



## **This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).**

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at  
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.htm>  
for further resources and research from countries all over the world.

### Disclaimers

**Content.** The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

**Translations.** Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

**Warranty and Limitation of Liability.** Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

Argentina -  
Fiscal Report  
on Associations & Foundations

**FUNDACIONES Y ASOCIACIONES CIVILES**

**ENCUADRE TRIBUTARIO**

Guillermo Arslan  
Enero 1999

## ÍNDICE

### **1. Tratamiento tributario de las organizaciones**

#### **1.1. Tributos Nacionales**

- 1.1.a) Impuesto a las Ganancias
- 1.1.b) Impuesto al Valor Agregado
- 1.1.c) Impuesto a las Ganancias Mínimas Presuntas
- 1.1.d) Impuesto sobre los Automotores, Motocicletas, Embarcaciones y Aeronaves (Fondo Nal. de Incentivo Docente)
- 1.1.e) Impuesto sobre los premios de sorteos y concursos deportivos
- 1.1.f) Tributos de la Seguridad Social
- 1.1.g) Normas de facturación y registración

#### **1.2. Tributos Provinciales**

- 1.2.a) Impuesto sobre los ingresos brutos
- 1.2.b) Impuesto de Sellos
- 1.2.c) Impuesto Inmobiliario o Contribución Territorial. Impuesto a los automotores o Patentes.

### **2. Tratamiento tributario para las donaciones**

### **3. Restricciones a los beneficios personales**

### **4. Antecedentes Jurisprudenciales**

### **5. Algunas Propuestas**

## **Índice de Anexos**

- Anexo I. Regímenes de retención generales del impuesto a las ganancias a aplicar por las Fundaciones y Asociaciones Civiles.**
- Anexo II. Caso numérico del efecto de la desgravación de las donaciones.**
- Anexo III. Donaciones: instrumentación. (RG DGI 3191)**

## **Bibliografía Consultada**

## 1. Tratamiento tributario para las organizaciones

Se analizará a continuación el encuadre que cada tributo le otorga a las Fundaciones y Asociaciones Civiles (de ahora en más llamadas indistintamente Entidades Sin Fines de Lucro). Se clasificarán los mismos en nacionales (o federales) y provinciales (o estatales).

### 1.1. Tributos Nacionales

#### 1.1.a) Impuesto a las ganancias

Este gravamen incide sobre las rentas que obtengan en cada año o ejercicio comercial las personas, tanto de existencia visible (personas físicas) como ideal (personas jurídicas). La ganancia gravada es aquella que surja de restarle a los ingresos (con excepciones) los gastos necesarios para su consecución. El impuesto a ingresar será igual al importe resultante de aplicar la tasa vigente (para personas físicas: alícuota progresiva que va desde el 6 % al 35 % y para empresas: 35 %) sobre la ganancia neta.

Las Fundaciones y Asociaciones Civiles constituyen sujetos de este tributo al encontrarse incluidas en el artículo 1 de la ley del impuesto a las ganancias. *cuales?*

En principio, todas las ganancias o rendimientos netos que obtengan estas entidades estarían gravadas por el impuesto a una alícuota fija del 35 %.

Sin embargo, la ley libera del pago del impuesto a las Entidades Sin Fines de Lucro por medio de una exención expresa: el artículo 20 inciso f) de la ley exime las ganancias que obtengan las Fundaciones y Asociaciones Civiles (entre otras entidades) siempre que se cumplan con las siguientes condiciones:

- a) que el objeto de las mismas sea la asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción científicas, literaria, artísticas, gremiales y de cultura física e intelectual (por medio de la Resolución General 1432 se amplía el espectro a toda actividad de bien común),
- b) que las 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, y;
- c) que no se obtengan recursos -aún parcialmente- de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.

Con la última reforma impositiva (del 30/12/1998) se agrega una nueva limitación a esta exención. Particularmente dice la disposición reformada que la exención

referida no será de aplicación para las "fundaciones que desarrollen actividades industriales y/o comerciales". Queda sobre esta reforma muchos interrogantes, algunos de los cuales serán abordados en el futuro, ya sea por reglamentaciones del Poder Ejecutivo o resoluciones judiciales. Entre ellos podemos tener: ¿qué se entiende por desarrollo de actividades comerciales?; ¿se incluye dentro de estas actividades a la educación, las prestaciones de salud?; ¿se debe considerar la importancia que estas actividades tienen dentro del total de ingresos de la organización?, etc

Adicionalmente, esta exención no resulta aplicable en los casos en que las entidades abonen a los elencos ejecutivos, directivos y de contralor sumas que superen determinado limite (*ver sobre este aspecto el punto 5. del presente*).

El inciso m) del artículo 20 exime a las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física exigiendo que las mismas además de no perseguir fines de lucro no exploten o autoricen juegos de azar y que las actividades de mero carácter social no ~~prijen~~ por sobre las deportivas.

El inciso r) del mencionado artículo 20 exime -adicionalmente- a las ganancias de las instituciones internacionales sin fines de lucro siempre que tengan personería jurídica y sede en la República Argentina. De no cumplirse estos dos supuestos, la exención procederá sólo si la institución es declarada de "interés nacional".

El artículo 33 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias estatuye que la exención de la que gozan estas entidades se otorgará a pedido del interesado, para lo cual éste deberá aportar los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la Dirección. Sobre este tema, el organismo referido ha dictado la Resolución Interna 2436 en la cual se establece el procedimiento a adoptar para el otorgamiento de este reconocimiento. ?

La exención que estas entidades tienen en el impuesto bajo examen no libera del cumplimiento a los distintos regímenes de retenciones que el órgano de contralor (AFIP-DGI) establece como procedimiento recaudatorio. Por medio de estos regímenes el Fisco delega a los contribuyentes la administración y cobro anticipado de parte del tributo. Estos sistemas consisten en obligar a ciertos sujetos, nombrados como agentes de retención, a detraer una parte de los pagos efectuados a sus proveedores de bienes y servicios e ingresarlos directamente al Fisco. Para el sujeto retenido estas detracciones constituye un crédito impositivo que podrá descontar de su propia obligación tributaria.

Los regímenes de retención a los cuales las Entidades sin Fines de Lucro deben dar cumplimiento se reseñan en el **Anexo L**.

## 1.1.b) Impuesto al Valor Agregado

El IVA es un impuesto a los consumos que grava las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por los consumidores finales. El ingreso del gravamen se efectúa a lo largo de la cadena de producción y comercialización de un producto o prestación. A cada responsable de esta sucesión le corresponde ingresar el impuesto resultante de la sustracción entre el cobrado por sus ventas y el pagado por sus compras (que conceptualmente debería ser igual al importe que resulte de aplicar la tasa del gravamen a su propio valor agregado). Las exenciones que se encuentran en este impuesto logran abaratar el costo del bien o servicio eximido siempre que exista un importante valor agregado a cargo del sujeto beneficiado por la franquicia.

Los servicios prestados por las Fundaciones y Asociaciones Civiles incluidas en el inciso f) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias se encuentran exentos del IVA siempre que las prestaciones se relacionen en forma directa con los fines de la institución (art. 7 inciso h punto 6 de la ley del IVA). Cabe acentuar que la exención en este tributo se reduce a la prestación de determinados servicios (y no a todos) y no incluye a la venta de cosas muebles. El inciso h) del art. 7 solo declara como exenta a las "prestaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3", norma de carácter residual que comprende servicios no enumerados taxativamente en el resto de los apartados.

En resumen, la exención de estas entidades no incluye a:

- 1.) la venta de bienes muebles (art. 2 inciso a),
- 2.) la importación definitiva de cosas muebles (art. 2 inciso c),
- 3.) los trabajos realizados sobre inmuebles -tanto propios como ajenos- (art. 3 incisos a) y b)),
- 4.) la elaboración, construcción o fabricación de cosa mueble (art. 3 inciso c),
- 5.) la obtención por encargo de bienes de la naturaleza.
- 6.) las siguientes prestaciones de servicios (entre otras): las efectuadas por bares, restaurantes, etc.; hoteles, hosterías, posadas; piscinas de natación y gimnasio; peluquería, salones de bellezas y similares; playas de estacionamiento -excepto estacionamiento en la vía pública-; tintorerías, lavanderías; decoración de inmuebles; preparación, coordinación o administración de trabajos sobre inmuebles ajenos; locación de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares; servicios de pensionados, entrenamiento de animales, etc., entradas a lugares de entretenimiento y diversión (excluidas las entradas a espectáculos de carácter artístico, cultural, científico, etc.).

Por último, existen exenciones objetivas (referidas a determinados bienes y servicios sin importar los sujetos que realicen la venta o la prestación) que resultan de aplicación para las Fundaciones y Asociaciones Civiles, entre las cuales tenemos: la venta de libros, folletos e impresos similares; de especialidades medicinales para uso humano, los servicios de educación; de enseñanza prestados a discapacitados; de asistencia sanitaria, médica y paramédica; espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, etc.; producción y distribución de películas; etc.

Cuando un ingreso resulta gravado se genera la posibilidad de computar el IVA facturado en las compras vinculadas con los mismos.

La interpretación hasta aquí esbozada surge del estricto análisis de la ley del impuesto al valor agregado. Sin embargo, existen leyes particulares -generalmente anteriores a la ley del IVA- que eximen a las entidades sin fines de lucro "de todo impuesto nacional". En estos términos, la ley 16.656 (del 30/12/64) exime de todo impuesto nacional a las entidades civiles que brindan servicios de salud pública, asistencia social y educación. Como consecuencia de esta situación, se genera una seria controversia interpretativa acerca de la aplicabilidad legal al caso. La cuestión es: definir si la ley de IVA derogó en forma tácita a la ley 16.656 o si por el contrario ésta sigue rigiendo y prevaleciendo por sobre la del IVA por tratarse de una norma específica.

La DGI no ha sido unánime en interpretar cuál es el tratamiento aplicable (al respecto se consignan dictámenes contradictorios en el Anexo II de Jurisprudencia punto 2), entendiéndose en algunos casos que la ley del IVA prevalece por sobre cualquier disposición que sea anterior, y en otros casos considerando exactamente lo contrario. También hay antecedentes contradictorios del Tribunal Fiscal de la Nación. En síntesis, existe una total inseguridad jurídica para las entidades sin fines de lucro que, encuadrando en la ley 16.656 (o sea, dedicadas a la salud pública, la asistencia social y la educación), realicen actividades no exentas en la ley del IVA.

Cabe tener en claro que la franquicia que las Fundaciones y Asociaciones Civiles posean en el IVA no las exime de pagar el impuesto contenido en las compras (el mismo viene incluido en las adquisiciones que se efectúan). En consecuencia, cuando estas entidades realizan compras a un sujeto Responsable Inscrito en el IVA deberá pagar el impuesto incluido en el precio final.

Las únicas compras que se encuentran exentas (o sea, que las mismas deben ser facturadas por el proveedor sin agregar el impuesto) son las referidas al agua ordinaria natural, al pan común, la leche fluida o en polvo, entera o descremada, sin aditivos (art. 7 inciso f) de la ley). De igual modo no corresponde pagar el impuesto en caso de importaciones de bienes efectuadas con franquicias aduaneras (art. 8 inciso b) de la ley).



La última reforma impositiva del mes de diciembre de 1998 (ley 25.063) ha introducido un importante cambio en el tratamiento que en el IVA corresponde otorgar a las prestaciones médicas, afectando –en consecuencia- la situación de las Entidades sin Fines de Lucro.

En primer lugar ha reducido la exención a las prestaciones médicas brindadas a las obras sociales –reconocidas como tales legalmente- en la atención de sus afiliados obligatorios. Dejan de estar dentro de esta disposición las mutuales, cooperativas y empresas de medicina prepaga, salvo por las prestaciones que realicen a las obras sociales por la atención de sus afiliados obligatorios.

La misma reforma cierra la posibilidad de que, ante la derogación de la exención aplicable a la salud, se pretenda utilizar la exención aplicable a las Entidades sin fines de Lucro, y en consecuencia legisla expresamente que la desgravación de la que gozan estas entidades no lucrativas (consignada en la ley del IVA: art. 7 inc. h pto. 6) no resulta de aplicación en la prestación de los servicios de medicina. Avanza un poco más el legislador y aclara que tampoco resultan de aplicación leyes o normas de menor jerarquía que eximan genéricamente a estas entidades. De este modo se cubre ante la pretensión de aplicar como argumento de exención leyes anteriores a esta reforma (una de ellas la 16.656 que exime a las entidades de bien público que se dediquen a la salud). Y por último estatuye que tendrán el tratamiento de gravadas las cuotas de asociaciones o entidades de cualquier tipo entre cuyas prestaciones se incluyan servicios de asistencia médica en la proporción atribuible a dichos servicios.

### **1.1.c) Impuesto a las Ganancias Mínimas Presuntas**

A partir del 31/12/1998 (con la reforma impositiva antes referida) se estableció este nuevo impuesto -muy similar al anterior Impuesto a los Activos- que grava con una tasa del 1 % anual la tenencia de la totalidad de los bienes pertenecientes a las personas jurídicas.

El artículo 3 de la ley del impuesto, inciso c), exime a las Entidades sin Fines de Lucro que a su vez se encuentren exentas en el Impuesto a las Ganancias.

### **1.1.d) Impuesto sobre los Automotores, Motocicletas, Embarcaciones y Aeronaves (Fondo Nal. de Incentivo Docente)**

Este Fondo se financiará con un impuesto que se aplicará a los automotores cuyo costo de mercado (que determinará la AFIP) supere los \$ 4.000. La tasa del tributo

es del 1 % anual (para el caso de automotores de uso particular superiores a \$ 20.000 la alícuota es del 1,5 %).

Las únicas exenciones que establece la ley que crea el Fondo (ley nro. 25.053) se refieren al transporte internacional y a los automotores pertenecientes a los diplomáticos extranjeros, por lo tanto ninguna involucra a las Entidades sin Fines de Lucro. Todo parece indicar que no se van a legislar exenciones adicionales con excepción de la referida al transporte nacional de pasajeros.

### 1.1.e) Impuesto sobre los premios de sorteos y concursos deportivos

Este impuesto grava las ganancias obtenidas en juegos de sorteos (loterías, rifas y similares) y apuestas de pronósticos deportivos siempre que estos premios superen los \$ 1.200,- y se encuentren autorizados. Si bien el contribuyente del impuesto es la persona que resulta beneficiaria del premio, el obligado a ingresar el mismo (reteniéndoselo) es la entidad organizadora del juego.

Sin embargo, el art. 5 bis de la ley que crea este tributo (nro. 20.630 BO 14/1/1974) establece una excepción en favor de las Entidades Sin Fines de Lucro estatuyendo que cuando las mismas organicen estos juegos (y siempre que lo recaudado no supere los \$ 24.000 y los premios otorgados el importe de \$ 6.000), no serán las responsables del ingreso del impuesto correspondiéndoles -en cambio- informar a la DGI los datos del beneficiario, quien en estos casos será el obligado al depósito del gravamen.

### 1.1.f) Tributos de la seguridad social

Estos tributos se generan por la ocupación de personal en relación de dependencia. Forman parte de los mismos las contribuciones patronales (gravámenes que deben ser soportados económicamente por el empleador) y los aportes del empleado (tributos soportados por éste). No existe ninguna exención que beneficie a las Entidades Sin Fines de Lucro en su condición de empleador. La base de imposición está constituida por el sueldo de cada empleado -con exenciones expresas- y los porcentajes de cada concepto son:

Concepto	Contribución patronal (%)	Aporte del empleado (%)
Sistema integrado de Jubilaciones y Pensiones	16	11
Asignaciones Familiares	7,5	
Fondo Nacional de	1,5	

Empleo		
INSSJP	2	3
ANSSAL	0,5	0,3
Obra Social	4,5	2,7
<b>Totales</b>	<b>32</b>	<b>17</b>

A estos conceptos se les debe agregar otros relacionados con cuestiones laborales particulares: Aportes a Aseguradoras de Riesgo de Trabajo, Aportes sindicales, Seguro de Vida, Aportes provinciales, etc.

Las contribuciones patronales expuestas en el cuadro anterior (excepto la correspondiente a ANSSAL y a Obra Social) se reduce en un porcentaje que va desde el 30 al 80 %, dependiendo de la ubicación geográfica del empleado. Este beneficio opera siempre que no existan deudas previsionales firmes.

### **1.1.g) Normas de facturación y registración**

La DGI ha establecido una serie de normas referidas a las formas que debe cumplir la documentación respaldatoria de las operaciones de los contribuyentes. También establece un sistema particular de registración de estos comprobantes (Resolución General 3419, complementarias y modificatorias).

En principio, las Fundaciones y Asociaciones Civiles se encuentran excluidas de la obligación de dar cumplimiento a estas normativas de acuerdo a lo dispuesto en el inciso l) del art. 3 de la Resolución General 3419, lo que no implica la liberación de documentar las operaciones (sino que se exceptúa de dar cumplimiento a las disposiciones formales particulares establecidas en esta resolución).

El artículo 4 de la misma resolución establece que la excepción no resulta procedente cuando: a) deba discriminarse el IVA, y/o, b) cuando el adquirente, prestatario o locatario exija la entrega del comprobante que respalde la operación efectuada. Es decir que de darse algunas de estas dos circunstancias las entidades deben proceder a documentar las operaciones de acuerdo a lo establecido por la mencionada resolución.

## **1.2. Tributos Provinciales**

Exponemos a continuación los lineamientos generales de estos tributos, desarrollando particularmente el tratamiento que para estas entidades resulta aplicable en las jurisdicciones de la Ciudad y de la Provincia de Buenos Aires.

### **1.2.a) Impuesto sobre los ingresos brutos**

Este impuesto grava las ventas de bienes y servicios a una tasa proporcional.

Como se verá más adelante las Entidades Sin Fines de Lucro gozan de exenciones en este impuesto pero con ciertas limitaciones en cuanto al carácter del tipo de ingresos.

Al igual que lo que ocurre a nivel nacional, en cada jurisdicción corresponde solicitar el certificado de exención respectivo ante cada Dirección General de Rentas.

#### **Ciudad de Buenos Aires**

El art. 104 inciso 7) de la Ordenanza Fiscal de esta jurisdicción exime de este impuesto "a las operaciones realizadas por las fundaciones, las asociaciones, ..." exigiendo los siguientes requisitos:

- 1.) que los ingresos se destinen exclusivamente al objeto previsto en los estatutos de la entidad,
- 2.) que en ningún caso los ingresos se distribuyan entre sus socios,
- 3.) que la entidad cuente con personería jurídica o estar autorizada para el funcionamiento.

Esta exención no opera cuando se efectúen actividades a las que la Ordenanza Tarifaria fija alicuotas superiores a la tasa general (operaciones marginales) o se realicen operaciones con base de liquidación especial consignadas en los arts. 129, 130 y 131 de la Ordenanza Fiscal (albergues transitorios, salas de recreación y exhibición de películas condicionadas).

Tampoco procede la exención por los ingresos provenientes de actividades extrañas a la naturaleza y los fines de las entidades beneficiadas, excepto alquiler de inmuebles (art. 32 de la O. F).

#### **Provincia de Buenos Aires**

La exención en esta jurisdicción es distinta a la descripta en la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires. Establece el Código Fiscal de esta provincia que se encuentran exentas "las operaciones realizadas por las asociaciones, sociedades civiles, entidades o comisiones de beneficencia, de bien público, ..., reconocidas por autoridad competente, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales ...". (art. 166 inciso h). La referida norma agrega un segundo párrafo a este inciso el cual reza que "el beneficio establecido en el párrafo anterior no alcanza a los ingresos obtenidos por las citadas entidades cuando desarrollen actividades comerciales y/o industriales y los mismos superen, anualmente, el monto que establezca la ley impositiva" (actualmente el importe asciende a \$ 180.000 por año).

### **1.2.b) Impuesto de Sellos**

Este tributo grava la documentación de determinados acuerdos, contratos y transacciones. Es un impuesto "instrumental" que resulta aplicable independientemente del cumplimiento de las cláusulas contractuales. El monto del mismo surge de aplicar al monto objeto del acuerdo una tasa proporcional que va (generalmente) del 1 % al 5 %.

Cuando uno de los sujetos partícipes del contrato se encuentra exento la franquicia no se extiende a la contraparte, lo que implica que se deberá ingresar el 50 % del gravamen en cuestión siendo responsable de su ingreso el sujeto no exento.

#### **Ciudad de Buenos Aires**

El art. 58 de la ley de sellos eximía el pago de este impuesto a las asociaciones y entidades civiles de asistencia social, de caridad, beneficencias, religiosas, artísticas, gremiales, culturales, etc., siempre que se cumplan con las siguientes condiciones: que el rédito y patrimonio social se destinen a los fines de la institución, que no se distribuya suma alguna entre los socios de la entidad, que no obtengan parte de los recursos de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y similares.

A partir del mes de febrero de 1993 quedó derogado este impuesto y sustituido parcialmente por el decreto PEN 114/93 por medio del cual se limita el objeto del tributo a "la formalización de escrituras públicas de compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el cual se transfiera el dominio de inmuebles".

Entendemos, que al haberse derogado el impuesto, también ha quedado sin efecto la exención de la ley anterior, por lo tanto las fundaciones no gozan en la actualidad del beneficio preexistente a la sanción de decreto mencionado en el anterior párrafo.

En resumen las Entidades Sin Fines de Lucro por la formalización de escrituras públicas de compraventa de inmuebles o de cualquier otro contrato por el cual se transfiera el dominio de inmuebles ubicados en la Ciudad de Buenos Aires deben ingresar el impuesto de sellos. Por el resto de los contratos, el impuesto ha sido derogado

### **Provincia de Buenos Aires**

El art. 258, inciso 6) del Código Fiscal de esta provincia exime de este tributo a "los actos constitutivos de las asociaciones mutualistas y de las entidades de bien público, incluso fundaciones."

El inciso 30 del art. 259 exime los actos, contratos y operaciones realizadas por las asociaciones y sociedades civiles siempre que se cumplan con las ya enunciadas condiciones: que el producido de las operaciones se destine a los fines de su creación, que no se distribuya suma alguna entre los socios de la entidad; a las cuales se le agrega que la entidad en cuestión cumpla con alguna de las siguientes actividades: salud pública, beneficencia y asistencia social gratuita, bibliotecas públicas y actividades culturales, enseñanza e investigación científica o actividades deportivas.

### **1.2.c) Impuesto Inmobiliario o Contribución Territorial. Impuesto a los automotores o Patentes.**

El Impuesto Inmobiliario o Contribución Territorial grava a la tenencia de inmuebles a una tasa progresiva. El impuesto es anual, pero generalmente se ingresa en cuotas. Las exenciones aplicables en este gravamen afectan a los bienes que se encuentren a nombre de las Fundaciones y Asociaciones Civiles, y no a los que utilizados por ésta, pertenezcan a otras personas.

El impuesto a los automotores grava la tenencia de vehículos a una tasa progresiva. Este tributo, también denominado "patente" es de periodicidad anual, con ingresos en cuotas. De igual modo que en el Impuesto Inmobiliario, la exención que las entidades posean sólo resulta aplicable por los Rodados puestos a su nombre.

Corresponde en ambos tributos tramitar la exención ante la Dirección de Rentas de cada jurisdicción

### **Ciudad de Buenos Aires**

Hasta febrero de 1993, la exención que preveía esta jurisdicción para las Fundaciones y Asociaciones Civiles se extendía a todos los tributos municipales, excepto aquellos que respondan a servicios efectivamente prestados. La Ordenanza Municipal 46.474 derogó esta exención general quedando solo vigente la referida al

impuesto sobre los ingresos brutos El art. 27 de la Ordenanza Fiscal conserva la exención general sólo para algunas entidades: asociaciones vecinales, asociaciones o cooperadoras de ayuda hospitalaria (reconocidas por el Gobierno de la Ciudad), asociaciones profesionales de trabajadores, y las asociaciones sin fines de lucro representativas de profesiones universitarias, ALPI, Cruz Roja, clubes que no estén federados, etc.

También se encuentran exentas, sólo por los bienes afectados a las actividades que hacen a su objeto las bibliotecas populares, las instituciones de beneficencia o solidaridad social, las asociaciones protectoras de animales, las entidades culturales o científicas que no persigan fines de lucro.

### **Provincia de Buenos Aires**

El art. 137 del Código Fiscal exime del Impuesto Inmobiliario a las Fundaciones debidamente reconocidas como tales por autoridad competente (inciso d) y a las asociaciones civiles -con personería jurídica- dedicadas al servicio de bomberos voluntarios, salud pública, beneficencia y asistencia social gratuita, bibliotecas públicas y actividades culturales, enseñanza e investigación científica y actividades deportivas.

El art. 206 del Código Fiscal exime del Impuesto a los Automotores solamente a los vehículos pertenecientes al cuerpo de bomberos y a las instituciones de beneficencia pública (siempre que tengan personería jurídica).

## 2. Tratamiento tributario para las donaciones

La ley del impuesto a las ganancias (art. 81, inciso c) permite la deducción de las donaciones que los contribuyentes del mismo efectúen a las Entidades sin Fines de Lucro que a la vez se encuentren exentas del impuesto. De no ser por esta expresa disposición este tipo de erogaciones no serían deducibles en la determinación del impuesto del donante, por no responder a gastos necesarios para obtener la ganancia gravada ni mantener o conservar la fuente generadora de la misma (principio que la norma establece para que un gasto sea deducible).

Es decir, que las personas físicas y jurídicas -que sean sujetos alcanzados por el impuesto a las ganancias- que ayudan a las Fundaciones y Asociaciones Civiles con aportes en dinero o bienes pueden beneficiarse impositivamente por esta entrega. La deducibilidad de las donaciones tiene los siguientes límites y consideraciones:

- 1.) La ventaja consiste en permitir que este egreso constituya un gasto deducible, es decir: una deducción de la base imponible. No es, por lo tanto, un pago a cuenta del impuesto (como en otras épocas lo fueron las donaciones a universidades nacionales o con destino al Programa Alimentario Nacional). En el Anexo III se muestra con casos numéricos el efecto de esta desgravación, en el cual se concluye que el ahorro que el donante obtiene es igual al monto de la donación por la alícuota del impuesto, es decir, que si la donación es de \$ 100,- el ahorro será de \$ 6 si la alícuota es del 6 % y de \$ 35 si es del 35 % (el nivel de alícuota depende del nivel de ingresos que tenga la persona, en caso de sociedades la tasa siempre es del 35 %).
- 2.) Esta deducción tiene, a su vez, un límite cuantitativo: no debe exceder al 5 % de la ganancia neta del donante en el ejercicio fiscal en que efectúa la donación (el excedente no resulta deducible).
- 3.) Por último, la ley plantea un requisito que deben cumplir las Fundaciones y Asociaciones Civiles: además de encontrarse exenta y reconocida como tal por la DGI, estas entidades deben tener por objetivo principal (art. 81 inciso c) último párrafo) alguna de las siguientes actividades:
  - 3.a.) la realización de obra médica asistencial,
  - 3.b.) la investigación científica y tecnológica (con certificación de la Secretaría de Ciencia y Tecnología de la Presidencia de la Nación),
  - 3.c.) la investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de planes de partidos políticos,



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

Adicionalmente la DGI ha establecido una serie de requisitos formales que deberán cumplirse al momento de recibirse las donaciones (Resolución General 3191, Anexo IV).

Las donaciones efectuadas a entidades sin fines de lucro del exterior no son deducibles en el impuesto a las ganancias argentino.

### **3. Restricciones a los beneficios personales**

La exención que en el impuesto a las ganancias tienen las Fundaciones y Asociaciones Civiles no será aplicable cuando estas instituciones "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, incluidos 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 será de aplicación la citada exención, 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." (art. 20 penúltimo párrafo de la ley del impuesto).

El decreto reglamentario de la ley (artículo a continuación del 41) ha establecido que este límite no opera sobre las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor por funciones distintas efectivamente ejecutadas por los mismos.

## **4. Antecedentes Jurisprudenciales**

Se exponen a continuación los antecedentes jurisprudenciales que han tratado los temas más conflictivos referidos al tratamiento tributario (de gravámenes nacionales) de estas entidades.

Reseñamos la jurisprudencia judicial (C.S.J.N.: Corte Suprema de Justicia Nacional, CNACF: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, T.F.N.: Tribunal Fiscal de la Nación, etc.) y administrativa (Dictámenes de distintas Direcciones de la DGI, respuestas a Consultas e Instrucciones).

Clasificamos a la jurisprudencia por impuesto y por tema.

### **4.1. Impuesto a las Ganancias**

#### **4.1.1. Sobre el carácter de entidad sin fines de lucro o beneficio público.**

##### **Cámara de la Industria del Calzado CSJN, 4/10/43**

La Corte ha dicho que dado que esta entidad tenía organizado actividades que protegían y fomentaban los intereses económicos de sus asociados (sección de informes comerciales, oficina de cobranzas, etc.) la misma tenía un fin lucrativo -al menos indirecto- que la excluía de la calificación de entidad de beneficio público.

##### **Asociación de Comerciantes de Materiales para la Construcción. CNACF, 29/4/42**

La Cámara entendió que se trataba de una entidad que al propender al mayor bienestar y a la elevación cultural y material de los socios; y a la obtención por parte de los poderes públicos de las medidas que los intereses del ramo requieran; conseguir ventajas materiales para los asociados; se trataba de una entidad que debía gozar de la exención.

##### **Cámara Industrial de la Seda CNACF, 8/9/43**

En este caso se entendió que no era una entidad de beneficio público aquella que tiene como objeto principal la defensa y armonización de intereses económicos particulares de los socios.

##### **Dictamen 38/96**

La DGI entendió que una Fundación que se dedicaba al préstamo de dinero a microempresarios de escasos recursos que no podían acceder al crédito bancario constituía una actividad financiera y como tal lucrativa y comercial y por lo tanto no se encuadraba en la norma exentiva.

**4.1.2. Sobre la posibilidad de obtener ingresos distintos al objeto de carácter social.**

**Dictamen 10/8/67**

La DGI ha dicho que igualmente procede la liberación impositiva cuando una entidad complementa las actividades del objeto social, con el desarrollo de otras de cualquier naturaleza y en tanto no tengan prevalencia sobre aquellas.

**Dictamen 9/93**

La exención prevista para las Fundaciones no decae cuando se realicen aisladamente actividades que puedan ser consideradas lucrativas siempre que el beneficio resultante no sea distribuido directa o indirectamente entre los socios.

**4.1.3. Sobre la prohibición de obtener determinados ingresos (explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, etc.)**

**Asociación Pro-ayuda a Niños Atípicos c/Fisco Nacional (DGI) CNFCA (Sala II), 4/7/95**

La Cámara Federal ha dicho que la prohibición que consagra la ley de ganancias referida a la obtención de recursos por la explotación de espectáculos públicos no es absoluta. La limitación referida debe entenderse como un impedimento para la obtención de recursos que desvirtúen el fin de la asociación, en cuya consideración se ha otorgado la exención.

**Fundación A.P.N.A. c/ DGI CNFCA (Sala III), 10/11/97**

Este decisorio, repitiendo básicamente al anterior, aclara que la ley del impuesto a las ganancias no prohíbe la realización de espectáculos públicos por parte de las entidades amparadas por la exención, sino que impide desnaturalizar el objeto para el cual las entidades fueron creadas.

**Dictamen 25/84**

Las Asociaciones que tienen como objetivo promover los deportes en general, dentro de los cuales se incluyen las carreras de caballos con aceptación de apuestas, quedan marginadas de la exención dispuesta por la ley del impuesto a las ganancias.

**Dictamen 59/93**

No es de aplicación la exención impositiva cuando la asociación tenga como uno de los objetos la realización de espectáculos públicos en forma permanente y habitual, entendiéndose tal actividad como una verdadera explotación.

**Dictamen 54/96**

La DGI ha dicho que una Fundación (Fundación Banco ZZ) que realiza ciclos de teatro, cine y conciertos puede gozar de la exención en la medida que los ingresos obtenidos por los espectáculos que ofrece no constituya una fuente de utilidad para la entidad.

**Dictamen 58/96**

La DGI ha entendido que la organización de sorteos en forma esporádica y siempre que los fondos obtenidos se destinen al cumplimiento de los objetivos de la entidad no impide el reconocimiento de la exención, dado que no se esta en presencia de "una explotación de juegos de azar".

**Dictamen 74/96**

En este caso la DGI debió opinar sobre la exención aplicable a la Asociación Civil Amigos del Planetario de Buenos Aires Galileo Galilei, entendiendo que los ingresos obtenidos por los espectáculos que ofrecen no constituyen una "explotación" siempre que no generen utilidades para la entidad. En tal sentido se entendió a la Asociación como exenta siempre sujeto a que se cumpla la referida condición.

**4.1.4. Sobre la aplicabilidad de la exención a entidades sin fines de lucro del exterior**

**Jewish Colonization Association C.N.E., 9/5/51**

Se trataba de una entidad de beneficio público israelita reconocida mundialmente. La Cámara entendió que al no realizarse en el país ninguna actividad de interés nacional, y que sus beneficios no se reinvertirían en nuestro país y que en caso de disolución los bienes se destinarían a la comunidad israelita no le correspondía la exención.

**Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, CNACF Sala III, 2/6/81.**

La Cámara entendió que la exención prevista en la ley del impuesto a las ganancias (art. 20 inciso f) comprende sólo a las entidades nacionales.

**Dictamen 49/82**

La DGI ha aclarado que cuando la ley exime a las entidades internacionales sin fines de lucro (art. 20 inciso r) que no tengan personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la República Argentina exige que sean declaradas de interés nacional.

## **4.2. Impuesto al Valor Agregado**

### **4.2.1. Sobre la exención de determinados ingresos**

#### **San Martín Mutual Social y Biblioteca. TFN, 7/11/94**

El TFN en este caso sostuvo que la venta de cosa mueble que realiza la entidad exenta se encuentra sujeta al IVA a partir del 1-12-90 como consecuencia de la modificación introducida por la ley 23871 que limitó el alcance de las exenciones a las locaciones y prestaciones definidas en el apartado 20) del inciso e) del artículo 3 de la ley ... con la condición de su relación directa con sus fines específicos.

#### **Club Deportivo Baradero. TFN, 31/3/97**

El TFN el 31-3-97 en el fallo "Club Deportivo Baradero" se desdice del antecedente anterior y recepta lo establecido por la propia DGI en la Instrucción General 28/95 con antecedentes en: respuesta a consulta de fecha 4/5/81, Instrucción 293 del 21/8/80, Instrucción 418/85 del 15/4/85 y por lo tanto considera exento del IVA a los ingresos que este club obtenía por la explotación de confitería y restaurante.

En este mismo proceso el representante del fisco había alegado la no perduración, luego de ser sancionado el impuesto a las ganancias, de las exenciones incorporadas a la ley 11682 por las leyes 12965 y 16656. El Tribunal contesta que este argumento implica desconocer el art. 92 de la ley 20628 conforme el cual la sustitución del impuesto a los réditos por el nuevo gravamen no obsta a la continuidad de las normas del impuesto sustituido cuando por ellas se extienden sus efectos a ejercicios futuros.

#### **Consulta 27/6/80**

En esta oportunidad la Dirección entendió que la explotación de una playa de estacionamiento (actividad gravada en el IVA) por parte de una entidad de derecho público se encuentra exenta en virtud del art. 19 inciso s) de la ley 11682 respecto de las asociaciones civiles de carácter educacional o cultural, exención que mantiene su vigencia en el impuesto al valor agregado.

#### **Consulta 4/5/81**

En esta oportunidad la DGI vuelve a confirmar la exención plena en el IVA de las entidades sin fines de lucro dedicadas a la educación, la asistencia social y a la salud pública. Afirma que la exención se hace extensiva a toda venta de bienes, importación, obras y servicios que efectúen, aclarando que la desgravación no comprende el tributo que como adquirente le carguen sus proveedores.

### **Consulta 26/9/89**

Entendió la Dirección que la exención que las entidades incluidas en el art. 20 inc. f) de la ley de Ganancias poseen en las importaciones de bienes sólo opera cuando las mismas gozan de franquicias en derecho de importación.

### **Dictamen 104/92**

La DGI (DAT) por medio del dictamen 104 del 23 de marzo de 1992 estableció que el alcance de la exención que en este tributo corresponde a las mutuales: "únicamente atañe a aquellos (servicios) relativos a los comprendidos en el artículo 3° inciso e), apartado 20 de esta norma (la ley del IVA), es decir que no comprende otro tipo de locaciones ni venta de bienes muebles. En igual sentido: dictámenes 119-92 del 24-11-92 y 6-93 del 20/1/93.

### **Consulta 18/3/94**

Establece que la exención que en el IVA gozan los sujetos del art. 20 inciso f) de la ley de ganancias sólo alcanza a los servicios incluidos en el punto 20 del inciso e) del artículo 3 de la ley y por lo tanto no comprende la venta de bienes salvo que estos se encuentren exentos.

### **Dictámenes 42/94 y 43/94**

En el primer dictamen la Dirección interpretó que las exenciones del artículo 6 inciso j (actual artículo 7 inciso h) punto 1 sólo se refieren a las prestaciones del punto 20 (actual 21) del inciso e) del art. 3 de la ley. En este caso interpretó que la explotación de una playa de estacionamiento por parte de una Universidad Nacional excede a las actividades educacionales y al no encontrarse en el referido punto 20 del inciso e) del art. 3 no goza de la exención (Dict. 42/94).

Sin embargo consideró incluida en la exención la venta de bienes fabricados por los talleres de una penitenciaría provincial. Se encuentran exentos por responder a las funciones específicas de la entidad (Dict. 43/94).

Si bien estos antecedentes tratan otra exención (art. 7 inciso h punto 1) la ubicación dentro de la ley es similar a la exención que nos ocupa (art. 7 inciso h punto 6).

### **Dictámenes 23/94 y 25/94**

Interpretó que el ejercicio de la medicina laboral por parte de entidades exentas se encuentran fuera del gravamen dado que estamos ante una "exención subjetiva" prevista en el art. 6 inciso j) punto 6 (actual art. 7 inciso h) punto 6). En este caso



la Dirección desestimó si la actividad se encuentra o no dentro del referido punto 21 del inciso e) del art. 3 (t.o. 1997) (Dict. 25/94).

En sentido parecido, en el Dict. 23/94 la Dirección entendió que los intereses que las entidades educativas sin fines de lucro cobren, y siempre que los mismos guarden relación directa con la actividad estarán exentos, volviendo a referirse que estamos ante una exención subjetiva. Aclara que si, en cambio, estos servicios son realizados por otro tipo de sujetos serán exentos sólo los ingresos por la actividad educativa; los intereses estarán gravados de acuerdo a lo establecido en el artículo a continuación del 5 del decreto reglamentario de la ley del IVA.

#### **Instrucción (DGI) 28-95.**

La DGI ha dictado la instrucción 28-95 por medio de la cual estableció que las disposiciones de ley del IVA, 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. Entre las leyes que esta instrucción nombra se encuentra la 16656, la cual en su artículo 3 inciso d) modificó la ley 11682 (de impuesto a los réditos) estableciendo que "quedan exentas del pago del impuesto a los Réditos y de todo otro Impuesto Nacional las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública ...".

Mucho antes de esto la Instrucción 140/75 (DATJ) ya había entendido que este precepto legal establece una exención general para todo impuesto. "La segunda de estas exenciones, la general, mantiene en todo momento su base legal en la Ley 16656 estando por lo tanto vigente, y alcanzando el impuesto al Valor Agregado".

Los términos de la Instrucción 140/75 han sido repetidos por sus similares: 293/80 y 418/85.

La Instrucción 28/95 reafirma lo dicho en estos antecedentes estableciendo la continuidad de la vigencia de la ley 16656 por sobre las disposiciones del IVA que desde el año 1975 se han modificados en múltiples oportunidades.

#### **Dictamen 49/96 DAT**

En este caso la Dirección se expidió en favor de la exención en el IVA por ingresos proveniente de la explotación de servicios de hotelería, balneario y restaurante realizada por el Estado Mayor General de la Armada. Remite entre sus argumentos a la Instrucción 28/95.

#### **Dictamen 41/97 DAT**

En igual sentido que en el antecedente anterior, la Dirección entendió aplicable el principio asentado en la Instrucción 28/95 entendiendo como exento en el IVA al ingreso proveniente por la explotación de una sala de Bingos por parte de una entidad sin fines de lucro. Por el contrario consideran a la entidad como excluida en la desgravación del impuesto a las ganancias por el hecho de tener ingresos provenientes de la explotación de juegos de azar.

## **5. Algunas propuestas**

Exponemos a continuación un stock de puntos críticos relacionados con el encuadre tributario de las Fundaciones y Asociaciones Civiles.

### **5.1. Impuesto a las Ganancias**

#### **5.1.1. Exención en el impuesto**

5.1.1.1. La última reforma ha limitado la exención del impuesto negándosela a aquellas Fundaciones que realicen actividades comerciales e industriales. Esta postura buscaría evitar la ventaja competitiva que tienen las entidades exentas cuando acceden al mercado por medio de una actividad económica. Si bien esta decisión es discutible lo que parece inaceptable es que a estas entidades se las exima directamente de todo el impuesto a las ganancias (y por lo tanto no puedan recibir donaciones deducibles) y de los demás tributos cuya exención se remiten a la de ganancias. Sería conveniente que paguen el impuesto a las ganancias por la actividad en cuestión y de este modo se lograría la neutralidad económica buscada.

5.1.1.2. Se debería definir qué tipo de actividades deben ser promocionadas por la exención. En este sentido evaluar si la desgravación debe proceder en favor de las Cámaras empresarias que en cierto modo buscan un fin de lucro en forma indirecta. Se ha visto —o al menos ése es el espíritu de la última reforma— que la “no distribución de utilidades” no es el elemento determinante para definir la procedencia de la exención; pues en ese sentido el objeto de la entidad parece ser el elemento imperante. Un fin “socialmente útil” parece ser el ingrediente que más definiría el espíritu de este tipo de exenciones.

Que la “no distribución de utilidades” ha dejado de ser un elemento suficiente —aunque sí necesario— para la exención es una consecuencia de las nuevas posturas económicas que se encuentran revisando los efectos económicos de los impuestos. El impuesto a las ganancias siempre se consideró un impuesto directo: lo soporta el que lo paga, y en consecuencia era aceptable que en las Entidades sin Fines de Lucro —en las cuales no hay socios con intereses económicos— no tributen este gravamen. Esta postura actualmente se está revisando llegando al entendimiento que es la situación del mercado la que define si un impuesto es o no trasladable (o sea: si es indirecto o directo), y por lo tanto si el impuesto a las ganancias pasa a ser trasladable en los precios, las Entidades Sociales que operan comercialmente en el mercado tendrían una ventaja competitiva.

#### **5.1.2. Donaciones deducibles.**

5.1.2.1. La posibilidad de que sólo sean deducibles las donaciones que se realicen a instituciones que efectúan determinadas actividades (educación, asistencia médica, etc.) excluye muchos casos que deberían ser contemplados. Por un lado se excluyen determinadas actividades como pueden ser la asistencia social, la ecología, la lucha contra la

discriminación, la educación sin reconocimiento oficial, etc. y por otro lado quedan marginadas determinadas instituciones que no realizan las actividades sociales directamente sino que asisten a otras (dado que la donación la reciben las primeras la deducción no resulta procedente).

Tampoco esta previsto el caso de entidades con fines múltiples (alguno de los cuales encuadra en la deducibilidad y otros no). En estos casos parece aconsejable instrumentar un esquema que permita "dirigir" la donación a los distintos objetos y poder deducir las donaciones con destino a los objetos exentos.

5.1.2.2. Cabría analizar si el objeto de la entidad debe ser el elemento determinante para definir la deducibilidad de las donaciones o si deben imperar otros elementos: tamaño de la entidad, prestación gratuita de los servicios, prestigio (con certificaciones de organismos), etc.

5.1.2.3. Con relación al tope del 5 % (sobre la ganancia impositiva neta) se presentan distintas aristas observables. En primer lugar, el porcentaje resulta exiguo (se ha venido reduciendo del 20 % al 10 % para llegar al actual 5 %). En segundo lugar, debe observarse que el sistema se transforma en inequitativo dado que se logra un mayor ahorro en contribuyentes de más alta capacidad contributiva (que logran una ventaja del 35 % sobre lo donado) con relación a los de baja (que ahorran un porcentaje ostensiblemente menor). En tercer lugar, un problema jurídico: el decreto reglamentario de la ley de ganancias (art. 128) establece que los importes de donaciones no deducibles por aplicación del límite podían serlo en los dos ejercicios siguientes. Esta disposición (del decreto reglamentario) era coincidente con el texto legal. Por ley 23.658 se suprimió del impuesto a las ganancias la posibilidad de diferimiento, no obstante el texto del decreto reglamentario no sufrió cambios (sin embargo se ha reformado otras partes de su texto en varias oportunidades). Se plantea la duda: ¿el decreto sigue vigente y por lo tanto opera el diferimiento, o debe entenderse implícitamente derogado por el cambio de la ley?

5.1.2.4. En cuanto a las formalidades de las donaciones, la DGI (RG 3191) exige que las mismas deben realizarse por depósito bancario (por medio de esta herramienta se quiso comprobar la genuinidad de las donaciones en cuestión). De no cumplirse con esta disposición el donante no podría computar la donación. En la actualidad se utilizan otros medios de pago distintos al depósito bancario que deberían ser contemplados (débito automático, por facturas de teléfono, por cobradores, etc.).

### **5.1.3. Reconocimiento de la exención por parte de la AFIP-DGI**

5.1.3.1. En primer lugar, la experiencia indica que este trámite es muy engorroso. El Organismo en general tarda mucho tiempo en otorgar la exención (y actualmente la está otorgando con carácter temporal).

5.1.3.2. En este plazo temporal se genera una grave contingencia para el donante, dado que no sabe si la donación es o no deducible (dado que si el Organismo rechaza el pedido de

exención se perdería el derecho al cómputo de la deducción). Si bien existen antecedentes en los que la Dirección ha aceptado la deducción de las donaciones por el período de tramitación de la exención (entendiendo que la tardanza de la Administración no debe ser imputada a los contribuyentes) la referida inseguridad existe.

5.1.3.3. Por último, no existe una vía recursiva apta en la que se permita discutir la resolución que rechaza la solicitud de exención. Existe un recurso jerárquico en la misma Dirección (que no tiene efecto suspensivo) y luego se debe acceder a la justicia. Sería conveniente que la resolución del rechazo se pueda discutir en el Tribunal Fiscal con efecto suspensivo.

#### **5.1.4. Inconsistencias legales**

5.1.4.1. El artículo 20 de la ley de ganancias prevé dos tipos de exenciones que se superponen: el inciso f) exime a las Fundaciones y Asociaciones Civiles, y el m) exime a las asociaciones deportivas que jurídicamente son Asociaciones Civiles.

5.1.4.2. El inciso f) del art. 20 prohíbe que las entidades exentas obtengan ingresos por espectáculos públicos (este límite, como exponemos en los antecedentes jurisprudenciales se ha ido atemperando). Sin embargo, el artículo 93 inciso b) de la misma ley establece que cuando las fundaciones contraten a artistas de exterior deberán retenerle un porcentaje determinado (menor al general) en concepto del impuesto a las ganancias. Si las entidades exentas no pueden desarrollar espectáculos públicos, para qué van a contratar a artistas.

#### **5.1.5. Remuneraciones a los elencos directivos**

5.1.5.1. La ley establece un tope para las remuneraciones de los integrantes de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor. Este límite se establece sobre la remuneración del personal administrativo. No queda claro de la norma qué se entiende por elencos directivos, ejecutivos y de contralor. Adicionalmente, en el caso de que la entidad no tuviera personal administrativo toda remuneración pagada a los integrantes de dirección excedería el tope referido.

5.1.5.2. Nuevamente, por esta circunstancia se genera una seria contingencia para el donante dado que nunca puede saber si la entidad exenta está cumpliendo con el referido límite.

#### **5.1.6. Otros temas**

5.1.6.1. La ley del impuesto (art. 20 inciso r) es muy exigente para el reconocimiento de la exención de las instituciones extranjeras, dado que requiere: sede central, personería jurídica en el país o declarada de interés nacional.

5.1.6.2. La AFIP-DGI cuestiona el reconocimiento de la exención cuando el objeto de una entidad permite la instalación de sucursales en el exterior porque entiende que se puede dar la transferencia de tributo a fiscos extranjeros (es decir, que la utilidad que obtienen esas

sucursales en el exterior no pagarían impuesto en la Argentina y sí en el país de residencia). Este esquema se torna perverso, convendría establecer que la exención no opera por los ingresos obtenidos en el exterior (siempre que se genere pago de tributo en ese país) en lugar de impedir el reconocimiento de exención del sujeto.

5.1.6.3. La ley del impuesto a las ganancias establece que la exención se otorga exclusivamente a las Fundaciones y Asociaciones Civiles (entre otros sujetos sociales). Sin embargo la ley de Sociedades Comerciales (art. 3) permite que las Asociaciones se constituyan bajo la forma de Sociedad Comercial. Se plantea la inquietud acerca de si estos casos gozarían o no de la exención (la DGI ha entendido que la exención operaría siempre que no se permita la devolución del capital a los accionistas).

5.1.6.4. En cuanto a la prohibición que tienen las entidades exentas de obtener ingresos por la explotación de espectáculos públicos, si bien el Fisco avanzó aceptando que se den estos ingresos sin por eso negar la exención, ha dicho que de estas actividades no se generen utilidades (es decir, que los ingresos cubran los gastos del espectáculo. No es lógico este criterio, dado que lo razonable es que la organización de espectáculos se realicen para recaudar fondos que se destinen a la actividad social de la entidad.

## **5.2. Impuesto al Valor Agregado**

### **5.2.1. Alcance de la exención.**

5.2.1.1. El tema fundamental en este tributo está en determinar el alcance de la exención. Se debe definir la vigencia de la ley del IVA y la prevalencia de otras leyes que eximen de todo impuesto a determinadas entidades sociales. De entenderse que éstas últimas son las aplicables se genera una iniquidad entre las entidades que se encuadran en estas leyes particulares y las que, al no tener una ley expresa, se rigen por la ley del IVA.

5.2.1.2. Resulta necesario precisar conceptos legales. Por ejemplo: la ley del IVA exige a los "servicios que se relacionen en forma directa con sus fines específicos" sin definirlos; la ley 16.656 (unas de las leyes particulares que eximen a determinadas entidades de todo impuesto nacional) incluye dentro de su norma a "la asistencia social, salud pública", etc. sin definir estos conceptos que pueden ser de dudosa interpretación.

5.2.1.3. Correspondería evaluar la legitimidad de la exención en este impuesto sobre aquellos ingresos generados por actividades distintas a los fines sociales que sirven para generar fondos para la entidad (esta exención afecta la transparencia del mercado dándole una ventaja excesiva a estas entidades que puede generar abusos). Debe observarse que el IVA es un impuesto que claramente se traslada en los precios, por lo tanto no parece conveniente que las Entidades sin Fines de Lucro se encuentren exentas en los ingresos generados por actividades económicas. Adicionalmente, debe considerarse que aún en los ingresos por el desarrollo estricto de su objeto se pueda dar esta iniquidad, pongamos por ejemplo: un club, si es Asociación Civil se encuentra exenta del impuesto por los ingresos de

cuota social con derecho al uso de instalaciones y si -en cambio- es una empresa debe pagar el impuesto.

### **5.3. Impuesto sobre los Ingresos Brutos**

#### **5.3.1. Alcance de la exención.**

5.3.1.1. Se repite el problema consignado en el IVA: la Ordenanza de la Ciudad de Buenos Aires excluye de la exención a los ingresos "extraños a la naturaleza y a los fines de las entidades beneficiarias"; el Código de la provincia de Buenos Aires excluye de la exención a los ingresos generados por "actividades comerciales y/o industriales". No se definen claramente estos términos.

5.3.1.2. Al igual que en el IVA (ambos impuestos indirectos), corresponde evaluar la conveniencia de la exención total en este impuesto y los efectos en el mercado.

## Anexo I.

### Regímenes de retención generales del impuesto a las ganancias a aplicar por las Fundaciones y Asociaciones Civiles.

1. Por pagos efectuados a proveedores del país (Resolución General 2784), siempre que los mismos superen en forma acumulada los siguientes importes mensuales (\$):

Compra de bienes:	11.242,70
Alquileres:	2.248,54
Honorarios por profesiones y oficios:	1.124,27
Servicios prestados por empresas:	11.242,70

De superarse estos importes las entidades deberán retener un porcentaje que va desde el 1% al 24 % del excedente.

2. Por pagos efectuados a proveedores del exterior (Resolución General 2529). Cuando se contrata a una persona del exterior para que trabaje en nuestro país corresponde efectuar una retención igual al 35 % sobre un porcentaje de lo pagado

3. Por pagos efectuados a empleados en relación de dependencia (Resolución General 4139). Corresponde realizar esta retención (que no debe confundirse con las previsionales y sociales) cuando se paguen sueldos netos mensuales superiores a \$ 1.750,- (este mínimo depende de la composición familiar, el consignado es el aplicable a una persona soltera sin hijos ni otras cargas). Sobre el excedente la retención a efectuar va desde el 6% al 35%. Cuando una persona tenga más de un empleador, los sueldos deben consolidarse y actuará como agente de retención el que pague la remuneración mayor.



## Anexo II.

### Caso numérico del efecto de la desgravación de las donaciones.

#### Ejemplo 1

##### I. DATOS

- ◆ Sujeto: persona física
- ◆ Importe de la donación \$ 100
- ◆ Ganancia neta sujeta a impuesto \$ 10.000
- ◆ Tasa de impuesto 6% (escala 6% al 35%)

##### II. DESARROLLO

###### 1. Cálculo del tope

Ganancia neta sujeta a impuesto	\$ 10.000
Tope: %	5%
Tope: monto	\$ 500

Como la donación de \$ 100 es menor al tope se deduce íntegramente. (Si fuera mayor sólo se puede deducir hasta el tope).

###### 2. Cálculo del impuesto

Ganancia neta sujeta a impuesto	\$ 10.000
donación	(\$ 100)
ganancia neta sujeta a impuesto	\$ 9.900
tasa de impuesto	6%
Impuesto determinado	\$ 594

##### III. CONCLUSIÓN

Si no hubiera donado el impuesto determinado sería de \$ 600 ( $10.000 \times 6\%$ ), por lo tanto el aborro del impuesto fue de \$ 6, es decir la tasa del gravamen (6%) por el monto de la donación (\$ 100).

## Ejemplo 2

### I. DATOS

- ◆ Sujeto: persona jurídica (SRL o SA)
- ◆ Importe de la donación \$ 100
- ◆ Ganancia neta sujeta a impuesto \$ 10.000
- ◆ Tasa de impuesto 35 %

### II. DESARROLLO

#### 1. Cálculo del tope

Ganancia neta sujeta a impuesto	\$ 10.000
Tope: %	5%
Tope: monto	\$ 500

Como la donación de \$ 100 es menor al tope se deduce íntegramente. (Si fuera mayor sólo se puede deducir hasta el tope).

#### 2. Cálculo del impuesto

Ganancia neta sujeta a impuesto	\$ 10.000
donación	(\$ 100)
ganancia neta sujeta a impuesto	\$ 9.900
tasa de impuesto	35%
Impuesto determinado	\$ 3.465

### III. CONCLUSIÓN

Si no hubiera donado, el impuesto determinado sería de \$ 3.500 ( $10.000 \times 35\%$ ), por lo tanto el ahorro del impuesto fue de \$ 35, es decir la tasa del gravamen (35%) por el monto de la donación (\$ 100).

## Anexo III

### Donaciones: instrumentación. (RG DGI 3191)

- ◆ Deben efectuarse por medio de depósito bancario a nombre del donatario.
- ◆ Entregar al donante fotocopias de las boletas de depósito certificadas por el donatario con los siguientes datos del primero:
  - ◇ apellido y nombre o denominación,
  - ◇ domicilio,
  - ◇ N° de CUIT.
- ◆ En el mes de enero de cada año las fundaciones y asociaciones civiles deberán presentar en la D.G.I., nota simple con los siguientes datos:
  - ◇ del donante: apellido y nombre o denominación, domicilio y N° de CUIT,
  - ◇ importe de las donaciones en efectivo,
  - ◇ datos que individualicen los bienes en especie recibidos como donación: cantidad, calidad, especie y datos registrales, de corresponder.

GAFFURI, Silvia, "El IVA y Algunas Exenciones", La Información, Tomo 69, Ed. Cangallo, Bs. As., 1994.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., NAVARRINE, Susana C., Impuesto a las Ganancias, Ed. Depalma, Bs. As., 1976.

GIUNTOLI, María C., Fundaciones. Aspectos Jurídicos, Contables e Impositivos, Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 1994.

PRINS, Arturo, "Para crecer: ¿sólo economía?", Diario La Nación, Bs. As., 23/4/1997.

REIG, Enrique J., Impuesto a las Ganancias, Ed. Ediciones Macchi, Bs. As., 1996.

SERRA, Roberto, "Donaciones: Análisis de las nuevas disposiciones y sus antecedentes. Ley 24.475". Periódico Económico Tributario, Junio 1995.

## BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- ARIAS VELASCO, Josep La fiscalidad de las entidades sin ánimos de lucro, Ed. Coordinadora Catalana de Fundaciones, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1995.
- ARIAS ACELLAN, María Dolores, Las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1995.
- CAHIÁN, Adolfo, Manual teórico práctico de asociaciones civiles y fundaciones, Ediciones La Rocca, Bs. As., 1990.
- CAMARASA CARRILLO, José. Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fines lucrativos, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1998
- CARLEN, Roberto: "Entidades sin Fines de Lucro. Asociaciones Civiles y Fundaciones". Doctrina Tributaria - Errepar, Tomo XVII, pág. 431.
- CHALUPOWICZ, Israel, "Las Entidades de "Bien Público" sin fines de lucro. Su tratamiento en el impuesto a las ganancias". Crónica Tributaria, nro. 191, ERREPAR, Bs. As.
- CHAMATROPULO, Miguel A. "El Impuesto al Valor Agregado y las exenciones subjetivas. Se vislumbran soluciones". Doctrina Tributaria T. XVI, ERREPAR, Bs. As., 1995.
- CHAMATROPULO, Miguel A. "El Impuesto al Valor Agregado y asociaciones mutuales". Doctrina Tributaria nro. 167, ERREPAR, Bs. As., 1994.
- DALLA LANA Hernán: "Aspectos Tributarios de las Fundaciones". Técnica Impositiva N° 60 y 61 Ed. Aplicación Tributaria.
- DEYMONNAZ, Julián y FIORILLI, Julio, "Las entidades de beneficio público ante el impuesto a las ganancias", Derecho Fiscal, T. XLIV, Bs. As.
- DIAZ, Vicente O., "Status jurídico-tributario de las fundaciones", Periódico Económico Tributario, nro. 114, Ed. La Ley, Bs. As., 1996.
- DRUCKER, Peter, Dirección de instituciones sin fines de lucro, Ed. Ateneo, Bs. As., 1994.
- GAFFURI, Silvia, "Las exenciones en el IVA: Un tema que continúa originando problemas interpretativos", La Información, Tomo 72, Ed. Cangallo, Bs. As., 1995.