcionamiento de la franquicia impositiva otorgada a los sujetos exentos por la totalidad de sus operaciones en ganancias e IVA, ya que al otorgarse el certificado de exención en ganancias y verificarse la misma condición en el IVA, las entidades recaudadoras del impuesto podrían aplicarla sin mayores complicaciones ni ordenes por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Seguimos frente a resoluciones administrativas que ilegalmente hacen que se cobren los impuestos en el “mientras tanto” se gestionan trámites, certificados y reconocimientos a entes que por ley nacional específica o general gozan de franquicias impositivas.

PEQUEÑO COMENTARIO RESPECTO A IMPUESTOS PROVINCIALES Y MUNICIPALES

El presente trabajo está orientado a la tributación en el orden nacional de los entes sin fines de lucro, no obstante lo cual, nos detendremos unas líneas en este apartado, a analizar el artículo 31 de nuestra Ley Suprema, que establece que *Esta Constitución, las leyes de la Nación*

que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859. Este artículo nos da la pauta de que las leyes nacionales prevalecen sobre las provinciales y municipales y que por lo tanto, las entidades que por leyes específicas se encuentren exentas de todo tributo, también lo están respecto a gravámenes provinciales y municipales, con independencia de lo que digan los códigos u ordenanzas provinciales y locales.

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Vimos a través del desarrollo del presente trabajo de investigación que el Estado utiliza al “tercer sector” (conformados por los entes bajo análisis) para acceder a la población a la que no acede mediante sus acciones directas. Es esencial entonces que al momento de ponerse en funcionamiento, estos entes tengan seguridad jurídica en cuanto a su encuadre y tratamiento tributario, a los fines de poder cumplir con sus obligaciones.

En términos de del diccionario del español jurídico de la RAE, la seguridad jurídica es un principio general del derecho que impone que toda persona tenga conocimiento cierto y anticipado sobre las consecuencias de sus actos y omisiones.

Es el Estado el encargado de garantizar el cumplimiento de este principio para que los entes puedan ajustar sus actos conforme a derecho y sepan cómo actuar frente a la legislación tributaria.

Estamos en presencia de un compilado de normas tributarias que no terminan de ser del todo claras y frente a una Administración Fiscal que se excede en sus facultades. Este es un signo de que el principio de legalidad no es cumplido rigurosamente tal como lo exige nuestra Constitución Nacional, quitando seguridad jurídica a los entes, quienes frente a determinadas cuestiones no saben cómo actuar.

Una de las maneras de obtener mayor certeza jurídica sería a través de una modificación de la ley de ganancias en donde se supriman los incisos que otorgan exenciones a los entes sin fines de lucro, atento a que los recursos que obtienen no están dentro del objeto del impuesto según vimos anteriormente. De esta manera no habría dudas respecto de la no sujeción de estos entes al impuesto. La norma, tal y como está redactada, no confiere la seguridad jurídica que

necesitamos. Recordamos incluso que la exención, al fin y al cabo, queda sujeta a la opinión del órgano administrador, al entregar o no el certificado que acredite el beneficio impositivo.

Al suprimir la exención del artículo 20 en relación a estos entes, también estamos quitando la restricción respecto a la ejecución de ciertas actividades para la obtención de recursos -a las actividades industriales o comerciales nos estamos refiriendo precisamente- que tan necesarias son en épocas como las actuales, donde la obtención de fondos a través de donaciones y cuotas de los asociados es relativamente escasa y dificulta la ejecución de los propósitos estatutarios.

No obstante la supresión que planteamos, creemos necesario también que exista al menos un empadronamiento de estos entes a nivel administrativo, para que la seguridad jurídica de la que venimos hablando a lo largo del desarrollo del presente apartado, también se garantice respecto a terceros que contratan con estas entidades y sepan cómo actuar, por ejemplo, al momento de efectuar pagos y aplicar o no los regímenes de retención.

También es una realidad que no debe escapar de nuestro análisis que suele ser complicado obtener voluntad política para modificar la legislación, con lo cual, podría comenzar a aplicarse, al menos momentáneamente a nivel administrativo una instrucción en la cual reconozcan la exención de manera retroactiva y no “hacia adelante” como para que se disminuya la carga impositiva de los entes bajo análisis que no deberían estar ingresando monto alguno en concepto de impuesto a las ganancias.

Respecto al impuesto al valor agregado, se debería plantear la exención de manera que estos entes no deban soportar la carga del impuesto. La opción que administrativamente resulta más aplicable, por cuestiones operativas y económicas, sería la segunda oportunamente planteada en el presente trabajo, esto es: legislar un método de devolución de crédito fiscal similar al que actualmente tiene establecida la ley para las exportaciones de manera que el IVA

no sea mayor costo y permita a estos entes prestar sus servicios a más baratos y así llegar a un universo de beneficiarios mayor.

BIBLIOGRAFÍA

CEDES (Centro de estudios de Estado y Sociedad). (2000). *Estudios sobre el sector sin fines de lucro en Argentina*. Ed. Edipubli S.A.

Fernandez, F. M. (2010). Informe N° 14 Área Tributaria. *La exención a las entidades sin fines de lucro*. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT).

Campastro, M. C. (2011). Informe N° 20 Área Tributaria. *La tributación de los entes sin fines de lucro: asociaciones, fundaciones y mutuales*. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT).

CORTEZ, J (2011). *Asociaciones Civiles: Su tratamiento en los impuestos de origen nacional*. Revista OIKONOMOS.

Foro de Participación Tributaria. (2011). *Reunión N° 16 de fecha 15 de junio de 2011*.

Herrera M., Caramelo G. y Picasso S. (2015). *Código Civil y Comercial de la Nación Comentado. 1° edición*. Ed. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación.

Estévez J. S. y Tapia A. A. (2017). *Reforma tributaria inconstitucional: mutuales de ayuda económica. La pretendida gravabilidad en el impuesto a las ganancias*. Doctrina tributaria ERREPAR. Tomo/Boletín: XXXVIII

Estévez J. S. y Tapia A. A. (2018). *Ganancias. Entidades exentas. Nuevos requisitos para la solicitud o renovación del certificado de exención. Ilegalidad de la modificación del artículo 21, inciso c), de la RG (AFIP) 2681 [RG (AFIP) 4157-E]*. Doctrina tributaria ERREPAR. Tomo/Boletín: XXXIX.

Espacio de Diálogo. AFIP - Profesionales en Ciencias Económicas. (2018). *Acta n° 25, de fecha 05/07/2018*.

Celdeiro E. C., Imirizaldu J. J. y Rofrano G. O. (2018). *Principios Constitucionales en Materia Tributaria Explicados y Comentados. 6° edición*. Ed. ERREPAR