

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS  
PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
(FACPCE)**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS  
(CECYT)**

**INFORME N° 14  
ÁREA TRIBUTARIA**

**LA EXENCIÓN A  
LAS ENTIDADES  
SIN FINES DE LUCRO**

**AUTORA:**

**DRA. FERNÁNDEZ, FERNANDA MABEL**

Área Tributaria : La exención a las entidades sin fines de lucro / dirigido por Jorge José Gil. - 1a ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2010.  
64 p. ; 22x16 cm.

ISBN 978-987-25709-1-0

1. Impuestos. I. Gil, Jorge José, dir.  
CDD 336.2

Fecha de catalogación: 30/03/2010

# ÍNDICE

1. Introducción .....	5
2. Las ESFL y dos cuestiones para un encuadramiento fiscal .....	8
3. Los principios jurídicos y los valores como pautas jurídicas delimitantes. ....	11
3.1. El bien común .....	14
4. Otras pautas actuales delimitantes: la inexistencia de fin de lucro. Críticas y aportes para una discusión. ...	18
4.1. La competencia con entidades lucrativas y el derecho de la competencia .....	22
5. Las ESFL el ejercicio de actividad empresaria y el impuesto a las ganancias .....	26
5.1. La noción de ganancias .....	26
5.2. ¿Las entidades sin fines de lucro, son empresas?	29
5.3. La exenciones otras pautas para su caracterización. ....	33
5.3.1- Inexistencia de empresa .....	33
5.3.2- Inexistencia de base imponible .....	34
5.3.3- Inexistencia de principios de integración ...	35
6. Las exenciones tributarias: sus causas. Limitaciones para las ESFL .....	36
6.1. La limitación en el pago a los elencos directivos, ejecutivos y de contralor .....	39
6.2. El destino de los fondos y el patrimonio social a los fines de su creación .....	42

6.3. La explotación de juegos de azar, espectáculos públicos y carreras de caballos y la presunción del art.20 IN FINE .....	45
7. El régimen de donaciones contemplado en la ley .....	48
8. El régimen de retenciones del art.91 y 93 b) .....	51
9. Los beneficios tributarios: exentas, subvencionadas o gravadas en forma parcial .....	53
10. Conclusiones .....	56

# La exención de entidades sin fines de lucro

## 1. Introducción

Nuestra Constitución Nacional ha consagrado a lo largo de su texto principios que inspiran la vida ciudadana de nuestro país. Es por ellos, su interpretación jurisprudencial, que la identidad nacional se forja y es, principalmente a través de nuestras instituciones que los mismos cobran vida activa.

Por otra parte, la vida económica de un país está en relación directa con sus instituciones, asociaciones y sociedades de diversos tipos que satisfacen las necesidades inherentes a los habitantes. Esto sin menoscabar el principal papel que le compete al Estado en la satisfacción de las mismas: la consecución del bien común.

Es el estado el principal responsable de velar por el cumplimiento de los más altos principios constitucionales, así como también debe cuidar que el desarrollo empresario privado no solo satisfaga intereses individuales sino que no altere la vida común.

Hay que reconocer, en forma particular, que distintos factores provocan una creciente importancia en la vida económico-social de las entidades sin fines de lucro. Entidades, estas últimas que podríamos llamar del “tercer sector”<sup>1</sup>, ya que si bien son

---

<sup>1</sup> Dalla Lana, Hernán. “Fundaciones y Asociaciones Civiles. Tratamiento en los Impuestos al Valor Agregado y sobre los Ingresos Brutos”. Revista Técnica Impositiva p.59/80.

entes de derecho privado tienen por objeto perseguir el bien común, encontrándose entre el estado y el sector empresario.

Ahora bien, ¿qué es el bien común?. El bien, éticamente hablando, consiste en el ajuste de los actos humanos a la razón y a través de ella al orden que tiene por norma a la peculiar naturaleza del hombre<sup>2</sup>. Tres condiciones se requieren -según Santo Tomás- para instituir la vida buena de la multitud: que sea establecida en la unidad de la paz; que sea dirigida al bien obrar y que por obra del gobernante haya una cantidad suficiente de cosas para el buen convivir<sup>3</sup>.

En lo que hace a las dos primeras condiciones, el estado como gestor y responsable de ese bien común debe reunir todos los medios necesarios para su consecución. Por lo tanto la tarea del gobernante debe traducirse en el ejemplo, que como autoridad le compete dar, y en la regulación de la conducta humana a través de la ley.

Sin embargo, no puede el estado por sí dar satisfacción a todas las necesidades de la población, atento a la gran diversidad y complejidad de las mismas. Es por esto que puede decirse que hoy en día el tercer sector al que hemos hecho referencia va en ayuda de aquello que el estado no puede satisfacer.

Vale la pena recordar que cuanto más tengamos en común con otros individuos más nos identificamos con sus problemas y las posibles soluciones, lo cual no quita el componente individual, único, que caracteriza al problema, al individuo o a ambos en particular. Por esto, las entidades sin fines de lucro ingresan en la vida social como un elemento que propende a equilibrar los

---

<sup>2</sup> Montejano, Bernardino. "El fin del estado, el bien común". Revista Persona y Derecho V. III 1976.

<sup>3</sup> Idem 1 pág.179.

objetivos empresarios, que no contemplan determinados aspectos sociales y los objetivos del estado, que como ya dijéramos no abarcan la totalidad de la problemática social.

Este último es el fin teórico que deben cumplir las entidades sin fines de lucro, lo cual desde el punto de vista tributario las hace interesantes de analizar por la manera en que obtienen sus recursos para cumplir con dicho fin.

A lo largo del presente nos referiremos a las exenciones que la ley del impuesto a las ganancias consagra en su artículo 20 para las de entidades sin fines de lucro. Analizaremos dos cuestiones relevantes, de hecho las consideramos delimitantes, para un adecuado encuadramiento fiscal para luego insertar a estas mismas dentro del marco conceptual jurídico base que distingue entre principios, valores y normas. Este análisis conllevará consecuentemente la dilucidación del concepto de bien común y de inexistencia de fines de lucro como características normativo-jurídicas de este tipo de entidades en términos generales.

Por su parte, el concepto de ganancia, que la propia ley del gravamen establece, también será motivo de un sucinto análisis a los efectos de ver si estas entidades obtienen “ganancias” y si cumplen con los presupuestos objetivos y particulares de esta definición siempre dentro del marco delimitante anterior. También nos preguntaremos acerca de la naturaleza jurídica de estas exenciones y el motivo teleológico que impulsó al legislador a considerar la función de bien común para la cual han sido concebidas, para concluir analizando las pautas delimitantes que la propia ley del impuesto ha ido incorporando en los distintos incisos para algunas de ellas en particular y en general. Finalmente no podemos dejar de mencionar el régimen de donaciones, que opera como un incentivo económico para estas entidades, aunque huelga decir que no en las condi-

ciones en que actualmente se encuentra, y el régimen de retenciones del artículo 93 que también les es aplicable y constituye una pauta más en la interpretación que de esta legislación debe hacerse.

## **2. Las ESFL y dos cuestiones para un encuadramiento fiscal**

Las ESFL ingresan en la vida social como un elemento que propende a equilibrar los objetivos empresarios y los objetivos estatales.

Si quisiéramos hacer una caracterización de las mismas de un modo más genérico, podemos decir que son entidades que no pueden distribuir beneficios residuales o que son entidades donde los beneficios no pueden ser reclamados. Tienen una comisión directiva, o un grupo de personas de confianza, que son responsables de designar a los administradores que llevarán adelante la gestión diaria y que se asegurarán que las actividades de estas entidades sean compatibles con los propósitos para los cuales fueron creadas.

Como una primera aproximación a una caracterización más específica resulta útil distinguir instituciones que venden sus productos/servicios en el mercado de aquellas que reciben subsidios y pueden proveerlos gratuitamente.

Hansmann<sup>4</sup> sugiere el término “ESFL comerciales” donde la venta de bienes o servicios provee el ingreso principal de la

---

<sup>4</sup> Hansmann, H.B. “The role of non profit enterprise”, Yale Law Journal, vol.89 p.835. La traducción nos pertenece.

entidad. En cambio, los entes que reciben subsidios se llaman “ESFL donatarias”.

Nuevamente es útil distinguir los subsidios que provienen del Estado y aquellos que provienen de un aporte privado. Esto tendrá, desde el punto de vista económico, una gran incidencia respecto de los incentivos y los comportamientos, a efectos de que estas continúen o surjan nuevas.

Desde el punto de vista jurídico las entidades sin fines de lucro (ESFL) son definidas como personas jurídicas de derecho público o privado. Así el artículo 33 del Código Civil define como personas jurídicas de derecho privado a las asociaciones civiles y fundaciones que “tengan por objeto perseguir el bien común, posean patrimonio propio y sean capaces de adquirir bienes, no subsistan exclusivamente del Estado y obtengan autorización para funcionar”. Y menciona como personas jurídicas de derecho público al Estado, las provincias y los municipios, así como también a sus entidades autárquicas y a la Iglesia Católica.

No obstante, tal como surge de estas caracterizaciones, podemos contar entre ellas a entidades muy diversas entre sí como las Cooperativas, Asociaciones Sindicales, Instituciones Religiosas, Mutuales, Universidades Nacionales, Clubes, Hospitales, Asociaciones civiles y Fundaciones entre otras.

Es por esto, y sin distinción del tipo de entidad sin fin de lucro, que proponemos dos cuestiones, que en el desarrollo habitual de actividades por parte de estas entidades cobran relevancia, desde el punto de vista fiscal, como línea divisoria fundamental con los sujetos que desarrollan actividades empresarias propiamente dichas. Estas son:

*1- La posibilidad de abuso de la adopción de una forma no lucrativa para la obtención de beneficios.*

Estas figuras jurídicas pueden utilizarse encubiertamente para fines propios de quienes en ella participan, sin cumplir con el primer propósito básico que es común a cualquier entidad de este tipo: la existencia de bien común, o como diría Borda la existencia de un fin “socialmente útil”. Estos beneficios si bien no siempre serán fiscales pueden estar también relacionados con la detentación de un determinado poder; por ejemplo, la posibilidad de distribución de algún tipo de servicio o bien para con determinadas personas muchas veces directamente relacionadas con quienes dirigen la ESFL, y

*2- El desarrollo de actividades que pueden ser ejercidas con propósito de lucro y colisionen en el mercado con las mismas actividades pero ejercidas en forma no lucrativa.*

Nos referimos aquí a la posibilidad de que surja una competencia desleal en el mercado, aunque dentro de las actividades propias de la ESFL, con marcados beneficios fiscales por parte de quienes poseen la calidad de ESFL.

Sin embargo y a pesar de las disquisiciones esbozadas, y la diferencia entre los fines estatutarios/contractuales de estas entidades en general, este llamado tercer sector, se maneja bajo una órbita compartida, que es el puntapié inicial para su caracterización: la persecución del bien común.

### **3. Los principios jurídicos y los valores como pautas jurídicas delimitantes**

Antes de adentrarnos en una caracterización del bien común, tarea más bien filosófica, creemos importante destacar que el ordenamiento jurídico debe responder a la dinámica social, en cuanto a su interpretación y aplicación, y acompañar los cambios de paradigma que en este terreno se producen.

El paradigma es una visión amplia, compartida por un conjunto de individuos, que reúne y sintetiza un conjunto de experiencias, creencias y valores que afectan la forma en que se percibe la realidad y la forma en que se responde a esta percepción. Thomas Kuhn<sup>5</sup> lo definió como “una constelación de creencias, valores y técnicas compartidos por los miembros de una determinada comunidad”, definición que condiciona incluso las ideas predominantes en determinado tiempo y momento específico, amén de que condiciona indudablemente las opciones intelectuales disponibles.

Jurídicamente, sin embargo, no hablamos de paradigmas sino de principios, y una cuestión fundamental es la que los relaciona con los valores. La literatura jurídica se ha hecho eco de una posible distinción entre principios y valores, aunque no de manera coincidente. Mientras Alexy no duda en identificar los principios jurídicos con los valores, al señalar que “toda colisión entre principios puede expresarse como una colisión entre valores, y viceversa. La única diferencia consiste en que la colisión entre principios se trata de la cuestión de qué es debido de manera definitiva, mientras que la solución a una colisión

---

<sup>5</sup> Khun, T. Historia de las revoluciones científicas. Fondo de Cultura Económica, 1998, México DF, 4ta.edición.

entre valores contesta a qué es de manera definitiva mejor. Principios y valores son por tanto lo mismo, contemplado en un caso bajo un aspecto deontológico y en otro caso bajo un aspecto axiológico<sup>6</sup>, el catedrático de Sevilla Pérez Luño perfila una distinción centrada en la concreción: “Los valores funcionan, en suma, como metanormas respecto a los principios y como normas de tercer grado respecto a las reglas o disposiciones específicas<sup>7</sup>.”

Por nuestra parte, adherimos a una identificación entre principios del derecho con derechos humanos naturales originarios, primarios o fundamentales, y al respecto hay que destacar que su objeto son los bienes humanos básicos que todo hombre-inclinado por su naturaleza- descubre por evidencia y procura espontáneamente para su perfección<sup>8</sup>. Es cierto, que se ha destacado que la terminología moderna de los valores coincide básicamente con la tradicional de “bienes”<sup>9</sup> y que el lenguaje jurídico ha incorporado ampliamente la terminología de “valores” para mencionar aquello que el hombre aprecia y de lo que resulta una perfección o completitud.

Dejemos constancia que un análisis más exhaustivo y específico podría precisar que los valores plantean requerimientos o exigencias que desbordan el campo de lo jurídico y corresponden que sean dilucidados por la ética o la filosofía práctica, pues resultan insuficientes los tratamientos que puede aportar la filosofía jurídica a secas. Pasando a los principios jurídicos, digamos que éstos pueden ser entendidos como determinacio-

---

<sup>6</sup> Alexy, R., Teoría de los Derechos Fundamentales, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, p.16

<sup>7</sup> Pérez Luño, A. E. “Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución”

<sup>8</sup> Ver al respecto Vigo, R. Los principios jurídicos. Perspectiva jurisprudencial, ed. Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 91.

<sup>9</sup> Alexy, R. Teoría...op.cit. p.138.

nes aún genéricas o proyecciones al campo del derecho de los valores.

Los principios se encuentran plasmados constitucionalmente, y los valores indican la valoración subjetiva del objetivo del principio en cuestión. De modo que al referirnos a la exención consagrada por el impuesto a las ganancias, debemos recordar el principio constitucional en el que se sustenta la existencia de este tipo de entidades. El principio constitucional que deviene plasmado, cuando observamos el accionar de las ESFL, en el valor “bien común” se funda en el derecho fundamental a la libre asociación, que en la búsqueda de satisfacción de necesidades, sobre todo aquellas que en la práctica resultan indivisibles, son difíciles de valorar económica y socialmente en forma individual, produciendo beneficios con claros efectos “derrame”<sup>10</sup>.

Debemos en este punto sin embargo insistir en la distinción también existente entre normas y principios, aunque haciendo la salvedad de que los derechos humanos fundamentales pueden ser explicados como expresiones o exigencias de ciertos valores jurídicos.

Continuando con esta última distinción, que en definitiva es la que se plantea al analizar el ordenamiento que nos sirve de guía, citemos a Dworkin, quien observa que el derecho es cuestión de derechos y deberes y la labor del jurista consiste en dilucidar e indicar los derechos y deberes de los ciudadanos para lo cual se utilizan estándares que no funcionan como normas sino como principios, directrices políticas u otros tipos de pautas. El profesor de Oxford remarca la insuficiencia de con-

---

<sup>10</sup> Este término es esencialmente económico y se conoce en la literatura como spill-over. Nos hemos tomado la libertad de asignarle un significado amplio queriendo decir que produce colateralmente efectos en el resto de la sociedad.

siderar al Derecho concentrado en normas, pues considera que no responde a la complejidad de nuestras propias prácticas. Evidenciando así las limitaciones del positivismo, distingue entre normas y principios los que son comprensivos del conjunto de estándares (que en terminología dworkiniana alude a ciertas circunstancias que sin ser normas sirven para dilucidar derechos y deberes)<sup>11</sup>.

No nos cabe duda de que en la dilucidación fiscal que proponemos en el acápite anterior se halla inmersa esta distinción y subsunción entre principios, valores y normas. Tampoco desconocemos que los paradigmas sociales predominantes son los que imbuyen el desarrollo de las actividades por parte de las ESFL. Por tanto, si bien el ordenamiento fiscal, aquí en particular el impuesto a las ganancias, en relación a estas entidades ha incorporado una cantidad significativa de limitaciones, incluso algunas presunciones, el mismo no puede abarcar la totalidad de situaciones prácticas existentes ya sea por su complejidad o por la diversidad existente en tipo, tamaño e incluso interés social que despiertan estas entidades. Su adecuado tratamiento fiscal dependerá de las ponderaciones jurídico-filosóficas que involucran los conceptos aquí tratados, y el mantenimiento de una coherencia en el tiempo respecto de las soluciones que la jurisprudencia existente y a surgir dé respecto de las distintas situaciones que se le presentan.

### *3.1.El bien común*

Esta cuestión medular relacionada con las características esenciales que deben reunir las entidades para gozar de un estatus fiscal diferente hace referencia a un concepto colectivo relativo

---

<sup>11</sup> Dworkin, Ronald. Los derechos en serio, Planeta Agostini, España 1993, ps.80 y ss.

al derecho constitucional de libre asociación limitado por esta valoración.

Dice Borda, que el bien común o bien público general de las asociaciones debe resultar de su objeto y de su actividad, siendo por lo tanto una cuestión determinable en los hechos. Concluye que, por más que el objeto se presente en apariencia como puramente egoísta de la institución siempre que se pueda extraer del mismo un fin socialmente útil, este requisito estará satisfecho<sup>12</sup>.

Llambías, por su parte expresa, que el bien común debe traducirse como finalidad útil para la sociedad- al igual que Borda- agregando, que no es necesario que el objeto sea totalmente altruista o desinteresado, y pueda reportar cierta ventaja a sus asociados<sup>13</sup>. Las ventajas se presentan siempre en toda organización, puesto que el derecho de asociación, reconocido por la Constitución Nacional solo se acuerda con fines útiles, de lo que surge la inconveniencia legal de asociarse para no obtener ninguna utilidad o ventaja, en este caso de índole no económica.

Páez, en su tratado “El Derecho de las Asociaciones” enuncia los siguientes caracteres del bien común:

- 1- Generalidad, en cuanto no se trata del bien que es común a los componentes del grupo, sino del bien de la comunidad general, el bien público.
- 2- Flexibilidad, en cuanto el bien común no sería un concepto rígido sino circunstancial, susceptible de variación según los casos.

---

<sup>12</sup> Borda, Guillermo. Tratado de Derecho Civil Argentino- Parte general, ed.Abeledo Perrot 5ta.ed.

<sup>13</sup> Llambías, Jorge. Código Civil Anotado.

### 3- Interés público, en cuanto el bien común coincide con el interés general.

La Cámara Nacional Civil, sala I, el 12/07/90, en “Comunidad Homosexual Argentina c/Inspección General de Justicia” estableció: “El bien común exigido por el Artículo 33 del Código Civil para la existencia de asociaciones como personas jurídicas de carácter privado, supone, en primer lugar, bienes que como tales satisfacen necesidades del hombre, perfeccionándolo, y al mismo tiempo que son comunes, son susceptibles de ser obtenidos y participados por todos en forma solidaria. En este sentido bien común se contrapone a bien individual (...). La noción del bien común no solo hace referencia a las estructuras materiales de la vida estatal, sino que incluye también, junto a otras condiciones sociales, políticas, jurídicas y culturales, aquellas concernientes a la salud física y psíquica de los habitantes, y también criterios y pautas morales que hacen a nuestra identidad y ofrecen un marco valioso para el aprendizaje y desarrollo de la convivencia, integrando así el patrimonio espiritual de la comunidad (...). El bien común es el conjunto de condiciones de vida social que hacen posible tanto a la comunidad como a cada uno de sus miembros, el logro más fácil de su propia perfección”. Así, su idea comprende la de bienestar general del preámbulo de la CN y prosperidad del país artículo 75 inc.18 de la –Carta Magna.

En este sentido se ha pronunciado también nuestro más alto tribunal, quien identifica el bien común requerido por el Art.33 del Código Civil con el bien estatal<sup>14</sup>: “... el bien común es el bien estatal, es decir, el objeto de la asociación tiene que poseer en sí mismo una incidencia directa sobre el bien común que mueva al Estado a otorgarle una calidad determinada, esto

---

<sup>14</sup> Comunidad Homosexual Argentina c/Resolución IGJ S/Personería Jurídica, CSJN 22/11/91

es, la autorización para funcionar. En otros términos, al reconocer el Estado la especial incidencia que sobre el bien común tiene el objeto societario, lo asume como propio otorgando la autorización para funcionar”.

Vale aquí también traer a colación un fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones Sala A del 17/03/03 sobre una asociación Swinger a la cual se le denegó la personería jurídica sobre los fundamentos ya expresados.

El organismo fiscal por su parte, ensayó un significado para el concepto “socialmente útil”, cuando en los considerandos de la Resolución General N° 1.432, dice: “... corresponde señalar que el ‘fin socialmente útil’ o el ‘bien común’ es a la postre un concepto referido a valoraciones de contenido ético, de donde resulta que aquellos propósitos perseguidos estatutariamente y de hecho por las entidades beneficiarias, no pueden hallarse en colisión con los principios, sean de naturaleza política, social, ética, religiosa, etc., que conforman la moral pública y el espíritu tradicional de la nacionalidad argentina”.

Además, la mencionada norma, define dicho criterio al exponer en su 2do. considerando, que lo dispuesto en el inciso f) del artículo 19 de la ley del impuesto a los réditos- hoy artículo 20 de la ley del Impuesto a las ganancias “...*no reviste carácter taxativo, ya que su sentido es el de explicitar el concepto de beneficio público por vía ejemplificativa, vale decir que aún 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 común*”.

Sin embargo, no ha sido esa la interpretación dispensada a la norma por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en Cámara de propietarios de alojamiento, 26/12/2002. En él tanto

la Sentencia como el Dictamen del procurador coincidieron en admitir el carácter de exenta de la Cámara por el mero hecho de haber acreditado su calidad de “entidad gremial” y de encontrarse este tipo de corporaciones dentro de la enumeración contenida en el inciso f) de la ley fiscal. Aquí se sostuvo la intrascendencia de indagar la existencia de propósito final de “bien público” ante la mera demostración del tipo de entidad, criterio este último que ha sufrido modificaciones, tal como veremos a lo largo del presente.

Reiteramos, en este punto, y no obstante los vaivenes jurisprudenciales, que nuestro sistema jurídico no es un sistema neutro a los valores, sino que por el contrario está impregnado en consideraciones valoristas que trascienden del plano meramente positivo. Esto último nos lleva a advertir que el esfuerzo jurisprudencial que debe hacerse a fin de evaluar la existencia o no de este extremo en la práctica de actividades por parte de las ESFL es una cuestión delicada que debiera sopesarse cuidadosamente a la luz de los principios, valores y normas jurídicas, e incluso a la luz de los actuales paradigmas sociales.

#### **4. Otras pautas actuales delimitantes: La inexistencia de fin de lucro. Críticas y aportes para una discusión**

En cuanto la legislación impositiva en forma particular, indudablemente la inexistencia de fin de lucro marca un límite que distingue a estas entidades de aquellas sociedades, organizaciones u entidades denominadas normalmente como comerciales. La ley del impuesto a las ganancias tiene como principal hipótesis de incidencia para el presupuesto del nacimiento de su hecho imponible la producción de “ganancias”. Es el artículo 20, en distintos incisos de la ley del Impuesto a las Ganancias.

cias, el que a los efectos impositivos de este tributo, contempla importantes exenciones.

Sin embargo, estas exenciones no resultan operativas, en principio, al verificarse el desarrollo de actividades industriales o comerciales. Ya nos referimos al inicio del presente a la importancia e implicancia de los paradigmas sociales vigentes, y podríamos afirmar casi con certeza que en el contexto socio económico actual, es ilógico el imaginarse que las entidades sin fines de lucro solo pueden obtener fondos de quienes están dispuestos a dárselos. Es necesario, y en muchos casos imprescindible, que estas entidades realicen algún tipo de actividad a los efectos de obtener sus propios recursos, lo cual nos conduce al concepto de empresa. Desarrollar algún tipo de actividad mercantil no implica necesariamente el estar frente a una “empresa”, con las nociones vinculadas a la misma de asunción de riesgos, inversión de capital, y por supuesto búsqueda de un fin de lucro. El desarrollo de actividades “industriales o comerciales” por parte de estas entidades puede conducirlos a obtener rentas suficientes para sufragar gastos de las mismas prestaciones que brindan, o poner a disposición los servicios, las actividades o cualquier otra forma de ejercicio del objeto fundacional/ asociativo en forma gratuita o simplemente al costo cumpliendo con los objetivos estatutarios finales en cuanto a su animus.

Entendemos que la importancia, a los efectos de la exención o beneficio tributario, que se quiera otorgar a este tipo de instituciones depende no tanto del origen de los fondos cuanto del destino que dan a los mismos, teniendo en cuenta su fin principal: el interés general o bien común.

De esta manera, dirigir parte de los posibles superávits al emprendimiento de alguna actividad comercial o industrial no nos parece reñido con el espíritu de estas instituciones. No

obstante, la ley impositiva en términos que consideramos ambiguos (nada define que se entiende por desarrollo de actividad industrial o comercial, si es el ánimo de lucro subyacente en el desarrollo de la actividad para obtener beneficios no aplicables a la actividad de la entidad sin fin de lucro o si es el beneficio aplicable a esta última, por ejemplo), manifiesta la gravabilidad en el impuesto, pretendiendo establecer así, una exención parcial solo por las rentas que se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan entre los socios, lo cual nos reconduce en un círculo vicioso, a una nueva ambigüedad no definida que es la determinación de los límites a partir de los cuales se entiende que los fondos no se destinan a los fines de creación.

Giraldo y Gómez Leo explican de manera magistral, refiriéndose en particular a las fundaciones, que: “No es feliz la expresión “sin propósito de lucro” utilizada por la ley 19.836, como nota tipificante de las fundaciones. “Lucro” según el diccionario de la lengua española, es la ganancia o utilidad que se saca de una cosa y la consecuencia lógica y- deseada- de la exigencia de patrimonio y capacidad de adquirir bienes que prescribe el Código Civil (art. 33) ¿qué sentido tendría un patrimonio estático, solo destinado a ser consumido? No es esto lo que quiere la ley. Al contrario, al requerir a las personas jurídicas de carácter privado, patrimonio y aptitud estatutaria de adquirir bienes, es claro el sentido permisivo de la norma. El propósito de lucro, la intención de ganar es indispensable para el funcionamiento de una economía capitalista. No es la ausencia de propósito o de espíritu de lucro sino el fin desinteresado al que tiende lo que caracteriza a las fundaciones”<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Giraldo, P. y Gómez Leo, O. Derecho Empresario Actual, Cuadernos de la Universidad Austral, V.I, p. 386.

Debemos recordar que ya en un antiguo fallo confirmado por la Cámara Federal<sup>16</sup> dispuso que esta finalidad, la inexistencia de fin de lucro, no debe entenderse alterada por el hecho de que la entidad de que se trate obtenga rentas, y ni siquiera por la posibilidad simplemente teórica y no constatada por los hechos, de que la entidad pueda organizar una actividad lucrativa para sus asociados o para sus directivos.

Volviendo al tema del destino de los fondos como condición para la verificación de este extremo, nos permitimos efectuar algunas reflexiones al respecto que tal vez merecieran algún tipo de contemplación legislativa. En primer lugar, nuestra legislación no distingue en relación a la aplicación de fondos a inversiones que pueden ser para actividades empresarias (asumiendo ánimo de lucro) cuyo producido solvente la actividad de la entidad sin fin de lucro de aquellas actividades cuyo posible superavit ayude a obtener bienes que mejorarían el desarrollo de la actividad (o sea reinversión).

En segundo lugar podemos señalar, en el caso de ESFL superavitarias, que otro destino posible sería la inversión de fondos ociosos, en sociedades o emprendimientos que nada tengan que ver con la entidad, lo cual tampoco es contemplado por la legislación base. Por ejemplo, participaciones accionarias, inversiones a plazo fijo, inversiones en acciones o títulos públicos cotizables.

En cuanto a la primera opción (participaciones accionarias), el decreto reglamentario en su artículo 34 prevé que "...Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen", de esta manera no estarían sujetos a retención los dividendos que percibiera, así como

---

<sup>16</sup> Asociación de Propietarios de Bienes Raíces, La Ley 02/04/1940 y J.A. T.69 p. 741.

también no operaría la aplicación de la retención prevista en el artículo 1 s/n a cont.art.69.

Esto implica que si la entidad tiene acordada la exención y obtiene este tipo de beneficios, tal vez le convenga obtener fondos de estos terceros y no generarlos a través de alguna otra actividad (para integrar la actividad desarrollada, por ejemplo), ya que en este último caso correría el riesgo de que la misma fuera catalogada de comercial o industrial y por lo tanto se la obligara a pagar impuesto.

Finalmente, la ley del gravamen tampoco distingue la existencia o no de rendimientos financieros para conceder o no la exención. De todos modos entendemos que quedarían exentos los mencionados en el inciso h del artículo 20.

En definitiva, el concepto de “inexistencia de fines de lucro”, se encuentra orientado hacia la ausencia de beneficios económicos de los asociados, que comprende tanto la no-distribución directa o indirecta de utilidades, como el patrimonio de la entidad (art. 50 Código Civil)<sup>17</sup> quedando desperdiciada la posibilidad de incentivar la utilización de esta figura (la de ESFL) en el delicado mecanismo económico tributario, en aquellos lugares donde el Estado verdaderamente necesita de ellas como colaboradoras. No debemos olvidar que este extremo se verifica en la práctica también en la segunda cuestión que mencionaremos como delimitante a los fines fiscales.

#### *4.1. La competencia con entidades lucrativas y el derecho de la competencia*

---

<sup>17</sup> Guerrieri, F. y Pena, R. II Coloquio Internacional de Derecho Tributario, Universidad Austral, agosto 2000, p. 258.

Creemos firmemente que la inexistencia de fin de lucro además, está relacionada con la segunda cuestión delimitante: la posibilidad de que desarrollen actividades que puedan colisionar en el mercado con las mismas actividades desarrolladas por entidades con fines de lucro. Verificar este extremo es constatar la inexistencia de segundas intenciones en el accionar de las ESFL.

Poco es lo que se ha desarrollado, tanto doctrinaria como jurisprudencialmente, acerca de esta cuestión que se relaciona con leyes del ámbito comercial tales como aquellas que versan sobre lealtad comercial e incluso competencia desleal, sin descuidar su fundamento en el derecho Constitucional.

Hay que decir que el desarrollo del derecho de la competencia en la República Argentina y la mayoría de los países latinoamericanos ha sido mayoritariamente deficiente en su formulación normativa y aún en los casos en que se sancionó una muy buena legislación, en todos los casos el déficit se verificó en la eficacia del ordenamiento. Probablemente los motivos sean, entre otros, el marcado intervencionismo estatal en las diversas actividades económicas de nuestros países, que implicaron graves restricciones al mercado, eliminando la competencia por la presencia de organizaciones estatales con prerrogativas legales y económicas con relación a los particulares, u otorgando privilegios a grupos particulares en desmedro de otros grupos privados. Y luego del proceso uniforme de liberalización y desregulación de la economía a partir de la década del 90, la conformación de grandes grupos económicos privados transnacionales que no se sujetan a la legislación de nuestros estados empobrecidos, logrando excepciones legales o fácticas a la misma, bajo la amenaza de no invertir en el país que no conceda dicho privilegio<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Cassese, S. La crisis del Estado. Lexis. Nexis AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2003, p. 10.

Obsérvese que en la República Argentina ha pasado desapercibido, para la mayoría de la doctrina y para la jurisprudencia de los tribunales, que la nueva Ley de Defensa de la Competencia Nro. 25.156<sup>19</sup>, encuentra fundamento constitucional en el artículo 42 de la Norma Fundamental, constituyendo este ordenamiento, una de sus posibles normas reglamentarias<sup>20</sup>.

Esta norma constitucional ha producido un profundo cambio de legitimidad en el sistema, al introducir como sujeto determinante y co-titular del interés público implicado, al usuario. Esta positivación del reconocimiento de la titularidad del interés público en otro sujeto que no sea la administración pública, pone en tela de juicio uno de los postulados sobre el que se construyó la teoría de tales intereses: la administración pública como vicaria de los intereses generales. Y este reconocimiento positivo se extiende al sistema servicial público<sup>21</sup>.

En lo que aquí interesa, le ha asignado a la defensa de la competencia contra toda forma de distorsión de los mercados y el control de los monopolios naturales y legales por parte del Estado, la categoría de derecho fundamental de los usuarios y consumidores. Es decir que el interés económico general, que representa la competencia, se encuentra supeditado a los intereses económicos de los usuarios<sup>22</sup>.

Debe señalarse, asimismo, que el Tribunal Nacional de Defensa de la Competencia creado por la mencionada ley 25.156, aunque no constituye una agencia del derecho norteamericano ni una autoridad independiente del derecho europeo, no ha sido puesto en funcionamiento hasta el presente, lo que dificult-

---

<sup>19</sup> B.O. 20/09/1999

<sup>20</sup> Cassese, S. La crisis...Op.cit. p.11.

<sup>21</sup> Cassese, S. La crisis...Op.cit. p.11.

<sup>22</sup> Cassese, S. La crisis...Op.cit. p.11.

ta la aplicación estricta de la ley y la Constitución y torna deficitario el sistema.

Es en este punto, y teniendo en cuenta este panorama legal de base, que vale traer aquí a colación un fallo muy interesante del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia de la República de Chile, Sentencia 67/2008, donde la prestación de servicios aéreos de extinción de incendios fue motivo de una cuestión de competencia desleal entre una empresa privada chilena (Heli-cópteros del Pacífico Limitada) y una entidad sin fin de lucro (la Corporación Nacional Forestal). El tribunal desarrolló algunos puntos referidos a la competencia comercial desleal entre ambas señalando que a efectos de que esta colisión sea cierta deben verificarse ciertos extremos tales como la posibilidad de existencia de un monopolio a partir de que algunas empresas puedan ser expulsadas directamente del mercado; debe constatarse además la posibilidad de que alguna de ellas pueda tener información adicional que pueda utilizar en su beneficio y/o fijar precios diferenciales. Amén de esto se refirió al mercado en el cual las empresas prestan servicios y señaló que deben analizarse las barreras de entrada y salida de las distintas empresas en el mercado (costos de la inversión, diferenciación del servicio prestado, rivalidad en el consumo, etc.) así como también evaluar si los servicios son complementarios o subsidiarios de aquellos que se prestan por parte de entidades privadas. Destacó la necesidad de que no existan conductas predatorias.

Todas estas notas hacen, a nuestro entender, a la posibilidad o no de otorgar una exención tributaria en el ámbito de las ESFL e indudablemente toda regulación de derechos constitucionales que afecten a las ESFL resulta esencial cuando, como parte de la política económica a desarrollar, se fijan sus objetivos dentro del papel que deben cumplir en la economía nacional.

## 5. Las ESFL el ejercicio de actividad empresaria y el impuesto a las ganancias

### 5.1- La noción de ganancias

Llegados a este punto, resulta útil remitirnos a la noción de ganancia. Noción esta que involucra criterios de definición contable, financieros y jurídicos, plasmada con estas características en la ley del impuesto a las ganancias. Las ganancias constituyen una medida de la capacidad contributiva, y dado que el espectro jurídico es marco de referencia obligado a los efectos impositivos, volvemos sobre uno de los más tradicionales índices de capacidad contributiva: los recursos. En este caso, los que obtienen las entidades sin fines de lucro, será menester analizar si los mismos cumplen con las pautas rectoras establecidas por el legislador.

Nuestra ley (Ley 20.628) define el concepto de ganancia en su artículo 2, determinando las características generales que hacen que un ingreso proveniente de una actividad económica sea considerado ganancia. Así, el referido artículo reza: *“A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ella:*

*1- Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.*

*2- Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no con las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose*

*de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.*

*3- Los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuera el sujeto que los obtenga”.*

De este modo, y teniendo en cuenta el marco en el cual se inserta el artículo mencionado, resulta que el impuesto al cual nos venimos refiriendo, es personal, global y progresivo en tanto y en cuanto afecta a las rentas netas de las personas físicas y sucesiones indivisas; es un gravamen real y proporcional sobre las ganancias de las empresas; es un impuesto sobre las ganancias obtenidas por beneficiarios del exterior; y finalmente, un impuesto real sobre las salidas no documentadas.

A los fines de una adecuada demarcación del ámbito que comprende la obtención de las rentas que nos interesa (la de las entidades sin fines de lucro), cabe tener presente, que el apartado 2 de la norma que se acaba de transcribir reconoce como presupuesto objetivo de la imposición el carácter empresarial de la actividad productora del beneficio, y sin perjuicio de su atribución subjetiva (sociedad o socios), es aquella objetivación lo que la excluye de la definición genérica adoptada por el inciso 1. De esta manera, podríamos decir, que a los efectos de una definición de rentas, la ley establece características diferentes según el sujeto que la obtenga, pudiendo clasificarse estos últimos, en términos generales como sujetos empresa y sujetos no empresa.

Dentro de los sujetos empresas podemos considerar (artículo 49 de la ley del gravamen): a- Sociedades comerciales constituidas en el país: anónimas; en comandita simple y por accio-

nes; de responsabilidad limitada; de economía mixta; b- Entidades y organismos nacionales, provinciales o municipales, aludidos por el art.1 de la ley 22.016 (empresas con participación estatal, que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso); c- Asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país; d- Establecimientos ubicados en el país, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a personas físicas residentes en el exterior o a personas jurídicas constituidas en el extranjero (se trata de las llamadas sucursales de empresas extranjeras, no constituidas en el país como sociedades, tal como surge del art.102 del reglamento); e- Fideicomisos y fondos comunes de inversión constituidos en el país; f- Sociedades comerciales no incluidas en el punto a, constituidas en el país (colectivas, de capital e industria, en participación, de hecho o irregulares), las cooperativas y sociedades civiles; se excluyen las que desempeñen tareas enumeradas en los incisos f y g del art.79 de la ley, en tanto no se complementen con una actividad comercial; g- Toda empresa unipersonal o explotación radicada en el país perteneciente a una persona física domiciliada en él, excepto cuando tales empresas unipersonales se dediquen, sin complementarlas con una actividad o explotación comercial, al ejercicio de las actividades enumeradas en el art.79 inc.f y g de la ley. Nótese que jurídicamente no contempla a muchas otras ESFL.

Para esta clase de sujetos tanto las ganancias ordinarias como las de capital se encuentran alcanzadas por el impuesto, a excepción, claro está, de los hechos imposables que caen dentro del ámbito de los otros gravámenes complementarios, y los expresamente exentos por el art. 20.

El análisis de la norma puede llevar a la conclusión de que se ha receptado la teoría de la empresa-fuente, emparentada conceptualmente con la doctrina del rédito producto. Ello no

carece de sentido lógico si se busca el postulado orgánico que acuerde homogeneidad a la imposición de las ganancias de capital dentro de la estructura de un impuesto integrado<sup>23</sup>.

En forma genérica, puede decirse que, para aquella teoría, el carácter lucrativo de la propia organización constituye la fuente misma- productiva y durable- de la renta, cualquiera sea su naturaleza, remplazando las notas típicamente definitorias del rédito comercial o industrial por toda nueva riqueza material vinculada o no con la actividad empresaria normal<sup>24</sup>.

## 5.2. *¿Las entidades sin fines de lucro, son empresas?*

En virtud de la enumeración que de los sujetos empresa efectúa el artículo 49, vale la pena preguntarse si las entidades sin fines de lucro constituyen empresa, o reúnen características comunes con los otros sujetos mencionados en el artículo. Cabe aclarar que este tipo de disquisición también sería válida de efectuar al analizar las ganancias (siempre me refiero al término en la acepción que la ley le da) de los restantes entes mencionados, más allá de las delimitaciones que hemos propuesto en la primera parte del presente. Sin embargo, para nuestra finalidad solo nos referiremos a las entidades sin fines de lucro. De todas maneras, a efectos de ensayar alguna clase de definición sobre un concepto tan ambiguo como el de empresas, partiremos de la acepción semántica que encontramos en el diccionario, tomando solo dos de las seis acepciones encontradas. Así, empresa es:

---

<sup>23</sup> Tarsitano, Alberto. "Evolución legal del concepto de rédito". Derecho Fiscal Tomo XXXIV.p.730/740.

<sup>24</sup> Tarsitano, A. "Evolución...op.cit.

Acepción 6: Entidad integrada por el capital y el trabajo como factores de la producción y dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos y con la consiguiente responsabilidad.

Acepción 1: Acción ardua o dificultosa que valerosamente se comienza.

Consideramos que estas definiciones nos proporcionan los elementos esenciales para ensayar alguna conceptualización, y a los efectos de no extendernos en estas consideraciones, que solo nos sirven como punto de apoyo al análisis que haremos, nos remitiremos a la definición que de empresa efectúa Balzarotti diciendo que la misma es<sup>25</sup>: “La individualidad adquirida a través del orden de una actividad compleja tendiente a conseguir un fin económico sujeto a incertidumbre y riesgo mediante la concurrencia adecuada de factores de la producción”.

Así, para que haya empresa se necesita una actividad compleja desarrollada en concurrencia con un capital y con trabajo, que persiga un fin económico asumiendo un riesgo. Entendemos por fin económico, la persecución directa o indirecta del lucro.

Esta última, es la característica distintiva de las empresas comerciales, industriales o de servicios. Para las entidades sin fines de lucro, sin embargo, justamente esta última no existe, o no debiera existir per se en los términos que hemos mencionado. Determinar la final intención que tales entidades persiguen, es un proceso complejo que debe ser considerado en cada caso particular a la luz de los objetivos estatutarios y en comparación con la realidad existente en el desarrollo de las activida-

---

<sup>25</sup> Balzarotti, Guillermo C. “El concepto de empresa: una contribución para definirlo”. Tomo XXXII Derecho fiscal pág.865/869.

des de la entidad, por lo que concluimos que estas entidades no constituyen en sí mismas empresas.

La ley del impuesto a las ganancias menciona a las ESFL en diferentes incisos. Así el inciso e) del artículo 20 menciona a *“Las ganancias de las instituciones religiosas”*; el inciso f) a *“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....”*

*La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones, asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.”*; el inciso g) a *“Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados”*; el inciso m) *“Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física....”*

*La exención establecida precedentemente se extenderá a las asociaciones del exterior, mediante reciprocidad”*; el inciso r) *“Las ganancias de las instituciones internacionales sin fines de lucro, con personería jurídica, con sede central establecida en la República Argentina.*

*Asimismo se consideran comprendidas en este inciso las ganancias de las instituciones sin fines de lucro a que se refiere el párrafo anterior, que hayan sido declaradas de interés nacional, aún cuando no acrediten personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la República Argentina”.*

De lo ya expuesto, ver además acápite de bien común e inexistencia de fin de lucro, cabe concluir que la exención establecida por la ley de impuesto a las ganancias tiene por objeto bene-

ficiar no solo a las entidades que pudieran resultar de utilidad pública, sino también igualmente a las que tienen un fin socialmente útil para la exclusividad de sus asociados, el cual viene a ser, de esta manera, el requisito suficiente para el reconocimiento de la exención.

Por su parte la RG 1432 menciona que con respecto a las entidades civiles con personería jurídica otorgada en virtud de los objetivos sociales expresamente mencionados en el inciso f), no corresponde excluirlas del beneficio exentivo aún cuando 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. Concepto este último que puede ser extendido a las restantes entidades dentro de las pautas delimitantes, insistimos, de inexistencia de fin de lucro y persecución de bien común.

Sin embargo hay que ponderar también nuevas formas operativas para las ESFL que pueden llegar a “confundir” cuando analizamos la posibilidad de considerarlas exentas. En la actualidad existen una gran variedad de acuerdos, entre este tipo de entidades y las empresas, mediante los cuales estas entidades ofrecen servicios a través de las mismas, venden bienes, etc.; en otros casos la actividad que se desarrolla no tiene conexión alguna con el fin de la entidad y en otros existen acuerdos donde las empresas se comprometen a “donar” un porcentaje de sus ventas incrementales generadas por el proyecto (es lo que se conoce como marketing filantrópico o de la solidaridad). En este último caso está claro que el objetivo de la empresa es aumentar sus ingresos y que las entidades de bien público no están recibiendo una donación sino una contraprestación por el uso de su nombre e imagen<sup>26</sup>. La delimitación de las

---

<sup>26</sup> Dalla Lana, H. “Fundaciones y Asociaciones civiles. Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado y sobre los Ingresos Brutos”, Revista técnica impositiva p.59-80

características empresarias de estas entidades pasará también por los montos involucrados en dichas “donaciones”, cantidad de adherentes a la causa de la ESFL, y otras pautas concretas que puedan asimilarla en su modus operandi a empresas con fines de lucro.

Esto implica que para considerar a una entidad encuadrada dentro del beneficio, la misma debe carecer de fines de lucro (lo que implica exclusión de actividades comerciales), como también deben reputarse tales aquellas formas especiales de comunidad en que, por la naturaleza misma de la entidad y del vínculo que liga a quienes la forman, hacen de la solidaridad social y de la asistencia, la esencia de su finalidad.

Por lo tanto, continuamos sosteniendo que el fundamento de la exención que venimos comentando es el animus, por lo que no se pierde necesariamente el carácter de entidad social porque existan otro tipo de actividades complementarias a la del objeto social.

### *5.3. Las exenciones otras pautas para su caracterización*

Es así, que si quisiéramos indagar dentro de las características que las ESFL poseen, dentro del impuesto a las ganancias, podemos justificar su exclusión del mismo basándonos en tres pilares:

#### *5.3.1- Inexistencia de empresa*

No cumplen con las condiciones subjetivas del art.2 inc.2, ya que, tal como manifestáramos anteriormente estas entidades no son sujetos empresa. Dado que determinadas características operativas pueden hacer que las mismas se comprendan

dentro del concepto de empresa, estimamos que el legislador al mencionarlas en forma expresa, quiso evitar que el nomen iuris escondiera la verdadera realidad económica de estas personas jurídicas.

### *5.3.2- Inexistencia de base imponible*

Dada la condición del punto 5.3.1, no existe base imponible. Además, lo que debería ser considerado como ingreso imponible queda en la propia entidad, sin distribuirse entre sus integrantes, quienes, si bien pueden obtener un beneficio general o personal, el mismo no se traduce en una manifestación económica como tal (poseo más ingresos), sino en el bien común perseguido como objetivo que afecta a la sociedad toda. El índice de capacidad contributiva, la ganancia, que en cabeza del contribuyente el legislador quiso gravar, no existiría dado que si bien estas entidades poseen capacidad económica, la necesaria para funcionar, sus beneficios no reúnen los requisitos mencionados que solo pueden darse en cabeza de alguien en particular.

Sin embargo hay que tener en cuenta que el último párrafo del artículo 20 menciona como causal de revocación de una exención existente, y la no aplicabilidad de la misma a aquellas instituciones que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de sus elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etc.) un importe, por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un 50% al promedio anual de las 3 mejores remuneraciones del personal administrativo. Este presupuesto, modificaría las concepciones vertidas en este punto del trabajo para pasar a constituir verdaderos sujetos empresas.

### *5.3.3- Inexistencia de principios de integración*

Siempre ha sido un problema a considerar la forma en que el impuesto a las ganancias gravita en cabeza de las sociedades y sus socios. Siendo este un impuesto personal, existen distintos sistemas que tratan de manera diferente estos tipos de ingresos. La integración entre las ganancias de las sociedades de capital y las personas físicas accionistas, intenta afectar la real capacidad contributiva, evitando cedularizar un tributo que por definición es personal y global<sup>27</sup>.

En realidad el ingreso del gravamen de los sujetos empresas debería funcionar como un gravamen a cuenta del impuesto que paga el sujeto accionista.

Siguiendo con este razonamiento, el mismo no sería aplicable a las entidades sin fines de lucro, ya que las mismas no distribuyen dividendos ni ninguna otra clase de utilidades. Actualmente, y solo a título de mención, en nuestra ley impera el principio de separación con exención de los dividendos pagados (siempre que no excedan a la utilidad impositiva de acuerdo con la reforma de diciembre de 1998), habiendo este tratamiento variado durante la historia del impuesto a las ganancias, pero sin haber variado en la misma proporción por contrapartida el tratamiento dado a las entidades sin fines de lucro.

---

<sup>27</sup> Dalla Lana, H. Op.cit.

## 6. Las exenciones tributarias: sus causas limitaciones para las ESFL

A pesar de todas las consideraciones aquí vertidas a efectos de justificar y tratar de delimitar la exención, es el Estado, a través de sus órganos legislativos, el que consagra tanto los tributos como las exenciones a los mismos. A partir del momento en que el Estado entiende que además de la provisión de fondos públicos, la tributación debiera atender al cumplimiento de otros propósitos de índole social, política o económica, la justicia tributaria, imaginada como meta de carácter neutro, sufre alteraciones.

Uno de los caminos más significativos para dar cumplimiento a tales enunciados es el de las exenciones impositivas. Que a veces se las presente como tratamiento preferencial, como desgravaciones o como deducciones, carece de relevancia: en definitiva tanto aquellas como estas son excepciones a los principios de generalidad y de uniformidad y por lo tanto se oponen a la justicia en los tributos.

Jarach<sup>28</sup> menciona diferentes teorías sobre la exención:

- La de que el legislador comprende las hipótesis correspondientes en la definición del hecho imponible; o sea por una norma las grava, por otra las considera no gravadas. Esta teoría tiene su desviación errónea en la que atribuye a ese contraste un carácter temporal (primero una norma grava, luego otra declara no gravado el mismo hecho).
- La teoría según la cual la exención consiste en que la ley por una norma define el presupuesto de hecho de la relación

---

<sup>28</sup> Jarach, D.. El hecho imponible. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982.

tributaria sustantiva principal, de modo que si un hecho concreto realiza ese presupuesto, nace la obligación tributaria, pero por otra norma dispensa del pago de la obligación en ese caso.

- La teoría menos sofisticada, pero más racional, de que la exención es una exclusión calificada por su motivación ideológica o de política económica o social.

No obstante, agrega, la facilidad relativa de la distinción teórica entre lo exento y no gravado, no significa igual facilidad para su reconocimiento en las situaciones concretas. La existencia de la capacidad contributiva puede originar el disenso de los intérpretes respecto de los legisladores o entre sí. Además, estos pueden haberse equivocado en la evaluación de los fenómenos impositivos y de su incidencia sobre individuos o categorías, grupos, sociedades, empresas y entidades. Pueden también maliciosamente pretextar una apreciación de la situación fáctica y manifestar supuestos propósitos, disimulando aquella y de éstos.

Por su parte, Grizziotti <sup>29</sup>sostiene que “La exención se motiva y justifica o en el reconocimiento de la falta de capacidad contributiva o en los fines de utilidad general de oportunidad política que la exención trata de conseguir; los privilegios, en cambio, se fundamentan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva. Mientras que Giuliani Fonrouge<sup>30</sup> afirma que si bien las exenciones tributarias constituyen excepciones a la regla de la generalidad, ellas están en la actualidad inspiradas “por circunstancias de orden económico, razonablemente apreciadas por el Poder Legislativo, y con el propósito -por lo común- de lograr

---

<sup>29</sup> Grizziotti, B. Principios de las ciencias de las finanzas. Buenos Aires, Depalma, 1949

<sup>30</sup> Giuliani Fonrouge, C. Derecho financiero, Volumen I Buenos Aires, Desalma, 6ta. Edición, 1997.

una efectiva justicia fiscal o de fomentar el desarrollo de regiones determinadas.

La legislación prevé una exención subjetiva para las ESFL, siempre y cuando cumplan con determinadas condiciones que vienen dadas por su razón de ser (bien común y falta de propósito de lucro) y por condiciones objetivas establecidas por el propio ordenamiento.

A fin de evitar el abuso de estas figuras, y la vuelta a la justicia tributaria que impone la neutralidad del tributo, el legislador ha contemplado dentro de la exención pautas que pueden excluirlas de este tratamiento.

En primer lugar, la ley 24.475 (B.O. 31/03/95), con el objeto de limitar la exención y ampliar la base de tributación del impuesto, establece que no será de aplicación la franquicia para aquellas instituciones que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que forman parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor un importe por todo concepto, incluidos los gastos de representación y similares, superior en un 50% al promedio de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo, o cuando abonen tales conceptos teniendo vedado el pago de los mismos por normas que dispongan sus estatutos.

En segundo lugar, prevé, específicamente para las del artículo 20 inciso f) que la renta obtenida y el patrimonio social deben destinarse a los fines de su creación, es decir, a actividades de bien público, común o general y en ningún caso tales beneficios pueden ser distribuidos directa o indirectamente entre sus miembros.

Adicionalmente, la ley prevé la exclusión lisa y llana de la exención a aquellas entidades que obtengan sus recursos en todo o

en parte de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carrera de caballos y actividades similares.

Aclara que esta exención no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.

Con alguna variante esta última condición se aplica a las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que...”*no persigan fines de lucro exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas....*” (artículo 20 inc. m).

### *6.1. La limitación en el pago a los elencos directivos, ejecutivos y de contralor<sup>31</sup>*

De por sí, la existencia de la exención en el impuesto a las ganancias para este tipo de entidades y la deducción contemplada en el inciso c) del artículo 81 de la ley del gravamen hacen presumir que en su conjunto, el régimen tributario de las ESFL contempla ventajas comparativas con respecto a emprendimientos organizados con otra forma jurídica.

Sin embargo, y tal como analizáramos en los párrafos anteriores el hecho de que la naturaleza jurídica de las ESFL no responda al concepto de empresa y por lo tanto digamos que estos entes no obtienen ganancias, no obsta a que obtengan superavits que volcados al ámbito de su objeto social beneficien no solo a los asociados o partícipes con un menor costo y a aquellos que con el accionar de las mismas obtienen alguna

---

<sup>31</sup> Ver trabajo presentado por los autores en el Simposio, Buenos Aires

ventaja, no solo nos referimos a la comunidad en general, sino también a quienes participan de sus elencos directivos.

Es decir, el hecho de que su razón de ser está íntimamente emparentada con el objetivo general de bien común y no persecución de fines de lucro, pauta que también debe cumplir el Estado, no impide que las mismas se conviertan en órbitas lucrativas de intereses particulares, tal como ya hemos mencionado. Esta situación no excluye a los diversos entes que conforman el género de ESFL aunque actúen bajo la órbita directa del estado o como entidades autárquicas o como entidades específicamente reguladas.

La ley del impuesto a las ganancias en el artículo 20 in fine expresa: *“La exención prevista en los incisos f), g) y m) no será de aplicación para aquellas instituciones... que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas...cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un 50%... al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento”*.

Este requisito tiende indudablemente a verificar situaciones en las cuales se desvíen fondos bajo la forma de pago a los integrantes de los elencos mencionados, como si tales retribuciones per se fueran reprochables. Según Chalupowicz<sup>32</sup>, la pauta de comparación exige tener personal administrativo en relación de dependencia, base de comparación aleatoria y caprichosa.

---

<sup>32</sup> Chalupowicz, I. “Entidades civiles y deportivas. Tratamiento fiscal, laboral y provisional”

Más allá de lo hasta aquí expresado, cabe aclarar que el Fisco generalmente confunde finalidad de lucro con reparto entre los socios, cuando en realidad y tal como expresáramos, puede haber intereses particulares orientados indirectamente, dentro de la propia asociación y/o fundación y/o entidad, al propio beneficio (personal de quienes integran los elencos directivos, societarios , de sociedades comerciales de las cuales éstos últimos forman parte), lo que evidentemente afectaría la finalidad de bien común.

Es común, en otros países, que las asociaciones o fundaciones sobrevivan solo de los aportes de donantes, por ejemplo. Esto hace que la actividad de recaudar fondos sea una actividad esencial para estas entidades, lo que sostiene la existencia de un mercado lucrativo que consiste en desarrollar esta actividad (recaudación de fondos) en forma exclusiva para ESFL. De hecho, pueden organizarse ESFL al solo efecto de recaudar fondos, servicios estos últimos de los cuales las ESFL serían clientes predilectos.

Volviendo al punto central de las exigencias del último párrafo del artículo 20, y a nuestro comentario de la indagación esencial acerca de la existencia de fines “socialmente útiles” orientados al bien común, hay que citar el fallo “Cámara de propietarios de Alojamientos (CAPRAL) contra la Dirección General Impositiva”, donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció diciendo que “...en tales condiciones, la indagación sobre si los entes persiguen efectivamente un “beneficio público” conserva actualmente utilidad para los casos en los cuales el objeto o las características de ellos no respondan estrictamente a los supuestos expresamente contemplados en la norma para el otorgamiento de la exención...”. Situación contradictoria con la prevista en el último párrafo del artículo 20, donde evidentemente hay una relación, para el legislador entre

el bien común y el reparto de supuestas utilidades entre los integrantes de los elencos directivos, situación que variará (en el monto de los gastos de representación, principalmente) de acuerdo a la envergadura de la entidad sin fines de lucro frente a la cual nos encontremos.

Como antecedente de lo aquí dicho, ya la Corte Suprema de Justicia de la Nación dijo en U.T.G.R.A. C/ DGI s/acción de amparo que “El carácter de sujeto exento está dado por el encuadramiento de la asociación gremial en las previsiones artículo 39 de la ley 23.551 y 20 inciso f) de la ley del impuesto a las ganancias y no por la circunstancia de que cuente o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que reviste esa calidad, máxime si se tiene en consideración que el citado artículo 39 dispone que la exención opera automáticamente, por la sola obtención de la personería gremial.” No obstante, no compartimos la opinión de que una ESFL debe estar exenta de este impuesto solo por el hecho de tener una figura jurídica operante en el ámbito de las ESFL.

El caso de las entidades gremiales y las remuneraciones que pagan a sus elencos directivos merecería una consideración especial, tal vez dentro de su propia ley de creación junto con otras pautas delimitantes, por el fuerte peso que estas asociaciones tienen a nivel general en la sociedad.

## *6.2. El destino de los fondos y el patrimonio social a los fines de su creación*

En este acápite vale traer a colación citar el Dictamen 54/96 (Boletín DGI nro.523, p.1228) que se refiere a una fundación que ha pretendido obtener el reconocimiento del Organismo fiscal, según lo prescripto por el inciso f) del artículo 20 de la

ley del impuesto a las ganancias y el artículo 33 del Decreto reglamentario: “Con relación a los ciclos de teatro, cine y conciertos, que la Fundación Banco...pone en escena, se consulta si deben interpretarse como espectáculos públicos excluyentes de la exención en los términos del inciso f) in fine de la ley del impuesto a las ganancias.

El vocablo explotación viene del verbo explotar que en la acepción que aquí interesa significa sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio.

Por ello el alcance de la prohibición es la obtención de utilidades de las actividades referidas, lo que no impide establecer cierta onerosidad hasta el nivel de los costos.

La actividad desarrollada por la Fundación Banco... no obstaculiza el reconocimiento de la exención solicitada en la medida que los ingresos obtenidos por los espectáculos que ofrece no constituyan una fuente de utilidades para la Fundación. Sin embargo, la insuficiencia de las previsiones contenidas en el marco normativo respecto del destino de los bienes en caso de disolución, lo tornan improcedente, por lo que cabe su rechazo, hasta tanto se especifica que en el estatuto que la entidad a la cual pasarán los bienes en caso de disolución es una entidad exenta reconocida por la DGI”.

En el dictamen el organismo fiscal se hace eco de la jurisprudencia que tiende a la no desnaturalización de la finalidad de la creación (del ente beneficiado con la exención), admitiendo así la realización de “espectáculos públicos”, inclusive actividades ajenas al específico objeto (del ente) cuando el resultado de ellas, aún mediando habitualidad y onerosidad a su respecto, no se distribuya directa o indirectamente entre sus asociados (Asociación Pro Ayuda de Niños Atípicos c/Fisco Nacional- DGI s/Varios- C.N.Federal Cont.Adm. sala 2).

En los últimos años el Estado se ha preocupado por poner un límite a la desenfrenada proliferación de ESFL, sometiéndolos a un control más estricto por parte de la autoridad jurisdiccional competente y del organismo oficial de control.

Si bien el marco legal para la exención plantea dudas y preven- ciones, el dictamen actualiza el tema pero destacando varios hechos que merecen atención.

Indica como el más evidente el que se refiere al destino de los bienes los que, de acuerdo con la norma, en el caso de disolu- ción deben pasar a “entidades reconocidas” como exentas por la DGI.

Otro aspecto, es el que se relaciona con la explotación de es- pectáculos públicos (que desarrollaremos en detalle más aba- jo).

También hay que citar el fallo Asociación de Socios Argentinos de la OTI, fallo en el cual se rechaza la demanda interpuesta contra la DGI para que anule la solicitud de exención del im- puesto a las ganancias, atento a que el fisco tuvo en cuenta que la peticionante había contratado “emisiones” que implica- ron una distribución indirecta de utilidades con beneficio co- mercial exclusivo para los socios. Caso éste que involucró al- gún tipo de indagación acerca de la real actividad de esta aso- ciación.

Lo expuesto en este punto, nos lleva a afirmar que la presun- ción no es absoluta, sino que merece ser considerada la prue- ba que se aporte a efectos de demostrar una situación contra- ria a la allí presupuesta.

Sin embargo, el fisco quita la exención (solo por los ejercicios en que se produzcan estos hechos), sin cuestionar ni el bien

común del objeto social, ni la inexistencia de propósito de lucro, presumiendo la existencia de un ropaje jurídico incorrecto que permite a los particulares hacerse de “utilidades encubiertas”.

Consideramos que esta última interpretación fiscal coloca a estas instituciones en una situación de falta de seguridad jurídica. Esto en virtud de que las sumas abonadas por los conceptos precedentemente descriptos, variarán según la envergadura de la entidad y según los fondos que administre. Hoy por hoy, en una sociedad globalizada, estas instituciones también se globalizan, habiéndose perdido la noción, tal vez primigenia, de fundaciones/asociaciones que atiendan fines solo locales o particulares de un pequeño sector, para atender fines más amplios (por ejemplo, la preservación del medio ambiente). De este modo, consideramos que existe una discriminación no equitativa (la ley no prevé distintos tipos de entidades sin fines de lucro, según fondos disponibles, objetivos sociales, por ejemplo) donde se presume a las mismas poseedoras de capacidad contributiva por circunstancias que lejos pueden llegar a estar del fin último para el cual fueron creadas. El resultado será el pago del impuesto sobre utilidades inexistentes.

### *6.3 La explotación de juegos de azar, espectáculos públicos y carreras de caballos y la presunción del art. 20 in fine*

En cuanto a la pérdida de la exención por la obtención de recursos en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, vale la pena citar dos recientes pronunciamientos administrativos. Un dictamen de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y Obras y servicios Públicos, el n° 99.316 del 16/08/95 para la Fundación Favaloro, que argumentó que el Estado Nacional y la Provincia de Bue-

nos Aires le otorgaron la concesión de la explotación de carreras de caballos por lo que hacer decaer esa exención desde dicha concesión es contradictorio con la intención del estado de beneficiar y alentar la actividad de esa entidad. Y el dictamen 13/98 (DAL) que fue dado para el hospital de San Fernando que tenía la concesión de la provincia de Buenos Aires para la explotación de un juego de azar conocido como “bingo” o “lotería familiar” que fue derivada a una sociedad explotante quien le entrega el 1% de los ingresos brutos los que constituían la casi totalidad y una fuente de ingresos para el hospital.

Como resultado de esta doctrina se concluyó: “Cuando la concesión de explotación de juegos de azar ha sido otorgada por el Estado Nacional a una entidad de bien público quien a su vez, cede esa explotación a una empresa a cambio de un porcentaje en concepto de canon- el que es aplicado íntegramente a la consecución de sus fines- la exención prevista por el art.20 inc.f, último párrafo de la ley de impuesto a las ganancias T.O. 1997-no queda desnaturalizada, correspondiendo el reconocimiento de la misma por parte del organismo recaudador”<sup>33</sup>.

Por otra parte, en relación con la explotación de espectáculos públicos, la Cámara Nacional Federal en lo Contencioso Administrativo Sala II, en el fallo Asociación pro- ayuda de niños atípicos c. Fisco Nacional del 04/07/95, fallo ya citado, en tanto tuvo que resolver la contratación de artistas extranjeros para la realización de espectáculos públicos dijo en su considerando 6) que: ...”La prohibición que se consagra, como se verá no es absoluta.

La adecuada interpretación de ese precepto, en lo relativo al alcance de la limitación que establece, no puede prescindir de

---

<sup>33</sup> Navarrine, Susana Camila. Las entidades de bien público con ingresos por juegos de azar o carreras de caballos están beneficiadas con la exención del impuesto a las ganancias. Periódico Económico Tributario nro.176.

la norma del art.93 inc.b de la misma ley que establece presunciones de ganancia neta para ciertos casos de pago a beneficiarios del exterior. Entre las presunciones, se incluye la relativa a los artistas residentes en el exterior que hayan sido contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal o por, entre otras, las entidades a que se refiere el artículo 20 inciso f de la ley del impuesto.

La norma del artículo 93, si bien se refiere a la presunción de ganancia neta, incluye, entre sus presupuestos implícitos, la afirmación de que las asociaciones mencionadas en el inciso f del artículo 20, pueden realizar espectáculos públicos. Ello es así, porque la contratación de un artista residente en el extranjero, en dicha norma no puede limitarse a la realización de un espectáculo privado, toda vez que ello no tendría sentido tratándose del Estado Nacional, provincial o municipal. Siendo ello así, no corresponde hacer distinciones donde la ley no las efectúa.

Lo expuesto es suficiente para demostrar, acabadamente, que el artículo 93 inciso b de la ley contiene un presupuesto implícito (véase Wesley C.Salmon, "Lógica", Ed.Utea, México 1965, ps.1 a 27 y L.Susan Stebbing, "Introducción a la lógica moderna", FCE México, ps.34 a 36), cual es la posibilidad, por parte de las asociaciones mencionadas en el inciso f del artículo 20 de realizar espectáculos públicos. La limitación resultante de la armónica interpretación de tales normas no puede tener otro alcance que el de impedir la obtención de recursos por ese medio cuando se desvirtúe el fin de la asociación, porque en consideración a él se otorga la exención".

Concepto este último con el cual coincidimos plenamente, concluyendo a este respecto que la explotación de las actividades mencionadas en el artículo 20 inc.f in fine no constituye causal válida por sí misma para denegar la exención, en tanto dichas

actividades sean efectuadas a modo complementario para la obtención de recursos en la realización del objeto de la entidad, que es en última instancia la causa última por la cual la exención se concede.

En otro dictamen, el DAT 82/02 el organismo fiscal ante la consulta de una fundación que recibe subsidios mensuales del estado provincial, acerca de la posible gravabilidad de ingresos obtenidos por el desarrollo de un proyecto de fabricación y venta de pañales para adulto, elaboración de artículos de marroquinería y comercialización de tarjetas navideñas, contesta que: "...las actividades comerciales e industriales a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20 inciso f) según las reformas introducidas por las leyes 25.063 y 25.239, serían aquellas que, aún cuando el producido que generan se destina a los fines mencionados, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar el objeto social, apuntándose a excluir con este criterio la realización de actividades comerciales que no presenten afinidad con el objeto de la entidad.

## **7. El régimen de donaciones contemplado en la ley**

Como se desprende del apartado 2 de este título, el régimen tributario en el impuesto a las ganancias es menos oneroso que el contemplado para las empresas en general (contiene beneficios si la entidad tiene la constancia respectiva), aunque excesivamente limitado, no solo por la falta de previsión de las situaciones mencionadas sino también por los límites que el propio legislador a través de presunciones ha impuesto a éstas.

Consideramos que las entidades sin fines de lucro pueden ser utilizadas como un importante brazo que cumpla con fines extrafiscales, para lo cual necesitaríamos, por supuesto, de

definiciones claras con respecto a prioridades en el gasto público. Hacemos hincapié en el gasto público porque estas entidades ayudan a solventarlo o mejor dicho, reemplazan al Estado al efectuar en su nombre determinado tipo de erogaciones para prestar servicios o vender bienes, de modo que también cabría preguntarse acerca del ahorro y el aprovechamiento que del mismo (de este gasto) hace el Estado.

Dejando de lado este último tema de reflexión, entraremos a la consideración del artículo 81 inciso c, que prevé para los sujetos del Impuesto a las Ganancias la deducción de las: ....”*Las donaciones a los fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del artículo 20, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio. La reglamentación establecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúen sociedades de personas. Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación para las instituciones comprendidas en el inciso f del citado artículo 20 cuyo objetivo principal sea:*

*1- La realización de obra médico asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.*

*2- La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Secretaría de Ciencia y Tecnología dependientes del Ministerio de Cultura y Educación.*

*3- La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.*

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

Tal como se desprende del enunciado del artículo no solo el límite de deducción establecido para quienes donen cifras a este tipo de entidades, es reducido sino que también contempla la misma en la medida en que se aplique el dinero a determinados fines.

Consideramos que, en comparación con el 20% permitido que alguna vez existió en concepto de esta deducción, la reducción actual se torna irrisoria. Ya sabemos que el sentido no ha sido más que limitar abusos con respecto a esta figura de la donación, aunque reiteramos que este método (nos referimos a la excesiva utilización de presunciones, o límites irrisorios en porcentajes previamente establecidos, por ejemplo) no constituye una herramienta válida en sí misma que ayude al impuesto a cumplir la totalidad de sus fines, no solamente el recaudatorio, el que se verá también afectado, en la medida en que los contribuyentes perciban desincentivos, injusticias o mala administración de lo por ellos aportado.

Como bien decíamos, el impuesto cumple, entre otras funciones un importantísimo rol extrafiscal, que teniendo en cuenta la actual situación socio-económico general del país, se torna

imprescindible. Este es el momento de pensar en “solidario”. El marketing altruista no existe por sí mismo, de modo que nos preguntamos ¿quién donará dinero a las entidades sin fines de lucro si, por ejemplo, hacer determinado tipo de colocaciones financieras, que me proporcionan un rendimiento directo, están exentas del impuesto a las ganancias o incluso del I.V.A?.

Esta reflexión nos lleva a afirmar, que la deducción de donaciones (o cualquier otra forma de incentivo fiscal que se quiera utilizar a los efectos de que terceros aporten fondos para estos fines) en sí misma y aislada no es suficiente como incentivo. Éstas deben formar parte de una política fiscal coherente que considere el papel relevante que este tipo de instituciones tienen en un estado de derecho en su función redistributiva de recursos públicos.

## **8. El régimen de retenciones del art. 91 y 93 b)**

En cuanto a la exención misma del artículo 20 inciso g, consideremos la segunda parte del primer párrafo, dado que si bien las entidades sin fines de lucro no son sujetos del impuesto (siempre hablando en términos generales) si pueden ser agentes de retención, y al producirse esta situación se encontrarían en otra situación conflictiva con respecto a la concesión de la misma. Nos referimos en forma específica al artículo 91 de la ley del impuesto a las ganancias que opera en concordancia con el artículo 93 inc.b, y que dispone que cuando estas instituciones paguen beneficios netos de cualquier categoría a beneficiarios del exterior (por ejemplo artistas contratados) deberán retener e ingresar sobre el 35% de tales beneficios, tratamiento fiscal mucho más favorable si lo comparamos con el otorgado por el inc.h de este mismo artículo que opera para el resto de las ganancias no previstas en los incisos anteriores.

Ahora bien, cuál es el problema entonces. Coincidimos con el punto de vista de Stepanenko <sup>34</sup> quien efectúa un análisis pormenorizado de la situación y lo resume en que:

1- Cuando las entidades de beneficencia exentas realizan la contratación de un artista extranjero, reciben ganancias sobre las cuales, al estar exentas no tributan.

2- La misma ley del gravamen admite que estas entidades realicen tales contrataciones desde el momento que para tal supuesto prevé su actuación como agente de retención de las ganancias del artista extranjero.

3- En cumplimiento de tal obligación legal la entidad contratante no puede dejar de retener o ingresar al fisco las sumas correspondientes de las ganancias netas obtenidas por el artista contratado- en el caso de estas entidades es el 35% del 35% de tales pagos.

4- En oportunidad de ingresar las sumas retenidas, la entidad pone de manifiesto ante el organismo recaudador la existencia misma de dichas contrataciones.

5- Como consecuencia de ello, y con fundamento en la prohibición contenida por el artículo 20 inc.g, el fisco procede a revocar la exención oportunamente concedida, e intima, en primer lugar el ingreso de las sumas adeudadas por el contribuyente en concepto del impuesto a las ganancias derivadas de tales contrataciones.

6- Al revocar la exención “ex tunc” desde el momento indicado, el fisco podría también reclamar la diferencia existente entre lo efectivamente ingresado por la entidad en los términos del inc.b

---

<sup>34</sup> Stepanenko, Segio I. Las entidades de beneficio público y la contratación de artistas del exterior sus implicancias frente a la ley del impuesto a las ganancias. Revista Impuestos 1993- A-1063.

del artículo 93 y lo que le hubiere correspondido ingresar como entidad no exenta en los términos del inc.d.

Lo mismo correspondería en el caso de que la entidad no efectuara retención alguna.

Sin embargo como la torpeza del legislador no puede presumirse, debe ser tenida en cuenta que “la interpretación jurídica, trasciende la simple averiguación gramatical o literaria, busca establecer el verdadero contenido de la justicia implícita o explícita en la norma, ya que su fin es el que debe prevalecer en una aplicación racional que averse el riesgo de un formalismo paralizante”<sup>35</sup>.

Es por esto que creemos que el legislador ha pretendido beneficiar a estas entidades por partida doble. Es decir, por un lado, la ley les concede la exención del art.20 inc.g, y por el otro las mismas se ven beneficiadas en forma indirecta como consecuencia necesaria del beneficio que se les otorga a quienes contratan con ellas, quienes obtienen mejores condiciones remunerativas.

## **9. Los beneficios tributarios: exentas, subvencionadas o gravadas en forma parcial**

Las entidades sin fines de lucro existen como sujetos de derecho y como tales poseen un patrimonio propio y generan rentas, las cuales, tal como hemos venido expresando a lo largo de este trabajo, en principio están exentas del Impuesto a la Ganancias pero la A.F.I.P. puede reclamármelas como gravadas, para estas consideraciones nos remitimos a lo ya dicho. Estas

---

<sup>35</sup> Sanz de Urquiza, Fernando G, “La interpretación de las leyes tributarias”, Cap.II, p.16- Ed. Abeledo Perrot.

circunstancias (patrimonio propio y rentas, aunque consumo) constituyen índices claros de que estamos en presencia de una capacidad económica, que si la exteriorización de la misma reuniera los presupuestos del hecho imponible del impuesto a las ganancias constituiría capacidad contributiva cierta a los efectos de tributarios, debiendo este tipo de entidades tributar el impuesto referido. No obstante, estamos convencidos de que esta última circunstancia no se da a los efectos interpretativos de la legislación positiva mencionada, aunque el propio legislador la exime, pero, entendemos solo a los fines de evitar evasiones o elusiones tributarias que podrían llegar a producirse a través del manejo de este tipo de entidades.

De este modo, si bien están contempladas en la ley positiva con los límites pertinentes la pregunta acerca de la conveniencia sobre su tratamiento fiscal se hace ineludible, y por lo tanto nos lleva a preguntarnos acerca de la conveniencia de otorgarles exenciones, devolverles impuesto, subvencionarlas (dándoles equis cantidad de dinero de mi presupuesto público), o contemplar exenciones parciales.

Coincidimos con Reig <sup>36</sup> en que en el traslado de franquicias a las entidades de bien público es una decisión de carácter político el otorgamiento o no a las entidades exentas el reintegro del impuesto societario (por ejemplo. Ver Fundación Enrique Navarro Viola c/ D.G.I. s/ repetición D.G.I. CSJN, 20/08/96) y explica que en un sistema de integración total, ello es coherente con el hecho de la exención concedida a estas entidades, del mismo modo que lo es que el accionista que no llega a superar el mínimo no imponible pueda recuperar el impuesto.

---

<sup>36</sup> Reig, Enrique Jorge: "Sistemas de integración del impuesto a la renta societaria". Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires, 1983, pág.56 y 57.

Sin embargo, aunque estas entidades manifiestan capacidad contributiva no la poseen en su totalidad al tener limitadas las aplicaciones que de los fondos recaudados pueden hacer. Es por esto que decimos que su tributación debe ser regulada a través de incentivos.

Por otra parte, observando el fenómeno financiero como una unidad, podemos ver que el Estado articula su financiación en función de los gastos presupuestarios de modo que el hecho de que las entidades sin fines de lucro realicen actividades que incidirían en principio en los gastos presupuestarios tiene que tener alguna consecuencia. Además el no tener capacidad contributiva implica una no obligación de financiar gastos públicos, lo cual nos llevaría a afirmar la existencia de una exención subjetiva y a propiciar, una vez más, un régimen tributario especial para este tipo de entidades.

Consideramos que la modulación de la tributación de estos entes debe ir relacionada con el destino que le den a los fondos, diferenciando los mismos (ver punto 2.1). Pensamos que solo en forma complementaria podrían utilizarse subvenciones.

En referencia al I.V.A. consideramos que nada tiene que ver la exención en el impuesto a las ganancias con la concesión de la exención en este impuesto. Las diferentes características del impuesto (es real, es indirecto, y grava los consumos) hacen que las características subjetivas de quien efectúa operaciones no tenga relación, a nuestro modo de ver, con lo que el impuesto pretende gravar (los consumos). Por otra parte, la exención en este impuesto no opera de manera directa como en el impuesto a las ganancias, por lo que si quisiéramos eximir a estas entidades deberíamos darle un trato similar al de los exportadores (a tasa cero), lo cual no nos parece conveniente. En términos generales los efectos de una exención a estas

entidades (tal como está contemplado en el artículo 7 inc.h punto 6, por las locaciones o prestaciones de servicios), dependerá del lugar, en la cadena de comercialización o producción, en que se encuentre la entidad sin fines de lucro para que la misma opere los efectos deseados y no constituya subvenciones o subsidios para otros en la cadena. Esto último puede convertirse en claro factor discriminante de la forma jurídica a asumir por parte de las distintas entidades a los efectos de implementar un negocio, lo cual atentaría principalmente contra el principio de neutralidad tributaria.

## **10. Conclusiones**

Básicamente, las entidades sin fines de lucro se asientan en dos pilares fundamentales: la persecución del bien común, como objetivo explícito estatutario, y la inexistencia de lucro en su accionar particular.

La dificultad reside en analizar, con parámetros justos y razonables, la extensión y alcance de los objetivos propios de cada entidad. En términos generales, las entidades sin fines de lucro no obtienen lo que bajo la ley del impuesto a las ganancias se denomina “ganancia”, dado que no reúnen requisitos para llegar a configurar empresa. Esto implica, que la exención no sería técnicamente hablando, una exención en sí, sino que los beneficios obtenidos por este tipo de entidades, estarían excluidos del objeto del impuesto, habiendo el legislador incluido a los mismos en virtud de supuestos de evasión o elusión tributaria.

Creemos que la norma tal como está redactada no confiere seguridad jurídica alguna, en cuanto al alcance y límite de la

exención, ya que se mezclan parámetros subjetivos (el hecho de que estemos frente a una fundación, asociación, etc.) con parámetros objetivos (que es el tipo de actividad desarrollada por el ente al cual nos estamos refiriendo, el destino de los fondos, etc.); dejando librada la apreciación acerca de la existencia o no de la exención al órgano administrativo recaudador de impuestos.

En nuestra opinión, debiera distinguirse entre los distintos tipos de entidades sin fines de lucro y los objetivos, ya no estatutarios, sino finales, que como entidad poseen, lo cual nos llevaría a decir que en principio el legislador debiera distinguir al establecer las exenciones entre fundaciones, asociaciones y otro tipo de entidades sin fines de lucro (en virtud de las diferencias que los propios códigos de fondo establecen para las distintas figuras); y luego discernir acerca del distinto destino que las mismas pueden darle a los fondos que obtienen.

En cuanto a los distintos tipos de entidades mencionadas en el artículo 20, consideramos que la exención de las mismas tiene y tuvo en cuenta, al momento de ser concebida, cuál es el objetivo final de éstas, el bien común, tal como lo menciona el artículo 33 del Código Civil al definir a las personas jurídicas de derecho privado. Nada tiene que ver la finalidad última para la cual han sido concebidas, con la manera en que obtienen sus recursos; por lo menos no en forma limitativa desconociendo la realidad circundante.

Entendemos razonable que estas entidades puedan obtener recursos no solo de donaciones o pedidos de, o hacia particulares, sino que se impone la necesidad de lograr alguna clase de autofinanciamiento. Lo que sí habrá que analizar en el caso tributario particular, es que la obtención de estos beneficios sean canalizados hacia la consecución de los objetivos de la

entidad sin producir beneficios particulares directos para quienes las integran. Dadas las distintas aplicaciones que de los mismos pueden hacerse, sería conveniente también efectuar alguna clase de tratamiento distintivo según sea el destino al cual se afecten.

Cabe recordar que es función de la Inspección de Justicia controlar la constitución y funcionamiento de este tipo de entidades; y que es la AFIP la encargada de controlar ese destino de fondos del cual venimos hablando. Dado que el organismo fiscal posee amplias facultades de verificación y fiscalización, será facultad de la misma el corroborar el destino de los fondos obtenidos.

Reiteramos, siempre que no se desnaturalice su finalidad (la de la entidad sin fines de lucro), el ejercicio de cualquier actividad importaría, a nuestro criterio, la permanencia de la exención. Vale decir, que mientras que la actividad explotada no resulte caracterizada como empresa ni interfiera en el sector de mercado, al cual la actividad pertenece, produciendo una situación de evidente competencia desleal es, a nuestro modo de ver, lícito ejercer la misma para la obtención de fondos.

No obstante lo hasta aquí expresado, es evidente que la legislación positiva no plantea la situación en términos claros, generando gran cantidad de situaciones confusas al someter a una constante interpretación y reinterpretación las normas, cuando de aplicarlas al caso concreto se trata.

Volvemos a nuestro concepto de tercer sector, si una situación de competencia desleal se produce, estaríamos frente a una actividad que interesa desarrollarse en forma particular. Si esto ocurre o sucede que el propio estado, por distintos motivos considera que debe asumirla, esta entidad intermedia debiera

desaparecer ya que no estaría cumpliendo los fines últimos para los cuales fue concebida.

Cabe destacar que la utilización de presunciones, como es el caso actual del último párrafo del artículo 20 con respecto a los importes abonados a las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor, acota el camino para evitar situaciones de elusión o de evasión, pero no por ello esto produce la eliminación del mal que se pretende erradicar. La excesiva utilización de este tipo de recursos legislativos agudiza, tal como lo dijéramos, una situación de incertidumbre jurídica.

Además, la distinta envergadura de las entidades sin fines de lucro será condición a los efectos de determinar que tipo de desembolsos (cantidad y calidad) pueden realizar y si los mismos son contestes a sus objetivos.

Tal vez, la creación de un fondo para este tipo de entidades (hablamos en forma concreta de fundaciones, ya que su objetivo es la comunidad y no de asociaciones que buscan el beneficio de sus asociados, en principio), a partir de quienes obtienen determinados superavit, que ayude a subvencionar a aquellas otras entidades sin fines de lucro que pueda interesar que continúen en la esfera social aunque no posean por sí mismas recursos suficientes, pueda ser un seguro sobre el cumplimiento de su último fin: el bien común. La entidad administradora de tales fondos debiera no solo administrarlos en ese sentido (de redistribución) sino que además debiera conocer a fondo la situación de todas las entidades de este tipo intercambiando información con el órgano de contralor (I.P.J.) y con el órgano tributario (A.F.I.P.) a efectos de proponer fiscalizaciones, reabsorciones o liquidación de este tipo de entidades en los distintos sectores.

Por supuesto que lo expresado es solo una modesta propuesta entre tantas otras que pudieran surgir (por ejemplo obligarlas a reinvertir parte de sus superávits en el patrimonio de la entidad), y, por supuesto, no desconocemos las posibles dificultades en la implementación práctica.

En cuanto a la onerosidad del régimen tributario de las entidades sin fines de lucro con respecto al de las empresas en general, el mismo contiene ventajas. No obstante a través de las últimas modificaciones se pretende disminuirlas.

Con respecto al destino de los fondos, nuestra legislación no contempla si el gasto, la reinversión o cualquiera fuera el destino, se vuelca hacia cosas o actividades que puedan redundar en beneficio de la propia entidad y hacerla más eficaz en su accionar. Quisiéramos dejar establecido que el presupuesto público no solo prevé recursos sino también gastos, y es bajo esta óptica que el destino de los fondos mencionados debiera ser visto, ya que como dijéramos habría que evaluar el ahorro que el estado realiza si se tiene en cuenta que otros, en vez de pagar impuestos, realizan directamente los gastos por él. Es evidente que esta última situación no ha sido tomada en cuenta.

Se aprecia una total falta de visión con respecto al papel que las entidades sin fines de lucro pueden tener en la vida económico-social del país. Incluso, insistimos en que debiera contemplarse adecuadamente el tema previsional, dado que muchas personas aportan sus esfuerzos para que estos emprendimientos continúen adelante y a través de la actual regulación lo único que se consigue es dificultar aún más el accionar de estas entidades.

Una vez más, la inseguridad jurídica que genera la utilización indiscriminada de presunciones es, a nuestro juicio un elemento primordial a considerar en un replanteo de los temas tributa-

rios de este tipo de entidades que sin ninguna duda merecen un tratamiento legislativo ordenado, global y particular dadas sus características.

Se terminó de imprimir en el mes de mayo de 2010  
en **Amalevi / MCN artes gráficas**  
Mendoza 1851/ 53 - Rosario - Santa Fe  
Tel. (0341) 4213900 / 4242293 / 4218682  
e-mail: [amalevi@citynet.net.ar](mailto:amalevi@citynet.net.ar)