

Asunto:

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. Exención. Artículo 20, inciso f). - Asociación Argentina de Codificación de Productos Comerciales (CODIGO).

Voces:

IMPUESTO A LAS GANANCIAS-EXENCIONES IMPOSITIVAS-ASOCIACIONES CIVILES -REALIDAD ECONOMICA-BIEN COMUN-ANIMO DE LUCRO-PERSONAS JURIDICAS -PATRIMONIO-FIN DE LA EXISTENCIA DE LA PERSONA -DESTINO DE LOS FONDOS

Sumario:

A los efectos de otorgar un reconocimiento de la exención prevista en el artículo 20, inciso f) de la Ley del Impuesto a las Ganancias no es suficiente el análisis puramente jurídico-formal del caso, sino que necesariamente debe integrarse con una valoración de su realidad económica.

Cuando de esa valoración surge que la operatoria crediticia que realiza **la entidad no revela una vocación desinteresada de beneficiar a la comunidad**, sino por el contrario, **evidencia una actividad comercial con todos los rasgos que la caracterizan como actividad lucrativa**, cabe concluir que la misma no se encuentra dentro de dicha dispensa legal.

Texto:

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Región N° ... a los efectos de que esa Dirección tome intervención y se expida con relación al pedido de reconocimiento de exención en el impuesto a las ganancias solicitado por la asociación del epígrafe, ello en atención a la discrepancia de opinión entre las áreas previnientes.

La División Jurídica ... de la Región remitente luego de realizar un análisis de las normas, doctrina y jurisprudencia aplicables al caso que "brevitatis causae" se dan por reproducidas, arriba a la conclusión de que correspondería el otorgamiento de la exención solicitada por la asociación del asunto (cfr. fs. ...), opinión no compartida por la jefatura de la Región N° ...(cfr. fs. ...).

Por su parte, la entonces Dirección de Zona ... opinó que la peticionaria reúne las condiciones objetivas para poder invocar los beneficios de la exención consagrada en el artículo 20, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, agregando, respecto de la finalidad socialmente útil que la misma debe poseer, "que no surge claramente... que... carezca del elemento distintivo que define a lo 'socialmente útil', conforme los criterios formados, en el sentido que sus entradas o ingresos no lleguen a contemplar exclusivamente el interés comercial de sus asociados, si no que tiendan a configurar el ejercicio de una actividad socialmente útil para los mismos, situación que condice con la información prestada en el expediente acerca de la real actividad de la asociación y el sentido que debe darse a la norma que establece la exención..." (cfr. ...del 5to. cuerpo).

II.- En este orden de ideas corresponde efectuar un análisis de la normativa legal vigente en la materia y su aplicación al caso en estudio.

Cabe señalar que el inciso f) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, exceptúa del pago de dicho gravamen 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, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios...".

Según surge del estatuto agregado a las presentes actuaciones, la entidad constituye una asociación sin fines de lucro que tiene por objeto -entre otros- la representación, gestión y defensa de los intereses comunes de sus miembros frente a entidades públicas y privadas, derivadas de la preparación, puesta en marcha y gestión referida a la codificación de productos comerciales [cfr. inciso a) del artículo 2º] y, la de "llevar un registro de código de barras, conforme a las normas internacionales... con las empresas que se inscriban solicitando la adjudicación de números para sus productos" [cfr. inciso d) del aludido artículo].

Asimismo, corresponde recordar que es requisito indispensable, para que proceda la exención en el gravamen, que se cumplan los recaudos previstos en la Instrucción N°... (DPNF) de fecha 30/8/72, modificada por su similar N° ... (DPNF) del 29/5/73.

En cuanto a ello, la normativa allí mencionada requiere:

1) Acreditación de la personería jurídica "..."; en este caso, la entidad civil "ASOCIACION ARGENTINA DE CODIFICACION DE PRODUCTOS COMERCIALES -CODIGO-" cumple con dicho recaudo, dado que ha sido autorizada para funcionar con dicho carácter mediante Resolución 00096 de fecha 27/03/89 de la Inspección General de Justicia (cfr. artículo 1º de su Estatuto).

2) Memoria, Balances y Cuadros de Pérdidas y Ganancias de los últimos cinco años", al respecto se destaca que dicho recaudo se encuentra cumplimentado en forma parcial.

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

Sin embargo la citada Instrucción N° ... (DPNF) aclaró que cuando se tratara de entidades con personería jurídica "...no es obstáculo actualmente para el reconocimiento de la exención, el silencio de los estatutos sobre el destino de los bienes en caso de disolución, por cuanto es de aplicación, en tal supuesto, el artículo 50 del Código Civil...".

Ahora bien, la entidad peticionaria posee personería jurídica, como fuera señalado en el punto 1), por lo que -en principio- no necesita tener previsto el destino de los bienes que conforman su patrimonio en caso de disolución, sin embargo, su estatuto contiene en el artículo 26, la siguiente disposición: "... una vez pagadas las deudas, el remanente de los bienes, se destinará a la Cámara Argentina de Supermercados como especial reconocimiento a sus esfuerzos por el sector que representa".

Al respecto, cabe destacar que la entidad beneficiada -Cámara Argentina de Supermercados- no surge de los presentes obrados que la misma se encuentre reconocida en la actualidad como entidad exenta en el Impuesto a las Ganancias por este Organismo Fiscal; en consecuencia no se cumple con el requisito señalado en el punto 3) de la aludida instrucción.

Ello es así, atento que conforme surge de las actuaciones la beneficiaria solicitó a esta Repartición el reconocimiento de la exención en el gravamen - artículo 20, inciso f)-, el cual fue otorgado mediante Resolución de fecha 7/10/92. Sin embargo corresponde aclarar que dicho reconocimiento fue concedido con carácter provisional y regía hasta el 30/06/94 (cfr. fs. ..., del primer cuerpo), no existiendo constancias en los obrados que a la fecha se encuentre reconocida como tal.

En virtud de lo expuesto, este servicio asesor arriba a una primera conclusión en el sentido de que la entidad civil del epígrafe no reúne los recaudos normativos requeridos, motivo por el cual de subsistir dichas falencias no procedería efectuar el reconocimiento de la exención pretendida.

III.- Sin perjuicio de lo dicho, a los efectos de un análisis cabal de la cuestión planteada **corresponde examinar si la Asociación del epígrafe tiene y/o persigue una finalidad "socialmente útil"**.

Como previo a ello es dable recordar el significado que se le ha dado al concepto **"socialmente útil"**; en consecuencia corresponde remitirnos a lo expresado en la Resolución General N° 1432, que 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.**

Que otro elemento de distinción de lo **'socialmente útil'**... consiste en la **total exclusión de fines lucrativos para los asociados. Esta finalidad no debe entenderse alterada... por el hecho de que la entidad de que se trate obtenga rentas,** y ... **de que la entidad pueda organizar una actividad lucrativa para sus asociados o para sus directivos..."**.

Por otra parte, corresponde destacar que si bien la aludida resolución ha dado un concepto amplio, el criterio no resulta aplicable fuera del contexto en el cual el mismo se vertiera, ya que **el beneficio a sus asociados debe estar necesariamente vinculado al beneficio público.** Es decir, que **en definitiva para gozar de la franquicia debe tener propósitos de beneficiar a la comunidad, aunque sea en forma mediata.**

Ahora bien, en el presente caso, de la confrontación del objeto social de la entidad y de las actividades enumeradas en el inciso f) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias antes transcrito, no surgiría claramente que reúna los extremos exigidos para la procedencia de la exención; sin embargo, cabe destacar que la antes citada Resolución General N° 1432, estableció ciertas pautas de interpretación para el caso de que la actividad de la entidad no se encuentre expresamente indicada en dicho inciso.

En primer lugar de sus considerandos se desprende que la enumeración del mencionado artículo no es de carácter taxativo, siendo su sentido el de explicitar el concepto de "beneficio público" por vía ejemplificativa, aclarando que "aún cuando los objetivos societarios de la asociación o entidad civil no sean aquellos expresamente mencionados, igualmente **estará alcanzado por la exención si sus fines específicos tienden al bien público**".

Distingue los conceptos de "utilidad pública" y "beneficio público" relacionado a éste con el "el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil", siendo indiferente a tales efectos, que se limiten los beneficios a los asociados o se extiendan a terceros.

Asimismo, en su noveno considerando expresa "que **cuando se habla de la total exclusión de fines lucrativos, este concepto no niega la posibilidad de toda ventaja que pueda tener alguna significación económica para los asociados, ya que las entidades de ese género se constituyen la más de las veces con el objeto de posibilitar medios fuera del alcance del individuo aislado o de una onerosidad no acorde con sus posibilidades económicas...**".

Sobre el particular, cabe destacar lo expresado por esta Asesoría ... en la Nota N° ... (DAL) en cuanto a que a los efectos de otorgar un reconocimiento de exención no es suficiente el análisis puramente jurídico-formal del caso, sino que necesariamente debe integrarse con una valoración de su realidad económica.

Agrega, asimismo, que "...si bien los conceptos jurídicos empleados por la Resolución General N° 1432 dan un marco de interpretación sumamente amplio, es la propia norma la que lo restringe por medio de su artículo 2°, que indica que esa actividad interpretativa debe llevarse a cabo a la luz del principio de realidad económica legislado por el artículo 12 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones, y es por ello que no puede reconocerse la exención a quien debió adoptar una figura asociativa más adecuada".

En efecto, este Organismo Fiscal debe hacer una relación de los documentos formales con los hechos reales de la vida de la sociedad y, en el caso, si se advirtiera una contradicción entre los fines establecidos en el estatuto y la realidad de las actividades, ésta última, conforme los principios de interpretación económica que rigen la ley fiscal, deben tener prevalencia sobre aquellos.

En este orden de ideas, cabe destacar que de las presentes actuaciones surge que el objeto de la Asociación es "la adjudicación de códigos de barras para empresas que se inscriban solicitando los números para sus productos", y la operatoria tiene las siguientes características: 1) la empresa fabricante de un producto se inscribe como tal; 2) el industrial presenta el producto al cual la Asociación le otorga un número único de 13 dígitos ; 3) con ese número el fabricante se dirige a alguno de los proveedores de "film masters" cuyo listado la Asociación puso a su disposición, quienes le diagraman el código de barras (cfr. informe de la División Fiscalización Externa N° ... de la Región N° ..., obrante a fs. ..., del cuerpo N° ...).

Asimismo, corresponde poner de resalto que no se registra automáticamente como asociado a los industriales que solicitan la inscripción de sus productos, no obstante ello se efectúa la inscripción de sus productos.

Sobre el particular, debe señalarse que el patrimonio de la Asociación - según el artículo 4° de su estatuto- se constituye por "... c) Los derechos de inscripción del Registro Unico de Barras que abonen los industriales, en la forma y monto que establezca la Comisión Directiva". Por lo tanto, la solicitante percibe un arancel por el uso de Códigos de Barras. Por otra parte, percibe las cuotas sociales que abonan sus socios; los recursos que obtenga con motivo de

publicaciones privadas, seminarios, cursos que realice la institución, y los legados, donaciones o subsidios públicos o privados que reciba.

En virtud de todo lo expuesto, cabe concluir que la actividad que desarrolla la entidad requirente es parte de las actividades comerciales de sus asociados, como así también de los industriales que solicitan la inscripción de sus productos, brindando asesoramiento y la propensión al mejoramiento de las relaciones con sus asociados, quedando en evidencia que el objeto social es realizar parte de los negocios de sus componentes.

Por ello, no se coincide con el área jurídica preopinante, en cuanto a que corresponde hacer lugar al reconocimiento de exención, ya que si bien la codificación de los productos comerciales no podrían ser llevados a cabo por los industriales de un modo coordinado, sino fuera hecho por una persona distinta de cada una de ellos, la forma que debió adoptar dicha persona no es la adecuada, puesto que, en definitiva se trata de una empresa prestadora de un servicio, por el cual cobra una retribución de sus usuarios en la medida que hagan uso del Código de Barras.

Como consecuencia de ello, **la forma jurídica adoptada encubre la verdadera naturaleza negocial de la actividad, denominando "socios" a los que en realidad son clientes de la empresa, y "cuotas sociales" y "derechos de inscripción del Registro Unico de Barras" al pago de un servicio que, en rigor de verdad, no es más que una etapa de la actividad comercial propia de esos clientes.**

Por ello, **se entiende que la actividad que desarrolla la solicitante no es otra que la de coadyuvar en el desenvolvimiento económico de las empresas asociadas.**

En mérito a las consideraciones vertidas, es opinión de este cuerpo asesor que no corresponde otorgar a la asociación en cuestión la exención en el impuesto a las ganancias.

IV.- Por lo expuesto, este Departamento concluye que:

1) La ASOCIACION ARGENTINA DE CODIFICACION DE PRODUCTOS COMERCIALES (CODIGO) no reúne los recaudos normativos requeridos, específicamente el del destino de los bienes en caso de disolución de la entidad, motivo por el cual no procede reconocer la exención pretendida.

2) De la valoración de la realidad económica de la entidad -dentro de lo dispuesto por el artículo 2° de la Resolución General N° 1432- surge que la operatoria de la actividad que realiza no revela una vocación desinteresada de beneficiar a la comunidad, sino que por el contrario, se evidencia una actividad con todos los rasgos que la caracterizan como lucrativa y comercial, no encontrándose, por lo tanto, incluida dentro de la exención dispuesta en el artículo 20, inciso f), de la Ley del Impuesto a las Ganancias (texto ordenado por el Decreto N° 649/97).

Publicacion Oficial:

Boletín DGI N° 15 Octubre de 1998

Referencias Normativas:

[RG DGI N° 1432/1971](#)

[LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS](#), Artículo N° 20 (Inciso f))

[CODIGO CIVIL \(1869\)](#), Artículo N° 50

[LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO](#), Artículo N° 12

[DECRETO N° 649/1997](#)

Firmantes:

ROSA ANTONIA DOMINGUEZ DE PIZZIO

Jefe a/c. Departamento Asesoría Legal Tributaria

CONFORME: 30/1/98 DARIO GONZALEZ

Director Interino - Dirección de Asesoría Legal