

Carrera de Posgrado de “Especialista en Tributación”

Trabajo Final Integrador:

Situación Fiscal de las Asociaciones de Fomento Barrial.
Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y a los Ingresos Brutos

Frittayón, Federico

“Pagad, amigo mío, vos que gozáis en paz de unos ingresos claros y limpios de cuarenta escudos; servid bien a la patria y venid de vez en cuando a comer con mis criados.” Voltaire, “El Hombre de los Cuarenta Escudos”, S XVIII.

Mayo de 2003

Índice

Índice	I
Resumen	II
I- Introducción.	1
II- Encuadre Jurídico de las Asociaciones de Fomento	2
II.1- En el Derecho Civil	2
II.2- En el derecho tributario	4
III- Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias	5
III.1- La desgravación impositiva	6
III.2- Delimitación de la exención	8
1) <i>El objeto primario exento</i>	8
2) <i>La naturaleza del sujeto beneficiario de la exención</i>	9
3) <i>Objetivos de las entidades sin fines de lucro</i>	10
4) <i>Prohibición de distribuir el patrimonio y las ganancias</i>	11
5) <i>Prohibición de desarrollar ciertas actividades</i>	13
6) <i>Remuneraciones de los directivos</i>	14
7) <i>El "requisito" de la solicitud de exención</i>	15
8) <i>Corolario</i>	15
III.3- El desarrollo de actividades comerciales e industriales. Una cuestión singular	16
III.3.1- Recursos de las entidades. Origen	16
III.3.2- Compatibilidad en razón del tipo de actividad	18
1) <i>Propios de los objetivos</i>	18
2) <i>Propios de las inversiones</i>	18
3) <i>Diferenciados por la ley impositiva</i>	18
4) <i>Comparables con los de un empresa</i>	19
III.4- Conclusión	20
IV.- Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado	21
IV.1- Perfeccionamiento del hecho imponible	21
IV.2- La desgravación impositiva. Normativa actual	22
IV.3- Delimitación de la exención en el IVA	24
IV.3.1- Carácter de la exención	24
1) <i>La evolución de la norma y otras leyes vinculadas</i>	25
2) <i>La opinión del fisco</i>	26
3) <i>La opinión de la doctrina</i>	28
4) <i>La opinión de los tribunales</i>	30
IV.3.2- La dimensión de la exención	30
1) <i>El carácter objetivo de la exención</i>	31
2) <i>El elemento objetivo exento</i>	32
3) <i>Puntualizando en las Asociaciones de Fomento</i>	35
IV.3.3- El requisito del trámite de exención por el impuesto a las ganancias	36
IV.4- Conclusión	38
V- Tratamiento en el Impuesto a los Ingresos Brutos (Bs. As.)	39
V.1- La desgravación impositiva	39
V.2- Delimitación de la exención. Condicionamientos	40
1) <i>Condicionamientos análogos a los de ganancia.</i>	40
2) <i>El monto máximo de ingresos provenientes de actividades comerciales y/o industriales</i>	41
3) <i>La necesidad de tramitar la exención</i>	41
V.3- La cuestión constitucional	43
V.3.1- Carácter de los entes de bien público	44
V.3.2- Supremacía de la Ley de Coparticipación Federal	44
V.3.3- La ilegalidad	46
V.4- Conclusión	46
VI- Conclusión Final	47
VII- Colofón	48
Bibliografía	49

Resumen

(Palabras Clave: Asociaciones de fomento barrial – Entidades sin fines de lucro – Exenciones – Realidad Económica – Ley de Coparticipación Federal)

Se analiza la situación fiscal de las asociaciones de fomento barrial frente a los impuestos a las ganancias, al valor agregado, y a los ingresos brutos.

Luego de contextualizar jurídicamente a estos entes, en la tarea se abordan cada una de las cuestiones relevantes, estudiando la normativa, la jurisprudencia, la doctrina y la opinión fiscal, y dejando plasmada la opinión del autor en cada oportunidad. Se concluye que la exención tiene carácter subjetivo y amplio para el impuesto a las ganancias; objetivo, aunque con una correcta ponderación de este elemento del hecho imponible, para el IVA; y también subjetivo para el impuesto a los ingresos brutos, en cuyo estudio se aborda un problema de constitucionalidad de la norma.

En todo el análisis, cobra especial relevancia la correcta ponderación de la ausencia de lucro de estas entidades a la luz del principio de la realidad económica.

I- Introducción

Es el propósito de este trabajo analizar la situación fiscal de las asociaciones de fomento barrial frente los principales impuestos: a las ganancias, al valor agregado y a los ingresos brutos.

Para lograrlo, en primera instancia se ubicará jurídicamente a estos entes, considerando su existencia dentro del marco del derecho común, y también dentro del derecho tributario.

Como corresponden a la especie de entidades sin fines de lucro o entes de bien público, en general se tratará a las asociaciones de fomento concomitantemente con el conjunto del universo, haciendo especial referencia a ellas cuando las particularidades especiales que las caracterizan devenguen en un tratamiento diferenciado. Por otra parte, se tratará doctrina o jurisprudencia que hace alusión específica a otros entes de bien público, pero que ,en lo que hace a la cuestión tratada, sus conclusiones son asimilables.

Con posterioridad se evaluará la situación para cada impuesto individualmente, procediendo, en primera instancia, a ubicar al ente o a su actividad dentro de la ley tributaria en particular y según las características técnicas del impuesto.

Durante el análisis que se realice respecto de cada impuesto, se procederá con una somera introducción de lo que se desarrollará en el punto, pero, genéricamente, se partirá con el análisis de la normativa principal, luego se desagregará el análisis por cuestión temática individual (por ejemplo un requisito para el goce una exención), en donde se tratará alguna normativa accesoria, la opinión fiscal, la doctrina y la jurisprudencia. Lógicamente se soslayará alguna de las cuestiones antedichas ante su ausencia o irrelevancia, y el orden estricto se resignará en pos de facilitar el razonamiento.

Mi opinión será vertida en cada oportunidad que sea conducente y quedará plasmada en las conclusiones que se desarrollarán al finalizar el tratamiento de cada tributo.

Finalizará el trabajo con una conclusión general que también referenciará a las parcialmente obtenidas durante su desarrollo. Como colofón, también se verificará hasta qué medida se cumplió con los objetivos perseguidos que fueron volcados en esta introducción.

II.- Encuadre Jurídico de las Asociaciones de Fomento.

Para poder tratar la situación fiscal de los entes en cuestión, se hace necesario dar una breve reseña respecto de los sujetos de los que estamos tratando. Esto porque, si bien el derecho tributario es autónomo, la figura de estas entidades sin fines de lucro no nace del mismo, sino que, por el contrario, la norma impositiva se ha encargado de darles a ellas un tratamiento particular en razón de caracterizarse por una naturaleza que les es propia en el derecho común.

Así, en este punto se procederá a enmarcar a asociaciones de fomento en este orden y luego a considerar en forma genérica cómo son tratadas por el derecho tributario.

II.1- En el Derecho Civil

Es claro que los entes en estudio pertenecen al género de las asociaciones, por lo que es menester definir a éstas en primera medida. Sin embargo, por las particularidades informales que a veces caracterizan a una asociación de fomento, se debe considerar su inclusión como simples asociaciones. En los párrafos siguientes haremos mención a ambas.

Siguiendo a Borda¹, y por supuesto simplificando el análisis hasta lo que aquí interesa, se ve que estas entidades clasifican como personas jurídicas en contraposición a las personas físicas. El concepto de persona jurídica varía según la escuela que se ocupe de su definición. Según el autor citado, Vélez Sarsfield encontró inspiración en la teoría de la ficción, que parte de la idea de que el único sujeto natural de derechos y obligaciones jurídicas es el hombre porque sólo él es capaz de voluntad. Por lo tanto, las personas jurídicas lo son porque la ley así lo ha querido, cuando el derecho decide por una conveniencia de interés económico o social, otorgarle a un ser, que en realidad no tiene ni pensamiento ni voluntad, la capacidad jurídica de tener derechos y contraer obligaciones tratándolos como si fueran personas.

En el universo de las personas jurídicas, tenemos una segunda clasificación que discrimina entre las de derecho público y las de derecho privado, siendo la nota más precisa de distinción el origen de la entidad: en tanto las primeras son creadas, cada una de ellas, por una ley especial, las segundas nacen de la voluntad de sus miembros o del fundador.

Es el artículo 33 del Código Civil el que, en el primer inciso de su segunda parte, clasifica tanto a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro como personas jurídicas privadas, y

luego las distingue en razón de su principal objeto, el bien común, de las otras personas jurídicas de carácter privado, es decir, de las sociedades civiles y comerciales.

Pues bien, hasta aquí tenemos que las asociaciones clasifican como personas jurídicas de carácter privado que tienen como principal objeto el bien común. Como la caracterización coincide con la de las fundaciones, debemos decir que la distinción entre ambas radica esencialmente en su origen, ya que las asociaciones lo encuentran en la voluntad común de sus integrantes, en tanto que las fundaciones nacen de la voluntad de su fundador. Éste regulará el gobierno de la fundación en prosecución del fin que él mismo le asignara, en tanto que las asociaciones se gobiernan a sí mismas y persiguen su propio fin.

Volviendo a la cuestión del bien común, se ha dicho que “...se puede sostener, en términos aceptables, que es el que tiende a concretar el bienestar general a través del progreso de las instituciones, o de la difusión de ciencias o de las artes, o de la preservación de la salud física, o de la defensa de la moral y las buenas costumbres de los individuos”². Por otra parte, cuando se habla de “bien común”, no alude sólo al bienestar del grupo, sino al de la comunidad. Es, en realidad, el interés público.

Anticipé en su oportunidad, que las asociaciones de fomento barrial encuadran dentro de las asociaciones en general. La particularidad de las mismas es que su objetivo es promover el mejoramiento del barrio dentro de su ámbito de acción. Ahora bien, sin dejar de ser esto cierto, es común que en el interior del país estas asociaciones tengan una actividad más preponderante, ya que el radio de influencia de una entidad de estas características en una gran ciudad estará vinculada con ámbito geográfico más bien limitado y a intereses que podríamos denominar como no primarios (mantenimiento de plazas, de paseos, de veredas, limpieza de calles, etc.). Contrariamente, las asociaciones de fomento de lugares menos poblados suelen tener el radio de influencia geográfico de la misma ciudad a la que pertenecen, y por ser normalmente su nacimiento, contemporáneo a la época de fundación de la ciudad, sus intereses son mucho más primarios: promover el desarrollo de planes viales, instalación de servicios públicos de agua y

¹ Borda, Guillermo A. Tratado de Derecho Civil. Parte General. Editorial Perrot, Bs.As. 1996. I, 531 y ss.

² Calcagno, Luis María y Fourcade, María Viviana. Régimen legal para entidades sin fines de lucro. Ediciones La Rocca, Bs. As., 1999. Pag. 22

cloaca, participar y promover el desarrollo de las telecomunicaciones y el tendido del cableado para energía eléctrica, etc.³

Antes de hacer referencia al encuadre tributario de las entidades bajo estudio, resta considerar el hecho que las asociaciones de fomento barrial, en razón de las particularidades de su origen o en la medida en que su tamaño relativo sea pequeño, muchas veces no están constituidas regularmente, no solicitando la autorización estatal pertinente para funcionar. El carácter de sujeto de derecho en estos casos está salvado por el artículo 46 del Código Civil que las denomina “simples asociaciones”, y que condiciona la calidad otorgada a que el acto constitutivo y la designación de autoridades se acredite por escritura publica o mediante instrumento privado con autenticidad certificada por escribano público.

II.2- En el derecho tributario.

En cuanto al encuadre que corresponde darle a estas entidades en el derecho tributario, vale hacer algunas aclaraciones previas. Por una parte, en esta materia prima lo específico por sobre lo general, lo que significa que lo que se diga para cada uno de los impuestos tendrá preeminencia por sobre el concepto general. Por otra parte, el Código Civil rige para todo el territorio de la Nación, en tanto que las normas tributarias aplicables deberán considerarse teniendo en cuenta el impuesto que se está tratando. Cuando tratemos el IVA y el impuesto a las ganancias estaremos frente a tributos nacionales y será entonces la Ley Nacional 11.683 de procedimientos fiscales la normativa vinculada. Cuando tratemos el Impuesto a los Ingresos Brutos, tendremos que considerar la normativa provincial.

Así, la ley 11.683, sin dejar de vincular la cuestión al impuesto en especial, le otorga el carácter de sujetos pasivos de tributos nacionales a las asociaciones en general en el artículo 5to, mediante los incisos b) y c). El primero de los mencionados incluye a las asociaciones que son sujeto de derecho según la consideración del derecho privado, en tanto que, en el segundo, amplía el universo de contribuyentes a otras asociaciones que, no gozando de la calidad anterior, sean pasibles de la atribución del hecho imponible en la medida en que así lo determinen las

³ Lo propio se ha leído en los estatutos de la Asociación de Fomento de San Bernardo y de la Asociación de Fomento Lucila del Mar.

leyes tributarias (los incisos en realidad tratan en general a todas las entidades de existencia ideal de orden privado).

En términos similares, el artículo 15 del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As. menciona, como potenciales sujetos pasivos de impuestos, a las asociaciones que tienen personería jurídica como a las que no, en tanto realicen los actos y operaciones que se hallen en las situaciones que las normas fiscales consideren causales de nacimiento de la obligación tributaria.

Por otra parte, los entes bajo estudio integran los llamados doctrinariamente “entes sin fines de lucro” o “entes de bien público”. Una cuestión tributaria fundamental es que ante el objetivo de bien público según lo destacado en el punto anterior, la gravación impositiva devendría en la afectación de recursos de una actividad de interés estatal, para ser trasladados hacia el fisco que, en definitiva, perseguiría el mismo fin. Veremos entonces que, en todos los impuestos, estos entes tienen un tratamiento que, en mayor o menor medida, lo apartan del gravamen.

III- Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias

Para el análisis frente a este impuesto, se procederá del siguiente modo: Primero se considerará el tratamiento general de las ganancias obtenidas por los entes sin fines de lucro, identificando dentro de ellos a las Asociaciones de Fomento y especificando la norma exentiva que las contiene. Posteriormente se analizarán los condicionamientos necesarios para el goce de la dádiva, puntualizando para cada uno su verdadero alcance. Luego se considerará específicamente la circunstancia particular que se da cuando estos entes desarrollan actividades que, en cabeza de otro sujeto, redundaría en un claro fin de lucro. Se finalizará el análisis con una conclusión general en la que se pretende definir el verdadero alcance de la exención.

III.1- La desgravación impositiva

El tratamiento que prevé nuestra normativa del impuesto a las ganancias, en general coincidente con la legislación comparada, deja al margen de la imposición a los rendimientos positivos que obtienen los entes en cuestión. Desde un punto de vista ontológico, se justifica este tratamiento en razón de que el objeto de las entidades sin fines de lucro, el bien común, en

la medida de lo explicado más arriba, es coincidente con el fin último del Estado. En general, es uniforme la doctrina en afirmar que las actividades que estos entes desarrollan suplen las que debería ejercer el Estado en ausencia de dichas entidades.⁴

Desde un punto de vista técnico, cabe expresar que el legislador ha dejado al margen de la imposición a los entes sin fines de lucro a través del mecanismo de la exención. Ésta se hace necesaria porque el concepto de ganancias que define la ley, como elemento objetivo del hecho imponible elegido, abarca a los rendimientos obtenidos por los entes en cuestión, siendo entonces más amplio que el concepto de ganancia vinculado netamente con lucro. Así, de la lectura del artículo 2 de la ley surge que "...son ganancias ...2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos ... obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69...", y éste, cuando menciona a los sujetos que estarán alcanzados por la tasa proporcional del impuesto, en el inciso a) enumera a "3. Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo". Abriendo un paréntesis, cabe aclarar que la salvedad in fine del punto transcrito corresponde porque el copete del artículo alude a la tasa de gravación, y como ya adelantamos, estas entidades tienen un tratamiento exentivo, por lo que, a la sazón, la tasa no resultará aplicable. Sin embargo, la exención estará atada a ciertos condicionamientos, que, de no ser cumplidos, obligará al sujeto de marras a pagar el impuesto según la tasa del inciso.

Queda claro entonces que, presuponiendo el cumplimiento del elemento temporal del impuesto y del amplio elemento espacial, el hecho imponible se perfecciona respecto de las ganancias obtenidas por los entes sin fines de lucro.

Llegado a esta instancia, corresponde aclarar que la ley del impuesto procede a la exención en una serie de incisos que se precisan en artículo 20. Así, se puede leer que alguno de ellos se encarga de las asociaciones en general y de las fundaciones, otro de las asociaciones mutuales, otro de las deportivas, etc. Si bien la exención a tratar es la primera de las enumeradas, en la medida en que los razonamientos doctrinarios o jurisprudenciales dispensados a exenciones

⁴ Reig, Enrique J. "Impuesto a las Ganancias". Ediciones Macchi, Bs. As., Agosto de 2001. Pág. 243.

previstas en otros incisos sean aplicables a las asociaciones tratadas, es que haré referencia a los mismos en el transcurso de este punto.

En la misma línea, cabe indicar que la naturaleza de las asociaciones de fomento no las diferencia de las demás asociaciones tratadas en el primer párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del impuesto. El mismo está redactado de la forma que sigue:

Art. 20 - Están exentos del gravamen: (...)

f) las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención a aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.

Como se puede apreciar, las ganancias de las entidades sin fines de lucro de la norma se encuentran en principio exentas, en tanto se sujeten a ciertas condiciones que de la misma norma surgen. En lo atinente específicamente a las asociaciones tratadas, todos los condicionamientos previstos en el primer párrafo le son de aplicación y seguidamente los analizaremos, no obstante, los del segundo párrafo merecen una sucinta explicación de porqué no deben ser considerados a los fines de entender la procedencia de la dádiva legal.

De los antecedentes del artículo surge que el segundo párrafo de este inciso fue agregado por la Ley 25.063 y se refería originariamente a las fundaciones, negándole a estas entidades el privilegio legal en la medida en que desarrollen actividades industriales y/o comerciales. La ley 25.239 agregó las palabras “y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial”, haciendo entonces extensivo el tratamiento antedicho a estas entidades también. Así redactado el párrafo, y con la sintaxis actual, no caben dudas de que las únicas asociaciones que verán condicionado su tratamiento exentivo, serán aquellas que tengan carácter gremial, cuestión que fue también considerada de esta manera por la administración fiscal en el Dictamen (DAL) 6/2000 cuando, en forma clara, expresa que

“...Se estima que si el legislador hubiera tenido la intención de referirse a todas las asociaciones de bien público, debería haber separado las palabras "fundación" y "asociaciones" mediante un signo de puntuación, y las palabras "asociaciones" y "entidades civiles" con la conjunción "y"”.

Es así entonces que las limitaciones legales del segundo párrafo no afectan la posibilidad de exención para las asociaciones objeto de este trabajo, por lo que obsta analizarlo.

III.2- Delimitación de la exención.

Volviendo entonces al primer párrafo del 20 f), reiteramos, surgen las limitaciones o condiciones a tener en cuenta a la hora de considerar si a una asociación de las tratadas le corresponden los beneficios de la norma.

1) El objeto primario exento.

La exención alcanzará a “las ganancias”. Es un punto menor en el contexto general del análisis de este trabajo, pero es bueno resaltar que la propia ley es la que usa el término “ganancias”, sin eufemismos, cuestión que no es nueva, porque la ley anterior de impuesto a los réditos, hablaba en forma análoga de “réditos”. Esto se enmarca en la naturaleza que se le dará a estas entidades combinado con la definición del elemento objetivo por parte del legislador; parecería un contrasentido indicar que tienen ganancias entidades que no persiguen fines de lucro, pero, en realidad, a lo que se debe atender es al destino de esas ganancias o superávits que devienen del accionar económico de la asociación, la que guiada por una deseable sana administración pudiera producirlos. En la medida que esos beneficios se direccionen hacia el fin de la asociación, el hecho que los mismos se produzcan no es obstáculo para que la exención legal sea procedente.

Así se entendió reglamentariamente, cuando en el octavo considerando de la RG (DGI) 1432 se lee “Que otro elemento de distinción ... consiste en la total exclusión de fines lucrativos para los asociados. Esta finalidad no debe entenderse alterada, según se señaló, por el hecho de que la entidad de que se trate obtenga rentas...”⁵

Entonces, una primera cuestión a tener en cuenta, es que las asociaciones pueden tener ganancias en los términos de la ley del impuesto.

⁵ La RG (DGI) 1432, publicada en el BO del 18/11/1971 vino a reglamentar el viejo artículo 19 inciso f), de la ley del impuesto a los réditos, norma análoga a la del impuesto a las ganancias, artículo 20 f), y cuya redacción, en lo que toca al presente trabajo, en el primer párrafo no ha variado mucho. La RG mantiene su vigencia y es aplicable respecto del impuesto.

2) La naturaleza del sujeto beneficiario de la exención.

La norma continua diciendo: "...que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles": La ley enumera taxativamente las que serán consideradas entidades sin fines de lucro en clara alusión a su forma jurídica. Deberán ser asociaciones o fundaciones, nombrando entonces algunas que tienen caracteres normados de orden privado. Paralelamente habla de "entidades civiles", concepto que no goza de la exactitud anterior, pero que evidentemente no podría encuadrar como sociedades comerciales si restringiéremos el análisis a la interpretación literal de la norma. Podría el concepto ser asimilado al de las "simples asociaciones" del Código Civil.

No obstante, frente a sujetos que se apartaban de los taxativamente enumerados, el TFN, priorizando la realidad económica⁶, ha entendido que "el requisito de la finalidad no lucrativa de la entidad no significa la exclusión a priori de determinadas formas societarias... deberá darse preeminencia a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas".⁷ Interpretando, en dicho decisorio, que la exención podrá proceder aún para entidades sin fines lucrativos que hayan tomado la forma de sociedades comerciales.

En el mismo fallo, el TFN, respaldado por sentencias de jerarquía superior, indica que "las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, la indudable intención del legislador en cuanto a tal, o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (Fallos 264:144; 267:247; 281:341)". Traigo esta cita a colación porque, con fallos de la CSJ como los citados y otros⁸, se definió la correcta interpretación que se les debe dar a las normas exentivas.

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

En síntesis, otra cuestión a tener en cuenta es que las entidades de bien público pueden estar constituidas como sociedades comerciales, en tanto se respete la ausencia del fin de lucro.

⁶ El principio para la interpretación de las normas tributarias está consagrado en Art. 2 de la Ley 11.683

⁷ Terrenos de Golf en San Martín S.A. TFN Sala C 18/5/98.

3) *Objetivos de las entidades sin fines de lucro.*

Las entidades deberán ser “de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual”. Ahora la ley se ocupa del objeto que deben tener las entidades sin fines de lucro, y, nuevamente, parece ser taxativa en su enumeración Tal es así, que respetable doctrina⁹ ha dicho, respecto de su actividad, que “deben dedicarse exclusivamente a una o más de las siguientes actividades”, para enumerar luego las que inician este párrafo.

Entiendo que no se debe confundir la actividad con el objeto o fin de la asociación. La actividad será desarrollada en prosecución del fin de la entidad, por eso, resulta interesante a este respecto, el trabajo que efectúa Giuliani Fonrouge¹⁰ cuando analiza el destino de los fondos vinculándolo con los objetivos del ente, que entiende que deben ser los enumerados más arriba, tratándolos en forma separada del origen de los recursos de la entidad. En la misma línea, la Res (IGJ) 6/80, reglamentaria para las asociaciones de la Ciudad Autónoma de Bs. As., prohíbe en el artículo 99 inciso c) que el objeto enunciado sea directa o indirectamente de carácter lucrativo, en tanto que el inciso d) se refiere a los recursos económicos de las asociaciones, limitando únicamente la posibilidad a que los mismos sean exclusivamente provenientes de aranceles devenidos de servicios prestados por la entidad. Como se ve, la resolución también desvincula el objeto (no lucrativo) de las actividades que generan los ingresos, aunque no debemos dejar de reconocer que también lo hace la ley, porque en esta instancia hace alusión a los fines de las entidades, y luego, limitará la exención para las entidades que obtengan sus ingresos de alguna actividad particular (ver punto 5).

Por otra parte, de la lectura del segundo considerando de la RG 1432 se desprende que la enumeración de objetivos acotada en la norma en estudio, no tiene carácter taxativo, y en la medida en que se respete como fin de la entidad el bien público, la exención será procedente:

⁸ CSJN: “Emilio Mignone y Cía. c/ Pcia. de Bs. As.” 20/12/1939. “Camarero Juan Carlos s/Recurso de apelación Imuesto a las Ganancias”. 10/3/1992. “Multicambio SA s/Recurso de apelación impuestos sobre la compraventa de divisas” 1/6/1993.

⁹ Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo. “El impuesto a las ganancias”. Ediciones Depalma, Bs. As., 1999. Pág. 274.

“...el inciso f) del referido artículo 19 no reviste carácter taxativo, ya que su sentido es el de explicitar el concepto de "beneficio público" por vía ejemplificativa, vale decir que aun cuando los objetivos societarios de la asociación o entidad civil que no sean de aquellos expresamente mencionados, igualmente estará alcanzada por la exención si sus fines específicos tienden al bien público.”

Se puede concluir entonces que las entidades de bien público entendidas en los términos de la ley del impuesto, no son exclusivamente las creadas para cumplir los objetivos que enumera el artículo, siempre y cuando, no persigan fines de lucro.

4) Prohibición de distribuir el patrimonio y las ganancias

Luego la ley incorpora el concepto que, a mi modo de ver, hace a la esencia de esta exención, porque impone el condicionamiento económico que encapsula a la entidad en los términos de su propia naturaleza, llevando a la misma hasta los límites de la realidad económica. Esto sucede cuando agrega “siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios”. Si sucediera lo contrario, es decir, existiera distribución hacia los socios, se desvirtuaría el fin de la entidad, porque los actos que se le pudieran atribuir a la misma, que en definitiva serían voluntad de sus asociados, estarían contaminados del ánimo de lucro de los mismos. No habría diferencia entre una asociación y una sociedad comercial.

No obstante el concepto anterior, respecto de la posible devolución del aporte inicial a los asociados, se ha entendido que dicha devolución más la actualización pertinente, no debe hacer caer la exención en tanto no se distribuyan conjuntamente con el incremento que se pudo haber producido como consecuencia de la gestión de la entidad. Nuevamente ha primado el espíritu de la exención por sobre la literalidad precisa de la norma.¹¹

Más allá de esta circunstancia, se ha interpretado acertadamente, que la distribución del patrimonio en caso de disolución debe beneficiar a otras entidades exentas del impuesto, caso contrario se crearía una vía de distribución de resultados encubierta.

Volviendo a la generalidad de los casos, la distribución que encuentra su fundamento en el lucro es la que prohíbe la ley, y, este concepto, no hace más que receptor a la legislación de

¹⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.. “Impuesto a las ganancias”. Ediciones Depalma, Bs. As. 1996. Pag. 230 y 232

fondo en cuanto a la correcta interpretación del artículo 33 del código civil, en donde se mencionan a las Asociaciones como personas jurídicas de carácter privado. En el análisis de esa norma, Belluscio nos dice que “En sentido estricto, sin embargo, se llama asociación a la unión de personas con fines no lucrativos, y sociedad a la que tiene por objeto la obtención de un beneficio y su reparto entre los socios.”¹² Agrega, como nota distintiva y que nos aclara la naturaleza de estas entidades que “Éste es el criterio adoptado por Vélez, como surge de la nota del Art. 1648, contra la opinión de Troplong, para quien basta un beneficio apreciable en dinero para que exista sociedad.” Como puede apreciarse entonces, el elemento distintivo de las asociaciones radica en la falta de intención de distribuir utilidades, y, por otra parte, no implica afán de lucro el solo hecho de obtener beneficios en cabeza de la asociación, si el resultado obtenido no repercute en una ganancia para los miembros de la misma, vía su distribución.

Tampoco debe confundirse esto con que no pueda haber beneficios para los asociados, ya que el propósito de la asociación es brindar un beneficio a sus socios o a la comunidad en su conjunto, justamente en la medida del cumplimiento de sus objetivos y siempre que el bien común esté salvaguardado. Esto lo ha receptado la doctrina civil y la impositiva, se deduce claramente de la norma que nos ocupa, y además nutre alguno de los considerandos de la citada RG 1432.

Quizá la zona más gris consiste en determinar cuándo por el desarrollo de ciertas actividades comerciales o industriales se está produciendo un traslado de beneficios hacia los socios, aunque si esas actividades se desarrollaran en condiciones similares a las de mercado esto no sería un problema.

Un límite estaría dado en que el beneficio a los asociados, tiene sí que estar vinculado con los fines de la asociación, no pudiendo ser el propio de explotar la actividad de la asociación para el cumplimiento de tareas de tipo comercial o administrativo, intrínsecas al desarrollo de las actividades lucrativas de los asociados, cuestión que ha sido analizada a la luz del principio

¹¹ Sociedad Anónima Hurlingham Club – Act. 535/96 (DAL)

¹² Belluscio, Augusto C. (Director) y Zannoni, Eduardo A. (Coordinador) “Código Civil y leyes complementarias – Comentado, anotado y concordado”. Edit. Astrea, Bs.As.1993. T.1 Pág. 153

de realidad económica¹³. Así se entendió en oportunidad de denegar el beneficio a ciertas cámaras que agrupaban a empresarios que se beneficiaban con dichas actividades.¹⁴

De este apartado podemos concluir que el beneficio no puede ser distribuido en dinero o en especie entre los asociados, siendo este hecho el indicativo de que existe ánimo de lucro, arribando también a que el beneficio a los asociados tiene que ser en virtud del objetivo de la asociación.

5) Prohibición de desarrollar ciertas actividades.

También la norma excluye del beneficio a las asociaciones que realicen determinadas actividades y dice que “Se excluyen de esta exención a aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.” Si bien en esta ocasión, el legislador eligió una enumeración no taxativa, el concepto de actividades similares solo puede vincularse al de espectáculos públicos, juegos de azar y carreras de caballos, no pudiendo extenderse a otras que no tengan naturaleza parecida. Por ejemplo, cuando la ley quiso restringir el beneficio en razón de la actividad industrial o comercial para ciertos entes, lo dispuso específicamente, y así nació el segundo párrafo de este inciso; es por ello que la analogía con otras actividades debe entenderse en forma muy restrictiva, es más, cabe pensar que este condicionamiento para la exención es sólo indicativo, ya que en numerosos fallos se desestimó el hecho que las entidades las desarrollaran frente a otras cuestiones de mayor relevancia, aún cuando en algunas ocasiones eran precisamente las enumeradas por la ley, así, en alguna ocasión, se autorizó la explotación de una agencia de apuestas de carreras de caballos a una fundación, porque “fue el propio Estado Nacional quien a modo de subsidio le otorgó esa concesión.”¹⁵

Respecto del alcance que se le debe dar a la expresión “juegos de azar”, el DR en su artículo 37 indica que no se considerará incluida la realización de rifas o tómbolas cuando hayan sido debidamente autorizadas. Si bien dicha norma está reglamentando el inciso m) y no el f),

¹³Dictamen (DAL) 91/94. 21/11/1994

¹⁴ Cámara industrial de la seda. Fecha: 8/9/1943. Cámara Nacional de Apelaciones (CNFed.) Cámara de la industria del calzado. 4/10/1943. Corte Suprema de Justicia de la Nación.

¹⁵ Dictamen (DAL) 13/98. Fundación Favaloro.

respetada doctrina¹⁶, con la que coincido, cree que la aclaración del 37 debe entenderse extensiva al inciso que nos ocupa.

Queda entonces evidente que la prohibición de realizar ciertas actividades debe ser considerada en forma restrictiva, limitando el condicionamiento aún más allá de la propia literalidad de la ley.

6) Remuneraciones de los directivos.

Para completar los requisitos de la ley, el artículo 20 tiene un último párrafo que condiciona la exención a que las retribuciones, por todo concepto que tengan los elencos directivos, no superen en más de un 50% al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo. Se sabe que en las sociedades cerradas, las vías de elusión del impuesto buscan la posibilidad de hacer llegar a los socios el resultado de las mismas sin que éstas pague el tributo, lo que se canaliza tanto por la distribución de resultados como por la de honorarios. Así, este condicionamiento estaría dentro de la filosofía general que podemos venir observando, si bien, en lugar de relacionar el beneficio de las asociaciones con el que podrían tener los asociados, lo relaciona con el de los directivos, cosa que no parece desacertada dado que estas entidades están dirigidas por socios.

7) El “requisito” de la solicitud de exención.

En una defectuosa redacción, el artículo 34 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, establece que la exención “...se otorgará a pedido de los interesados...” dejando como residuo un requisito nunca establecido por la ley. La aplicación estricta de esta máxima llevaría a considerar que el poder ejecutivo se arrogó una potestad que es propia del legislativo.

La necesidad de aprobación parlamentaria para la legitimación de los impuestos deviene del principio tributario de legalidad. Doctrinariamente, ese principio se deriva del de certeza de Adam Smith, el debido conocimiento de “the rulers of the game”, y encuentra sustento en los

¹⁶ Fonrouge, Ob. Citada Pag 235.

artículos 4º y 75º de la CN. Jarach nos enseña que la interpretación jurídica de este principio implica la necesidad de la ley como acto del parlamento, para la existencia del impuesto.¹⁷

La doctrina es uniforme en cuanto a que la potestad de la administración fiscal consiste en reconocer la exención prevista legalmente y no en otorgarla. Por supuesto que este reconocimiento surge del requerimiento de parte interesada y que, ante la falta de los requisitos necesarios para acreditar la entidad ser merecedora del beneficio, se podrá denegarlo mediante acto fundado; pero la liberación del impuesto sólo puede ser otorgada por ley.¹⁸

Si bien es válida la aclaración, hoy esto no está puesto en tela de juicio en el impuesto en tratamiento. La administración cuando reconoce una exención lo hace con carácter retroactivo a los años no prescriptos (por supuesto si en todo el período se cumplieron los requisitos legales), y desde vieja data, la potestad del órgano fiscal fue debidamente interpretada.¹⁹

8) *Corolario*

Del análisis de las limitaciones enumeradas para que las asociaciones en general, y las de fomento en particular, puedan privilegiarse con la exención del 20 f), surge que las mismas no son inflexibles. Lo relevante será que se cumpla con el espíritu que éstas deben tener, cual es el bien público, entendiendo como característica saliente la ausencia de fines lucrativos, hecho que se refleja estrictamente en la incompatibilidad con la distribución de resultados.

III.3- El desarrollo de actividades comerciales e industriales. Una cuestión singular.

Si bien las conclusiones que se obtendrán de este punto encuentran su origen en otros ya tratados más arriba (objetivos y actividades desarrollados y prohibición de distribuir el capital o los resultados), lo cierto es que cuando la entidad sin fines de lucro tiene actividades que individualmente puedan ser consideradas lucrativas se han producido problemas de interpretación en cuanto a si corresponde o no la exención. Incluso la reglamentación de la administración ha considerado la pertinencia de la actividad en razón de ciertas condiciones.

III.3.1- Recursos de las entidades. Origen

¹⁷ Jarach, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Editorial Cangallo, Bs. As. 1985. Pág. 300

¹⁸ Reig. Obra Citada. Pág. 246

Las posibilidades económicas, en cuanto a los ingresos que financiarán las actividades tendientes a lograr los objetivos de las entidades bajo tratamiento, son amplias²⁰, y lo son tanto sino más, que las correspondientes a un sujeto con fines lucrativos. Ejemplos, en una enumeración que no pretende agotar estas posibilidades, pero sí considerar algunos tipos en particular, son los que siguen:

- a) Cuotas y cánones abonados por los socios.
- b) Donaciones.
- c) Subsidios.
- d) Provenientes de congresos, investigación, etc., vinculados con los objetivos.
- e) Actividades comerciales.
- f) Actividades industriales.
- g) Servicios en general.
- h) Explotación de juegos de azar.
- i) Espectáculos públicos.
- j) Provenientes de colocaciones financieras e inversiones.
- k) Alquileres y otras rentas pasivas.

Todas estas actividades pueden generar ingresos que se destinarán a cumplir los objetivos de la asociación, siendo ésta una condición previa y necesaria para el análisis, ya que, la alternativa sería que dichos ingresos se distribuyan entre los socios y esto desvirtúa la naturaleza del ente, tanto desde la óptica de la legislación de fondo aplicable a las mismas (Código Civil), como desde la de la legislación tributaria. La reinversión de los ingresos hacia cualquiera de las actividades que los generan, debe ser analizada en los mismos términos que los ingresos

¹⁹ En el sentido expuesto se ha redactado la Resolución Interna 2436 del 20/11/1967.

²⁰ Desde la introducción misma, entendí que la naturaleza de las asociaciones de fomento no las apartaba del análisis de cualquier otra asociación. En cuanto a las actividades típicas que las caracterizan tenemos aquellas vinculadas con el mantenimiento de plazas, de calles, de guarderías infantiles, sobre todo para las metropolitanas. En el interior, ya mencioné que tienen objetivos más primarios: se pueden encontrar actividades vinculadas con la salud pública, con la seguridad, también con el embellecimiento de la ciudad en su conjunto participando de planes viales, etc. En el desarrollo de actividades tendientes a cubrir las necesidades mínimas, se ha dado el caso de ser estas asociaciones, por ejemplo, propietarias de los primeros conmutadores telefónicos, cuando muchas veces tienen también vinculación directa con las cooperativas de servicios de sus zonas de influencia.

derivados de cada una de éstas, ya que el permiso para el desarrollo de las mismas, presupondría la correlativa reinversión en la actividad.

Entre los ejemplos que se enumeraron, se puede lograr una agrupación a los fines del análisis que sería la siguiente: los incisos a), b), c) y d) estarían directamente vinculados con los objetivos de la asociación, la misma se nutre del aporte de sus socios, de terceros benefactores, del Estado que como tal estará interesado en el bien público, y de los ingresos que puede generar la propia asociación desde la prosecución directa de sus objetivos. Los incisos e), f) y g), están relacionados con ingresos que también podría obtener una empresa u ente con fines de lucro; h) e i) representan algunos ingresos que la legislación impositiva se ha ocupado de diferenciar. Finalmente, los últimos dos incisos, representan ingresos provenientes de la colocación de excedentes de fondos o de la capitalización de la asociación en bienes durables.

Otra cuestión a tener en cuenta respecto de las actividades que generan ingresos, es que puede darse el caso que las mismas estén incluidas en forma taxativa en el estatuto del ente, o que el desarrollo de estas actividades esté autorizado en forma expresa o tácita por los asociados. Lógicamente, que las derivadas en forma directa del objeto de la asociación, estarán incluidas en el documento constitutivo. En cuanto a las demás, la cosa no es tan segura; sin embargo, puede entenderse que la actividad esté autorizada por los socios en forma expresa y se consigne la misma en un acta de asamblea, o en forma tácita, a través de la aprobación anual de los estados contables de la asociación, cuando de ellos se pueda deducir la misma.

En lo que aquí interesa, deberemos considerar en qué medida el desarrollo de dichas actividades puede derivar en la imposibilidad de gozar de la exención del 20 f).

III.3.2- Compatibilidad en razón del tipo de actividad.

Si bien estos temas ya fueron de alguna manera abordados al momento de analizar las condiciones necesarias para el goce de la exención, en la inteligencia de este apartado, creo oportuno puntualizar la compatibilidad de los diversos ingresos, poniendo énfasis en los tratados en última instancia, ya que constituyen la cuestión más álgida a tratar.

1) Propios de los objetivos:

No cabrían dudas respecto de la procedencia de los mismos, ya sea generados por la gestión de la asociación o por la obtención de subsidios o donaciones, son ingresos que, en la medida en que el objetivo de la asociación sea el bien público, el interés del Estado en entregar un subsidio, o el del particular en hacer una donación, estará vinculado a ese fin.

2) Propios de las inversiones:

En tanto las mismas tengan el propósito de capitalizar a la asociación, o de resguardar los fondos de su desvalorización financiera, no pueden generar oposición alguna a los fines del otorgamiento de la exención. En la medida en que se conviertan en un fin en sí mismo, le cabrán las consideraciones que hacemos respecto de aquellos ingresos que pueden obtener entidades con fines de lucro.

3) Diferenciados por la ley impositiva:

Los ingresos que se corresponden con juegos de azar, carreras de caballos y similares, harían caer la exención, aunque como ya dijimos más arriba, la interpretación de la norma debe ser restrictiva. Vimos cómo se ha permitido la explotación de carreras de caballos en el caso de una fundación, pero ese permiso se lo asimiló a un subsidio del Estado.

4) Comparables con los de un empresa:

Los ingresos de las asociaciones también pueden generarse por actividades que podrían ser desarrolladas por entes con ánimo de lucro, sobre lo cual, el inciso a) del artículo 1 de la RG 1432 hizo referencia cuando dijo que se considerarán exentas “las entidades civiles con personería jurídica otorgada en virtud de objetivos sociales expresamente mencionados en el referido inciso f), aun cuando también desarrollen actividades -estatutariamente previstas- que consideradas en forma individual puedan resultar no beneficiadas por la exención, siempre que se vinculen y compatibilicen con aquellos objetivos;” De esto surge que, a priori, no se debe denegar la exención por el hecho de realizar las operaciones del subtítulo, que en la cita se nombran como de “calificación diferenciada”, cual sería la de rentas gravadas si se las considera aisladamente.

Pareciera ser entonces que tenemos ciertos condicionamientos de orden reglamentario: que las actividades estén autorizadas por sus estatutos, y que estén vinculadas y sean compatibles con los objetivos ajenos de lucro. Debemos analizar ambos para considerar la justa medida de tales limitantes.

- *la compatibilidad con los objetivos del ente:* Respecto de esta cuestión, entiendo que la compatibilidad implicará que el desarrollo de la actividad no sea contrario a los fines de la organización, lo que se daría, en un ejemplo burdo, si una entidad que persigue como objetivo la lucha contra el cáncer, obtiene sus ingresos de la venta de cigarrillos. La vinculación podría estar dada por el solo hecho de destinar los ingresos obtenidos al fin de la asociación, lo que, no hace falta explicar, implica una vinculación de tipo económica asimilable a un subsidio interno; vinculación que resulta redundante si consideramos que los ingresos no se distribuyen entre los asociados, dado que cumplido este requisito, los mismos sólo pueden reinvertirse en la entidad para el logro final de sus objetivos constitutivos. Este análisis, que entendemos que se nutre de la naturaleza de estas entidades, también ha sido receptado en varios pronunciamientos, algunos ya tratados, y, a modo de ejemplo, nos gustaría comentar brevemente el D.A.L. 9/93.²¹ Allí se trató el caso de una fundación que tiene por objeto el fomento de actividades sociales, culturales y deportivas que, en cierta ocasión, presta el servicio de tasación de un inmueble. Yendo más allá de la cuestión particular, el opinante hizo una clasificación según esa actividad haya sido habitual o no, y a título oneroso o gratuito, llegando a la conclusión que, si inclusive la actividad fuera desarrollada en forma habitual y a título oneroso, en la medida en que no se distribuya el resultado de la misma en forma directa o indirecta entre los socios, correspondía el reconocimiento del tratamiento exentivo.

- *el reconocimiento estatutario de la actividad:* Entiendo que es otro requisito que tiene que ser considerado restrictivamente. En la medida en que la actividad esté reconocida en el estatuto, lógicamente se considerará compatible con los fines de la organización (los que deberán ser ponderados debidamente), ahora bien, si no estuvieran reconocidos expresamente en el estatuto, bastaría el reconocimiento tácito o expreso por parte de los asociados. A modo del

²¹ Dictamen 9/93 (D.A.L.) 4/5/93.

razonamiento por el absurdo, no creo que la Fundación Favaloro tenga expresamente incluido como actividad potencialmente generadora de ingresos, la explotación de apuestas de carreras de caballos. Análogamente, se podría analizar la fundación tratada en el dictamen 9/93.

Vemos entonces que las actividades del subtítulo también pueden ser compatibles con la exención prevista en el inciso f) del artículo 20.

III.4- Conclusión.

Las diversas limitaciones, legales y reglamentarias, al goce de la exención del 20.f) de la ley del impuesto a las ganancias no deben ser consideradas en forma estricta, sino que se deben tomar como guías para el análisis de la cuestión de fondo, es decir, verificar el objeto de bien común y la consabida falta de interés lucrativo.

Las actividades de tipo comercial, de servicios e industriales, desarrolladas por las asociaciones tratadas en este trabajo, no son incompatibles con el tratamiento exentivo, en tanto dichas actividades no sean contrarias al fin de bien público que tenga la asociación, y éste esté ausente de lucro.

El ánimo de lucro se verifica ante la existencia de distribución de resultados entre los socios, cualquiera sea la forma en que ésta se produzca, o cuando los mismos se benefician de la actividad de la asociación en los intereses económicos de la suya lucrativa particular.

Esta conclusión, encuentra marco en la naturaleza de estas entidades, la cual está definida en el derecho común, en la concepción misma del Código Civil, cuando se definen y explican los entes bajo tratamiento. Impositivamente, concluyo que encuentra sustento en el principio de la realidad económica y en la interpretación que se le ha dado a las exenciones en fallos de nuestro más alto tribunal.

IV.- Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado.

En el caso de este impuesto se procederá a la consideración del tratamiento tributario en dos pasos, el nacimiento del hecho imponible y la consideración de la exención, ya que las características técnicas del mismo ameritan un análisis más discriminado, citando en cada caso la normativa principal. Posteriormente, se analizará temáticamente el tema considerando las

cuestiones que hacen al goce de la exención: el carácter objetivo o subjetivo de la misma, su verdadera dimensión y la cuestión formal del trámite de la exención en el impuesto a las ganancias. Finalizará el análisis exponiendo las conclusiones respecto de cada tema tratado.

IV.1- Perfeccionamiento del hecho imponible.

En el caso del impuesto antes tratado, por sus características de directo y subjetivo, no eran necesarias mayores explicaciones para concluir en que las rentas obtenidas se traducían en rentas gravadas en razón de perfeccionarse respecto de ellas el hecho imponible.

En el análisis del presente punto, es menester considerar las características particulares del impuesto. Se trata esta vez de un impuesto general al consumo que es indirecto y real. Por estas características, el sujeto pasivo, el de derecho, no coincide con el de hecho que en la inteligencia de la norma debería ser el consumidor, y entonces, no se pueden analizar sus caracteres subjetivos a la hora de ponderar la incidencia del impuesto respecto de la capacidad contributiva del mismo.

En el orden real que le toca, el tributo en tratamiento grava la venta de cosa mueble en un sentido muy amplio ("...toda transferencia a título oneroso..."²²), y el número reducido de prestaciones de servicios y locaciones de obra que hasta la generalización del IVA estaban gravadas, hoy constituye más bien la cantidad de excepciones a la gravación. Es decir, nos encontramos con un elemento objetivo del hecho imponible que podemos decir que alcanza a todas las ventas de cosa mueble y a todas las prestaciones de servicios y locaciones de obra. Además, la definición del elemento subjetivo del hecho imponible no reduce al mismo prácticamente en lo absoluto, ya que en una lectura apurada del artículo 4 de la ley, podemos entender que serán sujetos aquellos que desarrollen el objeto.

En este contexto, es claro que prácticamente todas las actividades que puedan desarrollar los entes bajo estudio se encuentran alcanzadas por el impuesto. Tanto las naturales, vinculadas en

²² De la definición del concepto de "venta" que hace la propia ley en inciso a) del artículo 2. No es interés de este trabajo desmenuzar la ley del IVA, pero vale aclarar que las varias líneas que tiene el artículo 2 para definir el concepto han sido motivo de reglamentación, doctrina y jurisprudencia, por lo que aquella cantidad inicial parece mínima en razón de todo lo que se ha escrito por su motivo. Si esto es cierto para las ventas de cosas muebles, tanto o más lo es respecto de la definición de prestaciones y locaciones de obra y servicios.

forma directa con el fin de las mismas y las más de las veces consistentes en la prestación de servicios, y las auxiliares, que como puntualicé ut supra pueden ser de lo más diversas.

IV.2- La desgravación impositiva. Normativa actual.

Al igual que lo tratado en el impuesto a las ganancias, dado que respecto de las entidades sin fines de lucro se perfecciona el hecho imponible en virtud del elemento objetivo de éste, se hace necesario que los beneficios de una desgravación impositiva provengan de una exención.

Por otra parte, es dable concluir, a priori, que dado el carácter real del impuesto, las exenciones que trate serán de carácter objetivo, por lo que las actividades desarrolladas por las asociaciones se beneficiarán con un tratamiento exentivo en la medida en que el beneficio alcance a la actividad correspondiente y sin que ello haga necesario la consideración del sujeto. Y esto será cierto respecto de todas las exenciones netamente objetivas que prevé el impuesto.

No obstante la prescindencia del elemento subjetivo del hecho imponible a la hora de considerar las exenciones hasta lo aquí tratadas, lo importante en los márgenes del tema bajo estudio, radica en que el legislador ha procedido a eximir del impuesto a ciertas prestaciones en virtud de su vinculación directa con las entidades de bien público. Así, se puede leer de la ley del impuesto al valor agregado que:

"Art.7 - Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley...

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 ... entidades y asociaciones comprendidas en incisos f), g) y m) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias... cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos."

Se hace necesario explicitar que cuando la ley del impuesto en tratamiento grava las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios, lo hace mediante una enumeración prevista en el artículo 3º de la ley. De la estructura de dicho artículo se desprende que en los primeros cuatro incisos se ocupa de definir en forma específica algunas de las actividades mencionadas. En el inciso e) grava a "las locaciones y prestaciones que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes..." en forma meramente enunciativa, ya que el punto 21, el último de la lista, grava a "Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se

realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina.”

Es decir, la ley del IVA exime, en principio, a todas las prestaciones y locaciones realizadas por las entidades de estudio, que no estén incluidas en los incisos a) a d) del artículo 3° ni en los puntos 1 a 20 de su inciso e).

Por otra parte, el artículo agregado a continuación del 7°, aparta de la exención a ciertas actividades aún cuando sean desarrolladas por los entes de bien público en las condiciones del 7° h) 6. (básicamente de servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica y de espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico y cultural excluyendo de gravación a los servicios amparados por la ley del teatro y los prestados por los Consejos Profesionales).

El anteúltimo párrafo pretende simplificar la lectura de la exención que trataré in extenso en breve, pero, sin pretender aún arribar a ninguna conclusión, quiero adelantar que la redacción de la misma, al amalgamar ciertas actividades con ciertos sujetos, desatiende a los caracteres generales del impuesto, destiñendo el diáfano carácter objetivo del beneficio. Esta cuestión, ha hecho que la no tan sencilla pero entendible lectura de la exención se transforme, a la hora de ser interpretada, en prácticamente una opinión por opinante.

IV.3- Delimitación de la exención en el IVA

Se ha discutido si los entes sin fines de lucro gozan o no de exención de carácter subjetivo en el IVA. Amén de lo necesario de definir esta cuestión, quiero destacar que a mi criterio, es de una fundamental importancia la dimensión del concepto de la exención: locaciones y prestaciones de servicios relacionados en forma directa con sus fines específicos.

IV.3.1- Carácter de la exención.

La cuestión del título plantea como necesaria la resolución del siguiente problema: la exención del artículo 7° h) 6. es una exención de carácter objetivo o de carácter subjetivo?²³ El

²³ En realidad también podría considerarse la exención como la entiende Marchevsky, es decir de orden mixto. A los fines del desarrollo del trabajo esta clasificación no merece mayores comentarios, ya que siguiendo el concepto que él mismo vierte sobre las mismas, en el orden práctico tendría el mismo efecto que el que he indicado para las objetivas. Marchevsky, Rubén. “IVA – Análisis Integral”. Ediciones Macchi. Bs. As. 2002. Pág. 235

análisis, por supuesto, tiene implicancias prácticas, y para cada postura surgen las inevitables consecuencias:

- Exención subjetiva: beneficiado el ente con la exención, la totalidad de las actividades que desarrolle estarán fuera del alcance del impuesto.
- Exención objetiva: el beneficio alcanza con exclusividad a los servicios que preste el ente incluidos en el artículo 3º e) 21. Todos los demás estarán gravados.

Si bien la exención menciona el desarrollo de ciertas actividades, queda claro que para beneficiarse con el tratamiento el ente debe ser el nombrado por la ley y no otro, estableciendo una relación actividad-sujeto. Si bien esto por sí solo explica el hecho que haya dos posturas, no es la única causa que llevó a los distintos intérpretes de la norma a enrolarse en una u otra.

1) La evolución de la norma y otras leyes vinculadas.

El problema pareció tomar relevancia a partir de la generalización del impuesto a través de la ley 23.871. Hasta ese momento sólo estaban gravadas por el impuesto las prestaciones y las locaciones de obra que precisamente se mencionaban. A partir de la ley citada, se cambia la redacción de la ley del IVA y, mediante la técnica señalada del 3º e) 21., por efecto residual pasó a gravarse a prácticamente todas las prestaciones y locaciones.

En forma concomitante, y por la misma ley, se establece la exención ya explicada. Ahora bien, desde mi humilde punto de vista, la bisagra que significó la generalización del impuesto, que entiendo fue el detonante de la consideración del carácter de la exención, sólo tuvo importancia en el orden práctico, ya que las condiciones legales desde el mismo nacimiento del impuesto estaban dadas para que se considerara la posibilidad o no de la existencia de exenciones de orden subjetivo, en razón de que desde entonces se podría haber planteado si la venta de cosas muebles, o la importación, efectuadas por los entes de bien público estaban eximidas en virtud de la dádiva.

Entiendo que la demora en el debate se originó por las siguientes razones: por un lado desde la generalización del impuesto la exención se redujo en la interpretación literal de la ley en

forma importante²⁴. En otro orden, (en el práctico, lo había adelantado), las fiscalizaciones por parte de la administración recién empezaron a ser importantes a partir la ley 23.871.

Aparte de la normativa del IVA, también hay que hacer mención a otras. Y es que las entidades sin fines de lucro en general están reglamentadas por leyes especiales que norman su funcionamiento, y dado su carácter natural, el bien público, es que esas mismas normas, y otras especiales, las han beneficiado con tratamientos tributarios beneficiosos de una manera general.

En este orden podemos mencionar a título ejemplificativo: la ley 14.613 beneficia a las cooperadoras escolares; la 20.321 a las asociaciones mutuales; la ley 23.139 a las de bomberos voluntarios; la 23.569 a las universidades nacionales. Por último, pero probablemente la más importante para este trabajo, la ley 16.656 del año 1964 modifica la ley 11.682 de impuesto a los réditos. Mediante el apartado d) de su artículo 3º agrega el inciso u) entre las exenciones del artículo 19 de la 11.682 indicando 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...”

El lector sagaz ya habrá intuido que esta oposición de normas algo tiene que ver en la consideración de las diferentes posturas.

2) *La opinión del fisco.*

Lejos de una posición uniforme, el fisco, a través de instrucciones, dictámenes y notas externas, ha sumado confusión al tema.

Como dijera en el punto anterior, recién a partir de la generalización del IVA se planteó el tema en forma relevante²⁵. Dije que en el sentido práctico esto se debió a la existencia de pocas o nulas fiscalizaciones por este impuesto y para estos sujetos. La causa de estos hechos la hallo en las opiniones de carácter general con las que el fisco ilustró a sus dependencias:

²⁴ Un dato que no debe dejar de ser mencionado es que, cronológicamente, la ley original del IVA no es anterior a todas las leyes especiales, aunque sí lo es la que determina la mentada generalización. Sin embargo, el debate planteado surgió en la mayoría de los casos, respecto de leyes que existían con antelación a la sanción de la ley original.

²⁵ Así lo he entendido en virtud de que con anterioridad a dicha fecha he encontrado poca bibliografía y prácticamente ningún fallo directamente relacionado que sea de mención. Las pocas opiniones fiscales que encontré y que mencionaré fueron favorables al contribuyente, razón por la cual mi razonamiento se guió en el sentido antedicho.

- La Instrucción (DGI) 140/75²⁶ entendió que “...la exención impositiva de carácter general establecida por la ley 16.656... mantiene su vigencia, alcanzando al IVA”.

- Siguiendo otros criterios anteriores, la Instrucción (DGI) 293/80 entendió que la exención del inciso s) del artículo 19 de la ley de impuesto a los réditos mantiene su vigencia, en razón de que las exenciones que a la postre se efectivizaron para el impuesto a las ganancias encuentran su base legal en la citada norma.

Además de las opiniones generales, creo menester destacar el Dictamen 14/82²⁷ que encuentra su origen en una solicitud de exención del IVA por parte de una entidad religiosa. A este respecto cabe señalar que de los primeros párrafos se desprende que “...la entidad peticionaria hace mérito de los siguientes hechos: 1) Solicita la declaración de exención subjetiva amplia respecto del IVA...”; y luego de merituar todas las situaciones entre las que se desprende que es poseedora de una fábrica de productos alimenticios, concluye que “...es posible llegar a la conclusión de que la exención invocada es procedente en el presente caso.”

Sin embargo, luego de la generalización del impuesto, el fisco parece entender que la exención del 7º h) 6. importa una derogación tácita de las exenciones previstas en las leyes especiales que norman a las entidades de bien público, las que sólo se verán beneficiadas en la medida de lo dispuesto en la exención específica del IVA, y comienza con una actividad tendiente a la fiscalización de estos entes. Algunas opiniones²⁸ en ese sentido: Dictamen 104/92 (para las mutuales las exenciones del IVA abarcan solamente a las previstas en el 7º h) 6.); Dictamen 111/92 (en el mismo sentido que el anterior agregando que las actividades deben estar directamente vinculadas a sus objetivos.); Dictamen 6/93 (similar a los dos anteriores); Dictamen 42/94 (una playa de estacionamiento explotada por la U.B.A. estará alcanzada).

Cuando opiniones como las citadas, y salvo por algunas disidencias excepcionales, parecían marcar un rumbo, la administración fiscal vira ciento ochenta grados su parecer, y el 11/8/1995 emite la Instrucción 28/95 llevando a conocimiento de sus dependencias que, siendo las disposiciones de la ley del IVA normas de carácter genérico, no afectaban ni derogaban

²⁶ La Instrucción es del 20/11/1975, mientras que la ley del IVA empezó a tener vigencia a partir del 1 de enero de es mismo año.

²⁷ Dictamen 14/82. 21/2/1982. Errepar en CD

beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales, las que, de hallarse vigentes, prevalecían sobre las previsiones de la ley del impuesto. En honor a la brevedad solo enunciaré a los dictámenes 38/96 y el 49/96 que siguieron esta línea.

No obstante, el medio giro completó su vuelta con la Instrucción 5/2000 del 3 de julio de ese año, que deroga la anterior 28/95 y establece que “...la ley del IVA, en tanto contiene disposiciones exentivas específicas, acota las franquicias genéricas contenidas en otras...” (Dictámenes 37/01 y 70/01 en ese orden de ideas).

Probablemente no conozcamos nunca cuando terminará de girar la calesita, por lo menos hasta que esta situación se resuelva legislativamente o a través de una opinión de la CSJ, lo cierto es que el CPCECABA informa que, de acuerdo a lo consultado en su grupo de enlace con la AFIP, la administración contesta que “Se ha proyectado una IG que deja sin efecto la IG 5, otorgando primacía a las leyes especiales de creación respecto de las normas del IVA”.²⁹

3) *La opinión de la doctrina.*

La doctrina se ha enrolado en una u otra postura. En esta oportunidad, referenciaré a algunos autores y, en forma breve, explicaré sus principales conceptos.

- *Carácter subjetivo:* Los argumentos de la doctrina que adhirió a esta postura pasaron fundamentalmente por considerar la preeminencia de la ley particular por sobre la del IVA³⁰. Uno de ellos radica en que no habiéndose derogado en forma explícita la exención propugnada por la ley especial, la exención de la ley del IVA no hace más que regularizar la situación para que se mantenga el statu quo frente a la generalización del elemento objetivo del impuesto³¹, volviéndose, en todo caso, redundante.

En el mismo sentido también se han manifestado varios autores, pero sobre la base de la inseguridad jurídica que produce el cambio de parecer fiscal, máxime teniendo en cuenta que

²⁸ Lexco Fiscal y Errepar en CD.

²⁹ Grupo de enlace AFIP-Consejo. “El Consejo Actúa”. CPCECF. Marzo de 2003

³⁰ Brunotti A. y Vitta José M. “El IVA y las asociaciones mutuales”. La Ley.– Impuestos. Bs. As., 1993 T. LI B. Pág. 1318. También: Valeri, Patricia Alejandra. “Las entidades civiles sin fines de lucro y los impuestos nacionales: Situación actual y posibilidades futuras para su encuadramiento tributario”. XXII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Córdoba. 23 al 26 de Septiembre de 1998.

dado el carácter interpretativo de las instrucciones mencionadas en el apartado anterior, los efectos tendrían carácter retroactivo.³²

En una apretada descripción de la situación, Oklander³³ deja planteado el problema, pero agrega un concepto original surgido de la lectura del artículo agregado a continuación del 7º, ya comentado. El mismo cuando limita la exención dicha, lo hace indicando que no serán de aplicación las exenciones del 7º h) 6., "...ni las dispuestas por otras leyes nacionales –generales, especiales o estatutarias- , decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, que incluya taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley..." Lo que, por lo menos, deja en claro que la propia ley de IVA expresa que existen normas que eximen del IVA en forma genérica.

También Diez, termina reconociendo un orden prioritario de las leyes especiales por sobre la ley del IVA, pero previamente considera que de la hermenéutica pura de esta última surge, como regla, la inexistencia de exenciones subjetivas.³⁴

- *Carácter Objetivo:* Lógicamente, el criterio principal de quienes adscriben a esta doctrina pasa por considerar que la ley del IVA condiciona con su articulado a las leyes particulares que regulan a gran parte de las entidades sin fines de lucro. Hay quienes consideran que de la lectura de esta norma, surge diáfano que no contempla norma subjetiva alguna. En estos casos realizan una interpretación literal, comparable a la efectuada más arriba a la hora de considerar la norma. En este mismo orden, se le ha dado importancia relativa a la Instrucción 28/95 por considerar que no otorga seguridad jurídica alguna en virtud de su escaso rango normativo, y la IG 5/2000 fue tenida presente a la hora de la probanza del razonamiento.³⁵

En un análisis muy interesante, Dalla Lana³⁶ también defiende esta postura, pero no solamente basándose en la cuestión jurídica (como casi en la totalidad de los razonamientos,

³¹ Chamatropulo, Miguel A. "El IVA y las asociaciones mutuales". Errepar. Bs. As., Marzo de 1994. T. XIV. Del mismo autor. "El IVA y las exenciones subjetivas. Se vislumbran soluciones". Errepar. Bs. As. 1995. T. XVI. Pág. 431

³² Bertazza, Humberto J. "Las entidades religiosas y el IVA". Errepar. Bs. As., Octubre/2000. DTE T. XXI Pág. 591.

³³ Oklander, Juan. "Los sujetos en el IVA. Caracterización, tipificación y exención" La Ley – Impuestos. Bs. As. 2000. T. LVIII B. Pág. 2368.

³⁴ Diez, Humberto P. "Impuesto al Valor Agregado". Errepar. Bs. As., 1997. Pág. 158.

³⁵ Marchevsky. Obra Citada. Pág. 237

³⁶ Dalla Lana, Hernán. "Fundaciones y Asociaciones Civiles. Tratamiento en los impuestos al Valor Agregado y sobre los Ingresos Brutos". Aplicación Tributaria. Bs. As., Diciembre de 1999. Revista Técnica Impositiva Nº 98. Pág. 59 a 80.

tanto en contra como a favor de la exención subjetiva), sino puntualizando las características del impuesto. Básicamente, si en forma indirecta se pretende gravar al consumo a través de la venta, no tiene importancia quien sea el sujeto de derecho, porque lo que se pretende es que la carga tributaria llegue al consumidor. Sin embargo el mismo autor reconoce la dificultad que denota la correcta delimitación de la norma exentiva.

Para finalizar este punto, diré que me ha costado encontrar una opinión que no sea criticable en algún grado e incluso tropecé con algunas contradicciones. Algunas de estas dificultades fueron expresadas, como en el caso de Dalla Lana mencionado, pero también otras quedaron tácitas, en donde el autor se manifestaba claramente a favor de la preeminencia de las leyes especiales, pero entre las conclusiones manifestaba la necesidad de modificar la ley del IVA³⁷. Por supuesto que, insisto, esto se debe a la complejidad de la empresa.

4) *La opinión de los tribunales.*

En dos causas directamente vinculadas con la cuestión bajo estudio, el TFN entendió que el carácter objetivo de la exención era el que primaba, dándole a la ley del IVA la potestad por sobre a las leyes especiales. Ha dicho, según el viejo ordenamiento de la ley:

- “Cuando a su turno el Art. 6º de la ley en su inciso j) se refiere a exenciones, en forma objetiva, adquiere relevancia el hecho que las “locaciones y prestaciones” beneficiadas por la franquicia sean aquellas “comprendidas en el apartado 20 del inciso e) del artículo 3º, que se indican a continuación” y no otras”³⁸.

- “La exención siguió rigiendo, en cambio, para los servicios prestados a sus socios, en tanto tales prestaciones estuvieran definidas en el apartado 20 del Inc. e) del Art. 3º de la ley”³⁹.

No he encontrado otros fallos directamente relacionados con la cuestión estricta a dilucidar, sin embargo existen algunos importantes que, conjuntamente con otros ya nombrados, me guiaron a definir el concepto que creo que hace al meollo de la cuestión y que se tratará luego.

IV.3.2- La dimensión de la exención.

³⁷ Ele Torre, Angel. “Las mutuales frente a los tributos nacionales”. Impuestos. Bs. As. 1993. T. LI B 1318.

³⁸ “Tiro Federal Argentino de Mar del Plata” TFN Sala D. 13/7/1998.

He decidido incluir dentro de este punto mi opinión respecto del carácter objetivo o subjetivo de la exención, en razón de que dicha cuestión ayuda a definir la dimensión de la misma, pero por otra parte, no agota dicha definición, sino que se transforma en uno de los soportes de lo que delimita el beneficio legal.

Al considerar mi opinión, no me fueron ajenos los problemas que aquejaron a los diferentes intérpretes, sin embargo, creo haber alcanzado el suficiente grado de convencimiento propio como para entender dos cuestiones: que el aspecto objetivo es el que prima en la consideración de la exención, y que el objeto de la misma debe ser medido sobre la correcta definición del concepto: servicios prestados por el ente relacionados en forma directa con sus fines.

1) El carácter objetivo de la exención.

De la hermenéutica de la ley, entiendo que esto surge de la lectura de los artículos pertinentes tal cual fueron transcritos oportunamente (método lógico). En cuanto a la consideración de otras leyes, entiendo que la ley del IVA prevalece por sobre las especiales por tratarse de una ley posterior (esto es cierto para los casos que originaron el debate, y en los casos en que esto no es así, la ley que determinó la generalización del tributo sí fue posterior), y porque, si bien no existió una derogación expresa de las dispensas legales anteriores, la ley del IVA vino a regular un impuesto nuevo⁴⁰ con su consideración particular del hecho imponible.

No entiendo una redundancia de normas, o una complementariedad. Si existía una ley especial que desgravaba a ciertos entes de los impuestos nacionales, la ley del IVA vino limitar esa exención respecto del impuesto que trata, en los términos de la misma y, entiendo, justificadamente en razón de las características técnicas del IVA según se comentará más abajo.

No soy ajeno a la incidencia que esto tiene en el desenvolvimiento financiero de estos entes, y tampoco a sus innegables nobles propósitos ausentes de lucro (cuestiones que la doctrina se encargó de remarcar). Pero, desde un punto de vista técnico, no podemos perder de vista que el

³⁹ “San Martín Mutual Social y Biblioteca” TFN Sala D. 7/11/1994.

IVA pretende gravar una capacidad contributiva mediata, cual es la del consumidor, y no la inmediata del vendedor o prestador. Insisto, es un impuesto real e indirecto al consumo. También es sabido que en orden a otra característica del impuesto, su generalidad, las exenciones producen distorsiones no deseadas.

En cuanto a la apreciación de Oklander, respecto de la consideración expresa de exenciones genéricas según el artículo agregado a continuación del 7º, entiendo que la misma se puede referir a normas aparecidas con posterioridad a la vigencia de la generalización de IVA. O bien, en un proceder legislativo desprolijo, a marginar del debate la cuestión subjetiva para las actividades que se tratan en ese artículo.

2) *El elemento objetivo exento.*

En el presente punto, enmarcaré el concepto de lo que a mi modo de ver está exento respecto de las entidades sin fines de lucro. Me apoyaré en los fallos ya mencionados y en otros que se citarán. Por otra parte, si bien el método lógico de interpretación fue oportunamente utilizado, es menester tener presente que las exenciones impositivas deben, sí, resultar de la clara letra de la ley, pero también de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (fallos citados en Nota 8).

No obstante la consideración del punto anterior, y al contrario de la doctrina que tuve la oportunidad⁴¹ de consultar, yo creo que la exención objetiva no tiene la implicancia directa de que cada actividad desarrollada por la entidad deba ser considerada individualmente, encuadrada en el plexo normativo de la ley de IVA y, si se diera el caso que la misma define el elemento objetivo en cualquier otra parte que no sean “las restantes locaciones y prestaciones...” del Art. 3º e) 21., se proceda a su gravación sin más. Por el contrario, creo que cada actividad que desarrollan los entes sin fines de lucro debe ser considerada a la luz de sus fines específicos.

⁴⁰ Quiero aclarar que Brunotti (Brunotti y Vitta, obra citada) cita el caso FATA (“FATA Sociedad de seguros mutuos”, CSJ, 24/7/1961) y que de la lectura apurada se podría entender que la CSJ está dando preeminencia a la ley particular aunque sea más antigua, pero lo cierto es que la administración fiscal había negado, en virtud de una derogación subjetiva que se había dispuesto respecto de impuestos internos para la actividad de seguros, una repetición por el impuesto a los réditos ingresados por error. La CSJ entendió que el correcto alcance de la derogación cubría solo a la norma sobre impuestos internos.

Si esa actividad está vinculada con estos, no puede ser escindida de la prestación de servicios que hace la entidad en prosecución de su fin de bien público, es parte de la misma.

A modo de ejemplo, y llevando la hipótesis a su extremo: el hecho que una entidad de bien público haga venta de cosa mueble, considerada la misma en forma individual, no la convierte en forma inmediata en sujeto del impuesto. Lo que corresponde es considerar si esa venta de cosa mueble se relaciona en forma directa con sus fines específicos y, si es así, debe ser entendida como parte de la prestación y beneficiada con la exención.

De un fallo se extrae que “...así como el último párrafo del Art. 3º de la ley del IVA tiene previsto que los servicio conexos o relacionados con locaciones y prestaciones gravadas, también están gravados, la recíproca transita por similares carriles...”⁴² El razonamiento análogo será aplicable para el último párrafo del artículo 7º que indica que: “La exención establecida en este artículo no será procedente cuando el sujeto responsable por la venta o locación, la realice en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas, salvo expresa disposición en contrario.”

Quiero citar algunos fallos en donde se ha interpretado según el criterio expuesto: En “Hindú Club SA”⁴³ se consideró exento, entre otros conceptos, la cuota mensual y los sobrearanceles por actividad, la prestación del servicio telefónico de un conmutador, la venta de carnets y credenciales, la venta de entradas a espectáculos culturales (microcine, entre otros). En “Terrenos de Golf en San Martín SA”⁴⁴ se eximio la locación de roperos, cualquiera fueran las modalidades físicas de los armarios (lo que en la ley del IVA, considerado individualmente no se encuentra en el 3º e) 21. sino en el 7.). En “Los Lagartos Country Club SA”⁴⁵ se eximio el alquiler de caballos y de studs (IVA 3º e) 7. y 14.).

El más interesante, a mi modo de ver, es el fallo “Tiro Federal Argentino de Mar del Plata”, referenciado más arriba, porque se le dio el tratamiento exentivo al alquiler de las pedanas de

⁴¹ No sólo la doctrina, también la administración fiscal cuando opinó en ese orden. Por ejemplo el DAT 104/92 entiende que la exención “no comprende otro tipo de locaciones (que no sean los del punto 21) ni venta de bienes muebles” sin analizar la vinculación con los fines del ente. También el ya citado 6/93.

⁴² “Los Lagartos Country Club SA” TFN. Sala D. 14/9/1998

⁴³ “Hindú Club SA” CNCAF. Sala IV. 11/5/1998. El fallo tuvo como base la ley del IVA aún no generalizado, aunque varios de esos servicios estaban gravados.

⁴⁴ Fallo ya citado.

tiro, de armarios y armas (IVA 3° e) 7.), pero también a la venta de municiones, blancos, platinos y hélices (IVA 1° a) y 3°). En todos los casos porque se consideró que la actividad era necesaria en forma directa a los fines de la entidad: “...mal puede considerarse venta a lo que es parte integrante de la prestación misma.” Sin embargo sí se consideró gravada con el impuesto la venta de calcomanías y distintivos, como consecuencia del sutil límite entre lo que está relacionado en forma directa con los fines de la asociación y lo que no.

En sentido contrario, se negó la exención a la Asociación de Clínicas, Sanatorios y Hospitales Privados de Córdoba⁴⁶, ya que desarrollaba tareas organizativas y de gestión (gerenciamiento) no ligadas estrictamente al objeto de ésta. Como lógica consecuencia de esto, y en un todo de acuerdo con el razonamiento que estoy llevando, se entendió que no basta la sola comprensión en la norma exentiva de ganancias para que proceda la de IVA, ya que la primera es más abarcativa que la segunda.

El límite no deja de ser gris. En otro fallo⁴⁷, el TFN interpretó que la explotación de una playa de estacionamiento (IVA 3° e) 16.) en forma alternada con la utilización del mismo predio para el desarrollo de espectáculos culturales, tampoco estaba gravada, ya que con ese propósito ambivalente le fue otorgado el predio.

Finalmente, si bien se consideró como un punto interesante la interpretación del último párrafo del Art. 3° y del 7° de la ley de IVA, no se puede dejar de mencionar, luego de haber comentado los diferentes casos sobre los que se expidió la justicia, que es difícil determinar la relación intrínseca entre la actividad y el fin del ente. La fina diferenciación en el caso del Tiro Federal, donde se decidió gravar la venta de distintivos y calcomanías, más allá del acuerdo o no con esa decisión, habrá que tomarla como una guía en el sentido de que hay una cuestión por resolver, y que en ese sentido se deberá ponderar debidamente cada caso particular.

Si de algo sirven los antecedentes, en cuanto a la vinculación entre una actividad accesoria gravada y la principal exenta a la hora evaluar dicha relación, quisiera nombrar los siguientes: Cuando el viejo artículo 48 de la ley eximía del IVA a “los ingresos obtenidos por la prensa

⁴⁵ Fallo ya citado.

⁴⁶ “Asoc. de Clínicas, Sanatorios y Hospitales Privados de Córdoba”. CNACAF. Sala V.24/8/00.

⁴⁷ “Instituto de apoyo a la actividad cultural de la manzana de las luces”. TFN. Sala D. 27/8/02.

escrita ... en razón del desarrollo de sus actividades específicas”, el Dictamen 79/92 del 21/7/1992, entendió que la venta de diarios devueltos y rezagos eran parte de esa actividad beneficiada y no una venta de cosa mueble como lo hubiera sido individualmente considerada. Otro: el Dictamen 46/01 indicó que el suministro de medicamentos a pacientes internados debía seguir, en cuanto a su gravación impositiva, la suerte del servicio de la internación. En otra oportunidad, cuando la actividad aseguradora no estaba alcanzada por el impuesto, la administración fiscal había pretendido gravar la venta de bienes siniestrados por parte de las compañías de seguro; el TFN, en fallo confirmado por la Cámara y por la CSJ⁴⁸, se expidió entendiendo que estas ventas constituyen una parte no escindible de la actividad.

Terminando, aunque no se puede indicar una fórmula infalible para determinar cuándo una actividad debe ser considerada alcanzada por la exención del 7° h) 6. y cuándo debe ser individualmente evaluada, se planteó el concepto. Creo que, como corolario del punto, es importante concluir que si bien la exención es de carácter objetivo, el elemento determinante del beneficio debe ser debidamente considerado, tratando de fijar el límite en la relación vinculante mencionada.

3) *Puntualizando en las Asociaciones de Fomento.*

Siguiendo con el razonamiento del punto anterior, es lógico que para que se pueda analizar la vinculación entre una actividad y el objeto del ente sin fines de lucro, se hace necesario un pormenorizado estudio de los estatutos o actas constitutivas del ente. Volviendo a lo ya dicho, la actividad de las asociaciones de fomento puede ser muy amplia, más respecto de las que actúan en el interior. Es por eso que creo que muchas actividades que individualmente pueden ser consideradas lucrativas, o sin serlo no obstante estar gravadas por el IVA, en el caso de estas entidades pasan a ser necesarias, o directamente vinculadas, a sus fines.

Por otra parte, una forma de evaluar si una actividad excede el ámbito del objetivo de la entidad, podría consistir en verificar cuándo deja de beneficiar exclusivamente a sus socios para convertirse en un producto ofrecido a toda la comunidad. En cambio, en las asociaciones de fomento barriales, la trascendencia hacia la comunidad es lo que se busca.

⁴⁸ “La Meridional, Cía. de Seguros SA”. TFN Sala A. 7/5/91-C.Fed. Sala III.19/11/92- CSJ 9/11/93.

A título de ejemplo quisiera citar la explotación de un conmutador telefónico. En el caso del “Club Hindú SA” se consideró exenta de IVA por vincularlo con su objeto principal, aunque si ese conmutador hubiera brindado un servicio a los vecinos, sin lugar a dudas hubiera trascendido esa relación. Pero si la explotación hubiera estado a cargo de una asociación de fomento de alguna ciudad chica del interior, cuyo objetivo entre otros hubiera sido el progreso de la comunidad, la trascendencia del servicio telefónico hacia los vecinos no solamente estaría directamente vinculado con los objetivos sino que redundaría en un logro en sí mismo.

IV.3.3- El requisito del trámite de exención por el impuesto a las ganancias.

En un orden menor de importancia, quisiera hacer mención a que surge una cuestión de la lectura de la exención del artículo 7º h) 6. y de cierto fallo que ya citaré, que, en mi apreciación, ha sido mal interpretado.

La norma indica que estarán exentas las prestaciones y locaciones realizadas por los sujetos comprendidos en el Art. 20 f) de la ley del impuesto a las ganancias. Entiendo que esto no implica un juicio previo por parte de la administración ya que, recordemos lo dicho para el tratamiento de la exención en el impuesto a las ganancias, la potestad del fisco se limitaba al reconocimiento de la misma. La entidad puede estar incluida en la norma de ganancias aunque no se hubiera solicitado el reconocimiento administrativo, lo que le permitiría el tratamiento más beneficioso en el IVA.

No obstante, esto ha provocado que alguna doctrina, apoyada en la lectura apurada de un fallo del TFN⁴⁹, haya interpretado que “La notificación a la entidad sin fines de lucro de la resolución a través de la cual se le otorga la exención en el impuesto a las ganancias, producirá la exoneración en el IVA”⁵⁰. Claro, el fallo mencionado en uno de sus considerandos indica que “...para la procedencia de la exención en el IVA, la asociación debe estar comprendida en el inciso f) del artículo 20 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es decir que el ente fiscal tendría que haberle reconocido su condición de exenta por ser quien se encuentra autorizado en virtud

⁴⁹ “Transportadores Rurales Argentinos de Rosario”. TFN Sala A. 1/10/2001

⁵⁰ Fenochietto, Ricardo. “Algunas definiciones y consideraciones sobre problemas tributarios cotidianos”. Revista “Impuestos” 2002-B. Pág. 11

de la legislación vigente, a reconocer tal carácter (Art. 34 DR de dicha ley)...”, y esto, entiendo, apuró la conclusión antedicha. Sin embargo, de la lectura de todo el fallo surge que:

- Del sexto párrafo del punto I: la entidad dice que “si bien el ente fiscal rechazó la solicitud de exención efectuada (se está refiriendo a ganancias), la denegatoria fue oportunamente recurrida”.

- Del considerando III: inmediatamente a posteriori de lo citado por la doctrina comentada indica que “...debe destacarse que no consta en las actuaciones administrativas –ni tampoco se acompañaron pruebas que demuestren lo contrario –, que el actor impugnara dicha decisión administrativa mediante las vías recursivas pertinentes”. Nótese que, en esta inteligencia, el TFN debe presumir que la actora acepta la denegatoria de exención, sin embargo, continúa analizando si la misma hubiera correspondido.

- Del segundo párrafo del mismo considerando III: el Tribunal analiza el objetivo de la entidad y concluye que “...Justamente ese objetivo constituye un claro y concreto fin lucrativo... no percibiéndose el beneficio público que sirva a la comunidad...”

O sea, la exención en el IVA no fue procedente porque la actividad de la asociación no encuadraba como ausente de lucro, es decir no era una entidad “comprendida” en el inciso f) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias; porque la administración denegó la solicitud, pero también porque del análisis del TFN surge que esa denegatoria era correcta. Del razonamiento criticado surgiría que hasta tanto no se tramite la exención de ganancias y esta sea notificada, la entidad sería responsable del impuesto al valor agregado. El problema de la entidad actora no radica en la falta de solicitud de reconocimiento, sino que, ante la solicitud del mismo, la administración fiscal (aunque el TFN) entendió su improcedencia.

IV.4- Conclusión.

Si bien se reconocen las dificultades que se debieron enfrentar a la hora de una definición, devenidos de los vaivenes de la opinión fiscal y de la falta de uniformidad en la doctrina, entiendo que de la hermenéutica de la ley del IVA surge que la exención del impuesto tiene carácter objetivo.

Aunque puede haber leyes ajenas a la del IVA que beneficien a cierto sujetos respecto de este impuesto, las mismas deben ser posteriores a la ley tratada.

Por otra parte, y en virtud de las características técnicas del tributo, entiendo que no es deseable esta forma legislativa de beneficiar a un ente de bien público, pues la manifestación de capacidad contributiva que se pretende gravar no es la suya sino la de los consumidores.

La relación actividad-sujeto de la exención no le resta importancia al elemento objetivo del hecho imponible a la hora de definirla. No obstante, las características del ente como de bien público y el análisis de sus objetivos deben ser tenidas en cuenta para su correcta ponderación.

La justa medida de la exención se logra desechando el método que impone el análisis individual de las actividades del ente, para dar paso previo al análisis de la vinculación que las mismas tienen con los fines de éste. En la medida en que se relacionen directamente con sus fines (el concepto difícil de definir, y que se deberá evaluar en cada caso en particular), la actividad se considerará no escindible de la prestación exenta y se beneficiará igualmente.

En virtud de los objetivos distintivos que tienen las asociaciones de fomento, el rango de la exención puede ser más amplio, fundamentalmente porque la trascendencia hacia a la comunidad de su actividad es parte del objeto de las mismas. Esto sobre todo es cierto para las que actúan en las localidades pequeñas del interior del país.

Cuando la ley del IVA indica que las entidades deben estar contenidas en las normas exentivas de la ley del impuesto a las ganancias, esto no significa la necesidad del reconocimiento expreso por parte de la administración fiscal en ese sentido, pero su denegatoria, debidamente fundada, traerá el decaimiento del beneficio en el IVA.

V- Tratamiento en el Impuesto a los Ingresos Brutos (Bs. As.)

Respecto del análisis de la cuestión del tema frente al impuesto del título, se procederá con el análisis de la desgravación impositiva en forma análoga al tratamiento de los impuestos nacionales. Luego se planteará lo que se entiende un vicio de inconstitucionalidad del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As. por oposición a normas de la Ley de Coparticipación Federal.

V.1- La desgravación impositiva.

Lo dicho respecto de la prosecución del bien común por parte de las entidades de bien público, y su identidad con el objetivo perseguido por el estado, en alusión a la situación fiscal en ámbito nacional, por supuesto que también es aplicable en el provincial.

También se hace necesario invocar lo dicho respecto del IVA, ya que el impuesto a los ingresos brutos goza de características técnicas similares: al consumo, indirecto, general en el ámbito provincial aunque lo terminan aplicando todas las provincias, y real. Si bien esto es cierto, el análisis andará por carriles diferentes, entre otras circunstancias porque el beneficio a las actividades desarrolladas por los entes sin fines de lucro se encarna, en esta ocasión, en una exención netamente subjetiva.

Del plexo normativo del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As. surge que:

“Art. 142 - El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativo o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.”

Siendo nota distintiva en lo que aquí importa que:

- Se debe desarrollar cualquier actividad habitual y a título oneroso, excediendo entonces el límite del ánimo lucrativo.
- No tiene importancia cuál sea la naturaleza del sujeto.

Esto deja dentro del ámbito de imposición a las actividades desarrolladas por las entidades sin fines de lucro en general y por las asociaciones de fomento en particular, ya que su naturaleza subjetiva no las excluiría de la verificación del hecho imponible, y las mencionadas actividades (el elemento objetivo), son a título oneroso y habituales.

Perfeccionado el hecho imponible, nuevamente el legislador dispone una dispensa en el ingreso del impuesto mediante la figura de la exención:

“Art. 166 - Están exentos del pago de este gravamen: ...

g) Las operaciones realizadas por asociaciones, sociedades civiles, entidades o comisiones de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, instituciones religiosas y asociaciones obreras, reconocidas por autoridad competente, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y no se distribuya suma alguna de su producido entre asociados o socios.

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. A estos efectos, no se computarán los ingresos provenientes del cobro de cuotas o aportes sociales y otras contribuciones voluntarias que perciban de sus asociados, benefactores y/o terceros.

Se excluyen de la exención prevista en este inciso a las entidades que desarrollen la actividad de comercialización de combustibles líquidos y/o gas natural y aquellas que, en todo o en parte, ejerzan la explotación de juegos de azar y carreras de caballos.”

De la interpretación lógica del primero y segundo párrafo surge clara la exención como subjetiva. Si bien aleja del tributo a las “operaciones realizadas” por las entidades sin fines de lucro, es por la naturaleza de estas últimas, y no de las actividades, que se alcanza el beneficio, ya que éste se gozará independientemente de la actividad que desarrolle el ente.

V.2- Delimitación de la exención. Condicionamientos.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia no es tan copiosa como en el caso de los impuestos nacionales antes estudiados. No obstante, en líneas generales, entiendo que buena parte de los razonamientos doctrinarios y jurisprudenciales tratados, sobre todo a la hora de estudiar lo referido al impuesto a las ganancias, son aplicables a este impuesto.

1) *Condicionamientos análogos a los de ganancias.*

De la lectura de la norma exentiva surgen una serie de condiciones para gozar del beneficio. Si bien, insisto, no he encontrado mayor material específico, considero que los razonamientos jurisprudenciales y doctrinarios válidos respecto del impuesto a las ganancias, pueden ser aplicables al tributo bajo tratamiento. Así, los mismos deben ser enmarcados en el principio de realidad económica, también vigente en el derecho tributario provincial (Código Fiscal, Art.7º).

Los condicionamientos referidos son:

- Del primer párrafo: La naturaleza del sujeto beneficiario de la exención, la prohibición de distribuir el patrimonio y destinar las ganancias al objeto de la entidad de bien público.

- Del segundo párrafo: La prohibición de desarrollar ciertas actividades. Respecto de este punto cabría aclarar que la actividad de comercialización de combustibles líquidos y/o gas natural, dado que se trata de una actividad con una carga impositiva general importante, y cuyos precios muchas veces están regulados, se justifica su exclusión.

2) *El monto máximo de ingresos provenientes de actividades comerciales y/o industriales.*

El segundo párrafo de la norma exentiva aleja del beneficio a las entidades que obtengan ciertos ingresos por encima de un importe determinado.

De los antecedentes legales, surge que este condicionamiento no existía en lo absoluto hasta el 10/1/97. Lo agregó la ley fiscal 11.904 del año 1997, pero se obvió referencia alguna al monto máximo de ingresos, por lo que bastaba que la entidad realizara operaciones comerciales y/o industriales para estar alcanzada por el impuesto. Esto causó no poca preocupación.

Sin embargo, la ley 12.233, mediante su artículo 57 incorpora al párrafo el monto máximo de ingresos, fijado desde entonces y repitiéndose hasta la actualidad en \$ 180.000,- El valor agregado de esta ley es que le da aplicación al párrafo en forma retroactiva al 11/1/1997, por lo que la ley 11.904 tuvo una vigencia relativa.

Sería menester revisar el monto de eximición, ya que la desvalorización monetaria lleva a gravar una capacidad contributiva cada vez menor.

3) *La necesidad de tramitar la exención.*

Existe una norma en el mismo Código Fiscal, y por ende con jerarquía legal, que fija el momento a partir del cual una entidad sin fines de lucro se hará merecedora de la exención. En redacciones anteriores, y al contrario de lo que vimos para la normativa nacional en donde el rango normativo de la regla condicionante era menor, el artículo llegó a limitar el goce del beneficio a su previa solicitud. Actualmente (s/Ley 12.752 del 5/10/2001) su redacción reza:

“Art. 86 - Salvo disposición legal en contrario, las exenciones de gravámenes regirán a partir del momento en que el sujeto pasivo de la obligación fiscal reúna todos los requisitos exigidos por la ley y conservarán su vigencia mientras no se modifique el destino, afectación o condiciones de su procedencia.

La reglamentación determinará en cada caso cuáles sujetos se encuentran alcanzados por el deber de tramitar el acto declarativo del beneficio o de denunciar su situación mediante declaración tributaria pertinente.”

De la interpretación literal de la norma (o modo lógico), se entiende que la vigencia de la exención regirá a partir de la reunión de todos los requisitos exigidos por la ley. Estos requisitos son los más arriba enumerados, y no los que pudieran devenir de exigencias reglamentarias. La consecuencia práctica es que la exención otorgada tendrá efectos desde el momento mencionado, aún cuando la solicitud de exención sea posterior.

Esto no siempre fue así, la redacción anterior del Art. 86 indicaba respecto de la exención que “La petición deberá contener todos los requisitos exigidos en cada caso y la exención regirá, de corresponder, a partir de la fecha de solicitud...” (Vigencia desde el 1/4/98). A su vez, la anterior, era algo intermedio: se refería a que la exención regiría a partir de que el sujeto “...reúna todos los requisitos exigidos en cada caso”, sin especificar en “los exigidos por la ley” y sin establecer explícitamente relación alguna con el momento de solicitud del beneficio.

Sin embargo, la ley 12.837, a la sazón un régimen de regulación, condonó deuda por impuesto, intereses y multas, a condición de que se obtenga o se hubiera obtenido en alguna oportunidad la exención, considerando firmes los pagos que se hubieran realizado en razón de la aplicación de las normas tratadas en el párrafo anterior.

Pasando en limpio la cuestión, el condicionamiento de la solicitud de exención como requisito para su goce sólo tuvo efectos en la medida en que durante su período de vigencia se hubieran efectuado pagos por aplicación de ello. Entiendo, que aún bajo estas circunstancias, el requisito formal no puede ser esgrimido a la hora de una denegatoria de exención, porque la causa del beneficio se halla en el carácter de bien público de la entidad (verdadera consideración de la realidad económica) y no en la capacidad de realizar un trámite burocrático.

En cuanto a la opinión doctrinaria, tenemos que decir que está en línea con lo dicho⁵¹. Sin entrar en mayores detalles, porque entiendo que con la redacción actual del Art. 86° la situación está zanjada, los argumentos han ido desde la consideración de los derechos adquiridos por antes que gozaban del beneficio desde larga data, cuando no había condicionamiento alguno,

⁵¹ Bulit Goñi, Enrique G. – Carrera de “Especialista en Tributación”. UNMdp. Clase 3/5/02.

combinada con la falta de acción por parte de la entidad fiscal luego de la existencia de estos requisitos (doctrina de los actos propios), hasta la evaluación de la situación dentro del marco de la realidad económica⁵².

Sin embargo, la poca jurisprudencia que hay, aunque de instancia del TFA, no siguió la misma corriente: en dos fallos, y por períodos en los que se encontraba vigente la más antigua de las redacciones del artículo 86 citadas, entendió la exigencia del requisito de solicitud.⁵³

No ha habido fallos de mayor jerarquía, pero la CSJN ha tenido oportunidad de pronunciarse en cuestiones análogas y ha entendido, en un reclamo de tasa municipal, que no resulta razonable que se niegue la exención del tributo por la sola circunstancia de que la entidad exenta no haya perfeccionado un trámite administrativo, con base en que las disposiciones que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que su texto admita, sino que en forma tal que el propósito de la ley se cumpla.⁵⁴

Insisto en queda resuelta la situación con la redacción actual de la norma, no obstante, por todo lo dicho, quiero dejar sentada mi posición respecto a que, incluso, con redacciones anteriores, la exención también debía ser procedente.

V.3- La cuestión constitucional.

Hasta aquí, durante el tratamiento de este impuesto, he circunscrito el análisis tomando como base la normativa directamente vinculada a la materia tributaria en examen, partiendo entonces de la lectura del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As. De esto ha resultado la gravación de las actividades de los entes de bien público y la posterior exención.

Sin embargo, si elevamos el análisis en la escala de jerarquías normativas, debemos preguntarnos si es correcto que estos entes estén gravados por el impuesto. El planteo estriba en que la Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales reglamenta, en el punto 1 de su segundo párrafo, cuáles deben ser las características básicas de los impuestos a los ingresos

⁵² Soria Acuña, Juan Manuel. “Exenciones en el Impuesto a los Ingreso Brutos. El trámite formal de la exención no puede considerarse como requisito legal de configuración de la misma”. Universidad Austral. Revista Argentina de Derecho Tributario. 1/02 N° 1. Pág. 177.

⁵³ “Círculo Odontológico de Bolívar”. TFA. 27/5/97 y “Agremiación Odontológica de Berisso, La Plata y Ensenada”. TFA. 4/11/99.

⁵⁴ “Municipalidad de la Ciudad de Bs. As. C. Hospital Alemán”. CSJN. 11/2/1997.

brutos⁵⁵ que legislarán cada una de las provincias; y, como primera característica, establece que “Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro...” Toda vez que el artículo 142 del Código Fiscal pretende gravar la actividad ejercida a título oneroso, establece un ámbito de imposición más amplio que el límite permitido.

No obstante, para que el razonamiento sea válido, es necesario considerar el carácter lucrativo o no de los entes de bien público y si, efectivamente, la Ley de Coparticipación tiene supremacía sobre el Código Fiscal.

V.3.1- Carácter de los entes de bien público.

Por propia definición son entes sin fines de lucro más allá de la onerosidad de sus actividades. En cuanto a este punto, entiendo que el animo de lucrar debe ser entendido en la medida del principio de realidad económica, siendo aplicable todo lo dicho a la hora de la consideración de la normativa del impuesto a las ganancias.

V.3.2- Supremacía de la Ley de Coparticipación Federal.

Esta cuestión a analizar no es menor. No pretendo, desde mi idoneidad, acabar el tema ni mucho menos, pero para no restarle significación a mis palabras, referiré los conceptos a lo dicho por opinantes de primer orden.

Entiendo que lo primero a considerar es el rango constitucional de una ley nacional, o ley convenio como la del caso, respecto de una ley provincial como lo es el Código Fiscal. El Art. 31 de la CN indica 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...”, estableciendo un orden de supremacía, según el cual la ley nacional está por sobre la provincial.

⁵⁵ Desde el punto de vista práctico esto se hace necesario, porque la misma ley estatuye la obligatoriedad de la aplicación del Convenio Multilateral, entonces, de esta forma “... se asegura la homogeneidad sustantiva del impuesto sobre los Ingresos Brutos...lo que es esencial para la recta funcionalidad del Convenio Multilateral.” (Bulit Goñi, Enrique G. “Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos” Ediciones Depalma. Bs. As., 1992. Pág. 24.

Sin embargo, en orden de ponderar la validez intrínseca de la propia Ley de Coparticipación, es menester destacar que la doctrina, antes de la reforma constitucional de 1994, no era uniforme en cuanto a considerar su constitucionalidad. No obstante, Jiménez, estando de acuerdo con la legitimidad de la norma, cita a otro autor diciendo que “...recuerda con acierto Bulit Goñi que en el plano de los hechos, la cuestión se tornó abstracta, ya que las legitimadas para impugnar el sistema (de coparticipación) en justicia, eran las provincias afectadas por su implementación. Y ellas no solamente no efectuaron impugnaciones, sino que lo consintieron sin limitación o reserva alguna.”⁵⁶

Aún existiendo resistencia a considerar válido el sistema, “Con la inclusión en nuestra Ley Fundamental del régimen de coparticipación, se ha llegado a superar una gran controversia... Con tal inclusión la tacha de inconstitucionalidad ha perdido vigencia”⁵⁷. En definitiva, si existían dudas respecto de la legitimidad de la ley comentada, la situación fue zanjada por la reforma de 1994.

Resta considerar una cuestión. Si bien la coparticipación tuvo consagración constitucional en la última reforma, consignando sus cuestiones normativas básicas, la cláusula transitoria sexta indica que será establecido el régimen acorde antes del 31/12/1996. Dado que se ha incumplido dicho plazo, cabe preguntarse la validez de la actual ley de coparticipación a la luz de nuestra CN. No obstante, la misma cláusula sexta establece que las condiciones vigentes a la hora de la reforma no serán modificadas hasta el dictado de la nueva ley. A propósito, se ha entendido que “...si bien la primera parte ha perdido todo efecto al cumplirse la fecha prevista del 31/12/96, con respecto al resto de la disposición mantiene su validez hasta el momento de dictar el nuevo régimen de coparticipación federal”⁵⁸.

Para concluir el punto, entiendo que la ley de coparticipación, en un todo legítima, tiene mayor rango normativo que lo dispuesto por el Código Fiscal de la Provincia de Bs. As.

⁵⁶ Jiménez, Eduardo Pablo. “Derecho Constitucional Argentino. Manual de Enseñanza”. Ediar. Bs. As., 2000. Pág. 418.

⁵⁷ Barraza, Javier I. y Schafrik Fabiana H. “La Reforma Constitucional de 1994 y la Coparticipación Federal de Impuestos. Análisis Comparativo de los Distintos Sistema de Distribución de Facultades Tributarias”. El Derecho – Universidad Católica Argentina. Bs. As., 16/11/1995, N° 8878. Pág. 8

⁵⁸ Dalla Via, Alberto R. “Derecho Constitucional Económico”. Abeledo Perrot. Bs. As. 1999. Pág. 592.

V.3.3- La ilegalidad.

En base al razonamiento esgrimido, la norma por la cual la Provincia de Bs. As. pretende gravar a las actividades ejercidas a título oneroso, está reñida con una norma de orden superior, como lo es la Ley de Coparticipación Federal, ya que este hecho imponible es más amplio que el que la ley convenio autoriza. Esto tacha a la norma de inconstitucional⁵⁹.

Ergo, tendría que interpretarse que, toda la reglamentación y condicionamientos vinculados con la norma exentiva, devienen en caducos en la medida en que las actividades desarrolladas por los entes de bien publico nunca tendrían que haber integrado el hecho imponible.

V.4- Conclusión.

Analizando la situación fiscal de las entidades sin fines de lucro en general (en este caso el análisis de las asociaciones de fomento es en un todo coincidente), entiendo que, si se limita el análisis al Código Fiscal, el ente se encuentra exento en forma subjetiva del impuesto, con ciertos límites que no deberían desconocer el marco de la realidad económica.

Entiendo también que el requisito formal de la solicitud de exención tampoco debería ser procedente para este impuesto. Hoy esto surge del análisis de la norma y sus antecedentes, aunque concluyo que el requerimiento siempre fue un exceso de formalismo.

Respecto de estos entes, pero en una dimensión que puede exceder al tema tratado, el hecho imponible elegido por el legislador bonaerense excede el legal en los términos de la Ley de Coparticipación.

VI- Conclusión Final.

Respecto de las conclusiones específicas a las que se arribaron a la hora de examinar cada impuesto, a las mismas me remito, reservando el presente espacio a conclusiones más generales.

Surge de todo el trabajo que la consideración particular de las asociaciones de fomento, lógicamente, sigue la suerte de las entidades sin fines de lucro en general, arribando a que en

⁵⁹ Si bien no encontré doctrina que desarrollara el tema, la misma cuestión es mencionada por Bulti Goñi (Bulit Goñi, Enriquei G. “Restricción Inconstitucional Agravada por la Exención a la Industria en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos de la Ciudad de Bs. As.”. La Ley – Periódico Económico Tributario N° 183. 1999. Lexco Fiscal. También en la clase ya mencionada).

pocas ocasiones la situación particular de los entes bajo estudio se aparta del universo que los contiene, por lo menos del de las asociaciones en general.

Entiendo que el principio de realidad económica es el que, a la hora de considerar el tratamiento tributario de estudio, se vuelve insoslayable, ya que es el que mide la verdadera naturaleza de ausencia de lucro de estas entidades. Esto es fundamentalmente cierto para la ponderación de las exenciones subjetivas.

Los condicionamientos para el goce de las exenciones son más bien indicativos, resultado carentes de fuerza propia suficiente para enfrentar a la realidad económica. Particularmente, las limitaciones formales resultan ofensivas, ya que la causa ontológica de la desgravación de los entes sin fines de lucro es la identidad de su objetivo con el del Estado, y la evaluación del objeto de bien común no se vincula en modo alguno con la capacidad de realizar trámites burocráticos (Verbigracia la solicitud formal del beneficio).

En la misma línea, al tema en cuestión es aplicable la doctrina de la CSJN en cuanto a la correcta interpretación de las exenciones, las que deben resultar de la clara letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca.

Los aspectos técnicos de los impuestos no deben ser descuidados a la hora de su normatización legislativa. Lo contrario provoca no pocos problemas a la hora de la correcta interpretación de la ley.

VII- Colofón

Desde mi punto de vista, seguramente el más viciado de subjetividad, el objetivo del trabajo fue logrado: se enmarcó a las asociaciones de fomento, muchas veces arrastradas por la naturaleza que caracteriza a todas las entidades de bien público, dentro de los límites de las normas tributarias de los principales impuestos.

Las no pocas dificultades que se presentaron, tanto durante la investigación como durante la propia redacción del presente, en general fueron superadas.

Cuando las mismas no posibilitaron la profundidad del análisis que se hubiera deseado, dichas limitaciones se explicitaron. Rescato dos casos puntuales en los que, no

obstante los obstáculos fueron mayores, los mismos fueron planteados, como así también fue planteada la forma en que se resolvieron: El primero fue a la hora de delimitar en forma precisa y exacta el elemento objetivo exento en el hecho imponible de la ley del IVA, en donde se reconoció la dificultad y la necesidad de evaluar cada caso en particular. El segundo se produjo al tratar la cuestión de constitucionalidad del hecho imponible verificado respecto del impuesto sobre los ingresos brutos. Las trabas devenidas de la idoneidad del que suscribe, a la hora de evaluar el rango normativo de las leyes examinadas, fueron salvadas restringiendo la opinión personal y basando el análisis en citas de autores reconocidos.

Personalmente, ambiciono que este trabajo, además de integrar abundante información del tema en tratamiento, agregue algún conocimiento, o por lo menos una opinión más en un tema por demás controvertido.

Fuentes

Bibliografía

- Barraza, Javier I. y Schafrik Fabiana H. “La Reforma Constitucional de 1994 y la Coparticipación Federal de Impuestos. Análisis Comparativo de los Distintos Sistema de Distribución de Facultades Tributarias”. El Derecho – Universidad Católica Argentina. Bs. As., 16/11/1995, N° 8878.
- Belluscio, Augusto C. (Director) y Zannoni, Eduardo A. (Coordinador) “Código Civil y leyes complementarias – Comentado, anotado y concordado”. Editorial Astrea, Bs. As. 1993. Tomo 1
- Bertazza, Humberto J. “Las entidades religiosas y el IVA”. Errepar. Bs. As., Octubre/2000. DTE T. XXI
- Borda, Guillermo A. “Tratado de Derecho Civil. Parte General”. Editorial Perrot, Bs. As. 1996. Tomo I,
- Brunotti A. y Vitta José M. “El IVA y las asociaciones mutuales”. La Ley.– Impuestos. Bs. As., 1993 T. LI B.
- Bulit Goñi, Enrique G. “Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos” Ediciones Depalma. Bs. As., 1992.
- Bulit Goñi, Enrique G. – Carrera de “Especialista en Tributación”. UNM del P. Mar del Plata, Clase 3/5/02.
- Bulit Goñi, Enrique G. “Restricción Inconstitucional Agravada por la Exención a la Industria en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos de la Ciudad de Bs. As.”. La Ley – Periódico Económico Tributario N° 183. 1999. Lexco Fiscal.
- Calcagno, Luis Maria y Fourcade, Maria Viviana. “Régimen legal para entidades sin fines de lucro”. Ediciones La Rocca, Bs. As., 1999.
- Carlen, Roberto. “Asociaciones y Fundaciones. Tratamiento fiscal que le dispensa la legislación nacional y provincial a este tipo de instituciones”. Errepar. Octubre 1996. DTE T.XVII.
- Chalupowicz, Israel. “Las entidades de bien público sin fines de lucro. Su tratamiento en el impuesto a las Ganancias”. Errepar – Crónica Tributaria 11/97. N° 191.
- Chalupowicz, Israel. “Entidades civiles y deportivas. Tratamiento fiscal, laboral y previsional”. La Ley – Impuestos. Julio 2002. N° 13.
- Chamatropulo, Miguel A. “El IVA y las asociaciones mutuales”. Errepar. Bs. As., Marzo de 1994. T. XIV.
- Chamatropulo, Miguel A. “El IVA y las exenciones subjetivas. Se vislumbran soluciones”. Errepar. Bs. As. 1995. T. XVI.
- Dalla Lana, Hernán. “Fundaciones y Asociaciones Civiles. Novedades en Materia Impositiva”. Aplicación Tributaria. Bs. As., Septiembre de 2000. Revista Técnica Impositiva N° 107.
- Dalla Lana, Hernán. “Fundaciones y Asociaciones Civiles. Tratamiento en los impuestos al Valor Agregado y sobre los Ingresos Brutos”. Aplicación Tributaria. Bs. As., Diciembre de 1999. Revista Técnica Impositiva N° 98.
- Dalla Via, Alberto Ricardo. “Derecho Constitucional Económico”. Abeledo Perrot. Bs. As. 1999.
- Diez, Humberto P. “Impuesto al Valor Agregado”. Errepar. Bs. As., 1997.
- Eletorre, Angel. “Las mutuales frente a los tributos nacionales”. La Ley – Impuestos. Bs. As. 1993. T. LI B.
- Fenochietto, Ricardo. “Algunas definiciones y consideraciones sobre problemas tributarios cotidianos”. Revista “Impuestos” 2002-B. Pág. 11
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.. “Impuesto a las ganancias”. Ediciones Depalma, Bs. As. 1996.
- Grupo de enlace AFIP-Consejo. “El Consejo Actúa”. CPCECF. Marzo de 2003
- Jarach, Dino. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Editorial Cangallo, Bs. As. 1985.
- Jiménez, Eduardo Pablo. “Derecho Constitucional Argentino. Manual de Enseñanza”. Ediar. Bs. As., 2000.
- Marchevsky, Rubén. “IVA – Análisis Integral”. Ediciones Macchi. Bs. As. 2002.

- Oklander, Juan. "Los sujetos en el IVA. Caracterización, tipificación y exención" La Ley – Impuestos. Bs. As. 2000. T. LVIII B.
- Raimondi, Carlos A. y Atchabahian, Adolfo. "El impuesto a las ganancias". Ediciones Depalma, Bs. As., 1999.
- Reig, Enrique J. "Impuesto a las Ganancias". Ediciones Macchi, Bs. As., Agosto de 2001.
- Rivero, Silvia. "Nuevas reglas de juego para las exenciones subjetivas en el IVA". La Ley – Periódico Económico Tributario. 2001. N°222. Lexco Fiscal.
- Saladino Andrés y Felix Rolando. "Consultorio Impositivo". La Ley – Impuestos. (Consultas relacionadas de los últimos años)
- Soria Acuña, Juan Manuel. "Exenciones en el Impuesto a los Ingreso Brutos. El trámite formal de la exención no puede considerarse como requisito legal de configuración de la misma". Universidad Austral -Revista Argentina de Derecho Tributario. Enero-Marzo 2002 N° 1.
- Valeri, Patricia Alejandra. "Las entidades civiles sin fines de lucro y los impuestos nacionales: Situación actual y posibilidades futuras para su encuadramiento tributario". XXII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Córdoba. 23 al 26 de Septiembre de 1998.

Jurisprudencia Citada

- "Asoc. de Clínicas, Sanatorios y Hospitales Privados de Córdoba".CNACAF.Sala V.24/8/00.
- "Cámara de la industria del calzado"CSJN. 4/10/1943
- "Cámara industrial de la seda" CNFed. 8/9/1943
- "FATA Sociedad de seguros mutuos", CSJ, 24//7/1961)
- "San Martín Mutual Social y Biblioteca" TFN Sala D. 7/11/1994.
- "Sociedad Anónima Hurlingham Club" Actuación 535/96 (DAL)
- "Terrenos de Golf en San Martín S.A." TFN Sala C 18/5/98.
- "Tiro Federal Argentino de Mar del Plata" TFN Sala D. 13/7/1998
- "Agremiación Odontológica de Berisso, La Plata y Ensenada". TFA. 4/11/99.
- "Camarero Juan Carlos s/Recurso de apelación Imuesto a las Ganancias". CSJN. 10/3/1992.
- "Circulo Odontológico de Bolívar". TFA. 27/5/97
- "Emilio Mignone y Cía. c/ Pcia. de Bs. As." CSJN. 20/12/1939.
- "Hindú Club SA" CNCAF. Sala IV. 11/5/1998.
- "Instituto de apoyo a la actividad cultural de la manzana de las luces". TFN. Sala D. 27/8/02.
- "La Meridional, Cía. de Seguros SA".C.Fed. Sala III 19/11/92.
- "La Meridional, Cía. de Seguros SA".CSJN 9/11/93.
- "La Meridional, Cía. de Seguros SA".TFN Sala A. 7/5/91.
- "Los Lagartos Country Club SA" TFN. Sala D. 14/9/1998
- "Multicambio SA s/Recurso de apel. impuestos s/la compraventa de divisas" CSJ 1/6/93.
- "Municipalidad de la Ciudad de Bs. As. C. Hospital Alemán". CSJN. 11/2/1997.
- "Transportadores Rurales Argentinos de Rosario". TFN Sala A. 1/10/2001

Opinión de la Administración Fiscal Citada

- | | | |
|-------------------------------------|-------------------------------------|---------------------|
| • Dict. (DAL) 13/98 | • Dict.(DAT)104/92 | • Dict. (DAT) 42/94 |
| • Dict. (DAL) 9/93 | • Dict.(DAT)111/92 | • Dict. (DAT) 49/97 |
| • Dict. (DAL) 91/94 | • Dict.(DAL) 14/82. | • Dict. (DAT) 6/93 |
| • Dict. (DAT) 46/01 | • Dict.(DAT) 37/01 | • Dict. (DAT) 70/02 |
| • Dict. (DAT) 79/92 | • Dict. (DAT) 38/96 | |
| • Instrucción (DGI) 140/75 | • Instrucción 28/95 | |
| • Instrucción (DGI) 293/80 | • Instrucción 5/2000 | |
| • Res. Interna 2436 del 20/11/1967. | • Res. Interna 2436 del 20/11/1967. | |