

ASOCIACIONES CIVILES: SU TRATAMIENTO EN LOS IMPUESTOS DE ORIGEN NACIONAL

Cr. Jorge Héctor Cortez

Contador Público UNLaR.
Asesor y consultor.

Palabras Clave:

*Asociaciones Civiles,
normas impositivas,
exenciones.*

Key Words:

*The Civil Associations,
taxasables rules,
exemptions.*

Resumen

Las normas impositivas vigentes en el orden nacional referidas a los impuestos a las ganancias, ganancia mínima presunta, al valor agregado y el establecido por la Ley N° 25.413 consideran a las asociaciones civiles como sujetos pasivos de dichos impuestos respecto de los hechos imposables establecidos en cada una de ellas.

No obstante ello el legislador ha querido que cuando las asociaciones civiles cumplan con determinadas condiciones eximir las del pago de los mismos o reducir la alícuota a la que se encuentran gravadas.

ABSTRAC

Taxables rules in force in the nacional ambit related to profits tax, minimum presumed profits tax, value added and that fixed trough law N° 25.413, consider the civil associations as tax payers of those duties refered to the taxable Facuss settled in each of them.

Nevertheless, the legislador has wished that when the civil associations carry out whit stipulated conditions, to exempt them of the payment of those obligations or to reduce the aliquot that are taxed.

INTRODUCCION

Las asociaciones civiles tienen su origen en el art. 14º de la Constitución Nacional en cuanto expresa que "todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio a saber: **de asociarse con fines útiles**".

Develado su origen podemos conceptualizarlas como **una persona jurídica de carácter privado, constituida por un grupo de personas físicas que tienen por objeto llevar adelante una o varias actividades que tiendan al bien común y que tiene las siguientes características:**

- **Deben ser capaces de adquirir derechos y contraer obligaciones.**
- **Su objetivo principal debe ser el bien común.**
- **Poseer patrimonio propio.**
- **No subsistir exclusivamente de las asignaciones del Estado.**
- **Tener autorización para funcionar.**

SU TRATAMIENTO IMPOSITIVO

El art. 5º de la Ley de Procedimiento Fiscal establece que "están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma y oportunidad debidas personalmente o por de medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de sus deudas tributarias: **los que sean contribuyentes según las leyes respectivas**. Son contribuyentes, en tanto se verifique el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias:

Inc b) Las personas jurídicas del Código Civil".

Por su parte el art. 6º del mismo texto normativo señala "que están obligados a pagar el tributo al fisco, con los recursos que administran, perciben o disponen, **como responsable de las deudas tributarias de sus representados, en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:**

Inc d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas".

EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Este impuesto grava las ganancias obtenidas por las personas de existencia visible (art. 51º del Código Civil) o ideal (art. 32º del Código Civil).

Los sujetos mencionados en el párrafo anterior residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, mientras que los sujetos referenciados residentes en el extranjero tributan por sus ganancias de fuente argentina.

La definición de ganancia la encontramos en el art. 2º de la ley el cual establece que "a los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas:

Inc a) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación".

Definición esta de ganancias conforme a la teoría de la fuente o de la renta-producto y aplicable a las personas físicas y sucesiones indivisas.

Inc b) "Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no con las condiciones del apartado anterior obtenidas por los responsables comprendidos en el art. 69º y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales"

Definición esta conforme a la teoría del balance.

Para esta teoría "la renta comprende todo beneficio o ingreso que pone de manifiesto un acrecentamiento de capital o un aumento de riqueza disponible para gastos de consumo, incluyendo no solo las ganancias periódicas sino también eventuales, principal elemento diferenciador respecto" de la teoría de la fuente.¹

Entre los responsables comprendidos en el mencionado artículo encontramos a las **asociaciones civiles** (art. 69º inc a apart 3).

Por su parte el art. 49 º de la ley establece que "constituyen ganancias de la tercera categoría:

- a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69º".

Por lo tanto a modo de resumen podemos decir:

- 1) Que las asociaciones civiles son **sujetos pasivos del impuesto a las ganancias**.
- 2) Que sus ganancias se encuentran entre las de tercera categoría.
- 3) La alícuota a la que sus ganancias están gravadas es del 35% (art. 69º inc a).

Ahora bien, artículo 20º del impuesto a las ganancias a referirse a las exenciones en su inc f) establece que están exentas del gravamen las ganancias de las **asociaciones**, fundaciones y entidades civiles:

¹ MANASSERO CARLOS J. y otros- Impuesto a las Ganancias- Legislación y Técnica Fiscal I- Facultad de Ciencias Económicas- Universidad Nacional de Cordoba. p. 15.

a) De asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física e intelectual.

b) Siempre que tales **ganancias y su patrimonio** se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios.

De la lectura de lo arriba señalado pareciera que aquellas asociaciones que no tengan por objeto las actividades allí indicadas no encuadrarían en el ámbito de las exenciones que menciona el artículo señalado, por lo que sus resultados positivos quedarían gravados con una alícuota del 35%.

Fue la Resolución General (D.G.I.) Nº 1432/1971 la que se encargó de despejar las dudas al explicar el alcance del art. 19º inc f) de la ley del impuesto a los réditos (antecesor del impuesto a las ganancias) cuando en el segundo de sus considerandos sostiene, haciendo mención a un dictamen de la Procuración General del Tesoro de la Nación, que "el inc f) del referido art. 19º **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 no sean de aquellos expresamente mencionados, igualmente estará alcanzada por la exención si sus fines específicos tienden al **bien público**".

En el tercer considerando continua diciendo que "el concepto de sociedades o asociaciones de beneficio público, como extremo necesario para el encuadramiento en los beneficios exentivos, **consistente en la organización asociativa con el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil**, siendo indiferente, a tales efectos, que se limiten los beneficios a los asociados o se extiendan a terceros".

La Dirección de Asesoría Legal de la Dirección General Impositiva por medio del Dictamen Nº 38/1996, al referirse a la Resolución General (D.G.I.) Nº 1432/1971, en sus considerandos expreso que:

- "Del análisis de dicha norma, la doctrina a dicho que tanto sus fundamentos como la parte resolutive **llevan a la conclusión de que cualquier tipo de asociación y entidad civil que no persiga finalidad lucrativa utilitaria para sus asociados, se proponga el bien común, al no atentar contra la moral, las buenas costumbres y el orden público, se encontrara perfectamente encuadrada dentro de la norma del art. 20º inc f, de la ley del impuesto a las ganancias.** (cfr. C.M. GIULLIANI FONROUGE- S.C. NAVARRINE. IMPUESTO A LAS GANANCIAS. Segunda edición. 1980- pag 231).

- A los efectos de otorgar un reconocimiento de exención, no es suficiente el análisis puramente jurídico formal del caso, sino que necesariamente debe integrarse con una valoración de su realidad económica". Continua diciendo "que **si bien los conceptos jurídicos empleados por la Resolución General Nº 1432 dan un marco de interpretación sumamente amplio, es la propia norma la que lo restringe por medio de su art. 2º, que indica que esa actividad interpretativa debe llevarse a cabo a la luz del principio de realidad económica legislado**" en los actuales arts. 1º y 2º de la Ley Nº 11.683 t.o. mediante Decreto Nº 821/1998 y "es por ello que no puede reconocerse la exención a quien debió adoptar una figura asociativa mas adecuada.

- Es requisito que la benefactora este caracterizada **por una actividad en cierta forma desinteresada** que la diferencia de cualquier otra empresa con fines comerciales o interesados".

Por lo que tenemos que cualquier asociación civil sin fines de lucro, que tenga por objeto el bien común y sus ingresos y patrimonio se destinen a los fines de su creación y no se distribuya directa o indirectamente entre los socios se encontraría encuadrada en las previsiones del art. 20º inc f):

No obstante ello si la Administración Federal de Ingresos Públicos del análisis de los estatutos y de las actividades desarrolladas por la asociación determinará que la forma jurídica adoptada es atípica o inadecuada para la obtención del objetivo que se pretende lograr podrá denegar la solicitud de exención.

Con relación a que las ganancias y el patrimonio no se distribuyan directa o indirectamente entre los socios el citado dictamen haciendo mención a las instrucciones

D.P.N.F. de fechas 30/08/72 y 25/09/73 expreso:

- "En los estatutos debe figurar como **requisito indispensable** para que la exención prospere, que en caso de disolución de la entidad los bienes que integran el patrimonio deben pasar a otra entidad exenta reconocida por la Dirección General Impositiva o a poder de la Nación, Provincias y Municipios.

- No es obstáculo para el reconocimiento de la exención (cuando se trata de personas jurídicas), el silencio de los estatutos sobre el destino de los bienes en caso de disolución, por cuanto es de aplicación, en tal supuesto el art. 50º del Código Civil".

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 entidades similares como así también cuando desarrollan actividades industriales o comerciales..

Tampoco corresponde la exención prevista en aquellos casos en donde se abonen a sus elencos directivos o de contralor un importe por todo concepto superior al 50% del promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo o cuando dicha situación estuviera expresamente vedada en las normas que rijan su constitución y funcionamiento.

La exención se otorga a pedido de parte de parte interesada (art. 34º del Decreto Reglamentario) y el procedimiento para la solicitud esta establecido en la Resolución General (A.F.I.P.) Nº 2.861.

EN EL IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA

Como regla general las asociaciones civiles domiciliadas en el país son sujetos pasivos del impuesto a la ganancia presunta siempre que los bienes del activo gravado determinado de acuerdo con las disposiciones de la ley sea igual o superior a PESOS DOSCIENTOS MIL (\$ 200.000).

Pero si la asociación civil es una de las incluidas en el inc f) del art. 20º de la ley del impuesto a las ganancias sus bienes se encuentran exentos en este impuesto aún cuando el valor de los mismos valuado conforme a la disposiciones de la ley sea igual o superior al monto al que hace referencia el párrafo anterior.

EN EL IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS EN CUENTA (LEY 25.413)

Este impuesto grava entre otros hechos imposables, los debitos y créditos en cuentas abiertas en entidades regidas por la ley de entidades financieras con una alícuota máxima del SEIS POR MIL.

El Decreto Nº 380/2001 en su art. 7º establece una alícuota general del SEIS POR MIL para los debitos y del SEIS POR MIL para los créditos.

La alícuota mencionada disminuye al DOS CON CINCUENTA CENTESIMOS POR MIL para los debitos e igual alícuota para los créditos de aquellos sujetos que se encuentren exentos en el impuesto a las ganancias, que seria el caso de aquellas asociaciones comprendidas en el art. 20º inc f) ya comentado.

EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El art. 7º de la ley del impuesto al valor agregado establece que están exentas del impuesto las locaciones y prestaciones de servicios comprendidas en el apartado 21 inc e) del art. 3º que se indican a continuación:

- Los **servicios prestados** por asociaciones y entidades comprendidas en el inc f) de la ley del impuesto a las ganancias cuando tales servicios se relacionen con sus fines específicos.

El apartado 21 inc e) del art. 3º hace mención a "las restantes locaciones y prestaciones realizadas sin relación de dependencia y a título oneroso, con independencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina".

El alcance de esta exención fue establecido en la causa caratulada "INSTITUTO DE APOYO A LA ACTIVIDAD CULTURAL DE LA MANZANA DE LAS LUCES s/ recurso de apelación- Impuesto al Valor Agregado" que se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

En este caso la asociación Instituto de Apoyo a la Actividad Cultural de la Manzana de las Luces había sido reconocida como exenta en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado por la Dirección General Impositiva.

No obstante ello el organismo fiscal le determinó de oficio el impuesto al valor agregado correspondiente al determinado período de tiempo por considerar que la explotación de la playa de estacionamiento central de la mencionada manzana constituía una actividad comercial y por lo tanto encuadrada en el apartado 16º inc e) del art. 3º.

El Tribunal Fiscal de la Nación en sus considerandos expuso:

- "Que a fin de analizar la procedencia del beneficio invocado por la actora debe tenerse en cuenta que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, la indudable intención del legislador, en cuanto tal, o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca, quedando así abandonada la aplicación de la interpretación restrictiva en materia de

exenciones tributarias, lo que ya se había sostenido al considerar que dicho principio no alcanza para excluir de la franquicia a los casos que caben precisamente en sus términos o los que aquella comprenda.

- Para que una institución, entidad o asociación se encuentre exenta de IVA, conforme a la norma pre-transcripta, deben concurrir tres requisitos: 1) encontrarse sus servicios entre los gravados por el art. 3º inc e) de la ley del impuesto, 2) estar los mismos relacionados en forma directa con los fines específicos de dicho ente, 3) hallarse este último comprendido en alguno de los inc f), g) o m) del art. 20º de la ley del impuesto a las ganancias.
- La gravabilidad de la prestación que aquí se juzga surge del texto legal referenciado, por lo que el primero de los requisitos concurrentes a que se refiere el párrafo anterior, queda cumplimentado.
- Los ingresos provenientes de la explotación de la playa de estacionamiento para vehículos en el periodo abarcado por la litis, son menores al total de egresos de la entidad en el mismo periodo, lo que indica claramente que los fondos recaudados en dicha actividad han sido afectados íntegramente al funcionamiento de la misma. Por lo tanto todo su accionar se encuentra relacionado en forma directa con sus fines específicos y de ello se deduce que cumple también el segundo requisito de exención.
- En cuanto al tercer requisito también se haya justificado su cumplimiento" en razón de haber sido reconocida como exenta en el impuesto a las ganancias mediante resolución de la Dirección General Impositiva.

El Tribunal Fiscal resolvió revocar la resolución que determino de oficio el impuesto al valor agregado en todas sus partes e impuso costas a la vencida, en este caso el organismo fiscal.

La A.F.I.P. presento recurso de apelación ante la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal contra la resolución del Tribunal Fiscal.

En su apelación la A.F.I.P. "se quejo sosteniendo que en los términos de los art. 7, inc h) y 3º inc e) punto 16 de la ley de IVA, la actividad de la actora excede el marco en el que funciona la liberalidad de las actividades culturales.

Agrego que ello no se altera por los fondos que recauda en su giro comercial, por cuanto la playa de estacionamiento funciona comercialmente como cualquier otra similar que no pertenezca a una entidad civil.

Destacó el carácter restrictivo con que deben interpretarse las exenciones tributarias, la imposibilidad de aplicar la analogía por el principio de legalidad impositiva.

Concluyo que el caso no encuadra en el art. 7º inc h) punto 6 de la ley del impuesto al valor agregado por lo que no corresponde considerarlo exento del tributo en cuestión".

La Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo:

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

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

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

CONCLUSION

Las asociaciones civiles son sujetos pasivos de los impuestos conforme lo determinen las respectivas leyes impositivas, no obstante ello si tienen por objeto una finalidad de bien público y sus ingresos y patrimonio se destinan a los fines de su creación, el legislador decidió eximir las del pago de los impuestos que las gravan.

El objetivo de estas exenciones fue expresado por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Fundación Universidad Nacional de Córdoba al sostener "que las franquicias, se apoyan en la idea en que las fundaciones colaboran con la actividad estatal en la consecución del bien común, por lo que no resulta acertado detraerle a estas entidades sumas en concepto de impuestos para ser aplicadas, en definitiva a las necesidades públicas, cuando estas entidades satisfacen en forma más directa, alguno de estos requerimientos".

Por último y para finalizar no debemos olvidar que la exención obtenida en el marco del impuesto a las ganancias se extiende hacia los otros impuestos tratados en el presente trabajo.

Bibliografía

- Manassero Carlos y otros, "Impuesto a las Ganancias", Legislación y Técnica.
- Impositiva I, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba 2008.
- Código Civil de la República Argentina, Editorial ERREPAR, 2009.
- Dictamen Nº 38/1996 de la Dirección de Asesoría Legal de la Dirección General Impositiva/AFIP.
- Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación en las causas: "Instituto de Apoyo a la Actividad Cultural de la Manzana de las Luces" y "Fundación Universidad Nacional de Córdoba".

- Fallo de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Instituto de Apoyo a la Actividad Cultural de la Manzana de las Luces c/ DGI".
- Ley Nº 11.683 de Procedimiento Fiscal.
- Ley Nº 20.638 del Impuesto a las Ganancias.
- Ley Nº 20.631 del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley Nº 20.063, parte pertinente, del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- Ley Nº 25.413 del Impuesto a los Débitos y Créditos en Cuenta.
- Decreto Nº 380/2001 reglamentario de la Ley Nº 25.413.
- Resolución General (DGI) Nº 1.432/1971.

Cita de este artículo:

CORTEZ, J (2011) "Asociaciones Civiles: Su tratamiento en los impuestos de origen nacional" *Revista OIKONOMOS [en línea] 12 de Septiembre 2011, Año 1, Vol. 2.* pp.85-97. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>