

**Asunto:**

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - ALCANCE DEL ARTICULO 20, INCISO f) DE LA LEY DEL GRAVAMEN - LEY N° 25.239

**Voces:**

IMPUESTO A LAS GANANCIAS-EXENCIONES IMPOSITIVAS -ENTIDADES DE BIEN PUBLICO-FUNDACIONES  
**-ASOCIACIONES CIVILES-ASOCIACIONES SINDICALES-ACTIVIDAD INDUSTRIAL**

**Sumario:**

1.El segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen resulta de aplicación a las fundaciones, asociaciones civiles sin personería jurídica de carácter gremial -artículo 46 del Código Civil- y las entidades gremiales con personería jurídica amparadas en las previsiones de la Ley N° 23.551.

2.El alcance que corresponde acordar al segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen es el de no reconocer la exención a aquellas entidades cuyo objeto principal consista en una actividad industrial y/o comercial, debiendo definir en cada caso concreto si las mismas llevan a cabo dicha función.

**Texto:**

I. Vienen los presentes obrados de la Dirección ..., a los efectos de que esta Asesoría ... emita opinión con relación al alcance del segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del tributo, luego de la modificación introducida al mismo por la Ley N° 25.239 de reforma tributaria.

Así pues, el área consultante plantea específicamente si la expresión "asociaciones o entidades civiles de carácter gremial" incluye a todas las asociaciones civiles sin fines de lucro o solo aquellas que poseen el carácter allí indicado. Asimismo, solicita que se interprete qué debe entenderse por "actividad industrial y/o comercial".

Al respecto, estima que el calificativo "de carácter gremial" está referido a las asociaciones y a las entidades civiles, ya que "... de haber querido el legislador incluir a las demás asociaciones sin fines de lucro, la redacción del párrafo hubiera sido '... fundaciones, asociaciones y entidades civiles de carácter gremial' ...".

Luego, y en lo atinente a la expresión "actividad industrial y/o comercial" señala que para determinar si una empresa está realizando una tarea del tipo mencionado, se debe atender a la significación económica de las acciones realizadas, es decir, a la participación que representan esos ingresos con respecto a la totalidad de los mismos.

II. En orden a las inquietudes suscitadas, este Departamento procede a efectuar el correspondiente análisis.

La Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, contempla en su artículo 20, inciso f), primer párrafo, que quedarán exentas del tributo en cuestión, "Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares".

En tal sentido, mediante el dictado de la Ley N° 25.063, se introdujo como segundo párrafo al mentado artículo que "La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones que desarrollen actividades industriales y/o comerciales".

Al respecto la doctrina expresó que "La presunción implícita de esta disposición es la que con motivo de cumplir con este tipo de actividades, así lo sea mediante una fundación, se persiguen fines de lucro, y esta circunstancia, por definición, resulta excluyente de la exención, según un enfoque tradicional" (cfr. Raimondi, Carlos A., y Atchabahián, Adolfo, "El Impuesto a las Ganancias", pág. 275, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999).

Luego, la reforma tributaria efectuada a través de la Ley N° 25.239 modificó el segundo párrafo citado, incorporando como sujetos que no gozarán de la exención cuando realicen actividades industriales y/o comerciales, a las "entidades o asociaciones de carácter gremial".

En efecto el nuevo texto del artículo en cuestión, reza "La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales".

Así pues, una asociación puede definirse como una unión de individuos que busca alcanzar un fin común determinado, una reunión de personas cuyo objeto es el bien común.

En tal sentido, la doctrina señaló que "Es necesario destacar la importancia que gozan las asociaciones en la vida social, en función de los diversos fines no lucrativos que el hombre busca alcanzar: fines políticos, gremiales, culturales, deportivos, religiosos, etcétera. Surgen así los partidos políticos, los gremios ...".

Podemos afirmar que, como bien lo señala Borda, 'el concepto de asociación es independiente de la personería jurídica'. En consecuencia pueden existir asociaciones reconocidas por el Estado y también asociaciones no reconocidas por el Estado, asociaciones con personería jurídica, y asociaciones sin personería jurídica. Y de hecho así ocurre, pudiendo las segundas alcanzar los fines de su creación sin necesidad de recurrir a la personalidad" (cfr. Bueres, Alberto J. y Highton, Elena I., "Código Civil. Parte General I. Familia", pág. 403, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 1995).

Acorde surge de lo expuesto, existen asociaciones que carecen de personería jurídica, reconocimiento estatal y por su objeto son gremiales, rigiéndose como tales por las previsiones del artículo 46 y concordantes del Código Civil.

Ahora bien, la Ley N° 23.551 establece el régimen legal aplicable a los grupos cuyo objetivo es la defensa de los derechos de los trabajadores en oportunidad de que los mismos decidan adquirir la personería jurídica que el reconocimiento del Estado le otorga -artículo 23-.

Así pues, la norma en estudio establece los requisitos que dichas asociaciones deberán cumplir a los fines de encontrarse simplemente inscriptas y adquirir los derechos correspondientes -Título VI y artículo 23 de la Ley Nº 23.551-.

Por otra parte, el artículo 25 señala que aquellas asociaciones que en su ámbito territorial y personal de actuación sea la más representativa podrá obtener personería gremial en la medida que cumpla con ciertas exigencias, lo cual le otorga derechos exclusivos -artículo 31 de la Ley Nº 23.551-.

En este orden de ideas la doctrina ha expresado que "Las entidades gremiales ... son de dos tipos en nuestro sistema legal".

Las entidades simplemente inscriptas, que acreditan su fundación y existencia y que carecen de las más elementales facultades para representar a los trabajadores y los grupos contenidos en ellas".

Las entidades con personería gremial, que le es otorgada por la autoridad de aplicación a aquel gremio que revista la condición de ser el más representativo. En tal caso y otorgada la personería, monopolizan todas las atribuciones esenciales que hacen a los derechos individuales y colectivos dentro de las entidades gremiales" (cfr. De Diego, Julián A., "Manual de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social", pág. 441, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998).

Tal como puede observarse, la ley bajo tratamiento consagra, por un lado a las asociaciones simplemente inscriptas y, por otra parte, aquellas con personería gremial.

En este orden de la exposición, cabe advertir la existencia de asociaciones civiles sin personería jurídica que en función de su objeto poseen carácter gremial y, las entidades gremiales que se encuentran en el marco de la Ley Nº 23.551 -simplemente inscriptas y/o con personería gremial- las cuales tienen derechos y obligaciones reconocidos por el Estado para actuar como tales.

Acorde se pusiera de manifiesto precedentemente, la exención a que se refiere el primer párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen no resulta de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial en ocasión de que éstas desarrollen actividades industriales y/o comerciales.

A criterio de este servicio jurídico, cuando la norma hace alusión a las asociaciones o entidades civiles de carácter gremial, no hace más que referirse por un lado, a las asociaciones civiles sin personería jurídica con objeto gremial -artículo 46 del Código Civil- y por otra parte, a las entidades gremiales con personería jurídica -simplemente inscriptas y/o con personería gremial- que se encuentran en el marco de la Ley Nº 23.551.

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

Asimismo, si se aludiera a todas las asociaciones cuyo objeto es el del primer párrafo la expresión "carácter gremial" pierde su sentido y resulta redundante, atento que en el párrafo primero, entre las asociaciones mencionadas ya se encuentran las gremiales.

Sobre la base de las consideraciones vertidas este servicio jurídico concluye que el segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen resulta de aplicación a las fundaciones, asociaciones civiles sin personería jurídica de carácter gremial -artículo 46 del Código Civil- y las entidades gremiales con personería jurídica amparadas en las previsiones de la Ley Nº 23.551.

III. Por último y en lo que respecta a qué se entiende por "actividades industriales y/o comerciales" este servicio jurídico se ha expedido en el acto de asesoramiento conformado por esa Dirección mediante la Nota Nº ... (DI ...) en el sentido de que "... no resulta oportuno establecer pautas de interpretación con carácter general, a los fines de precisar el alcance del precepto en cuestión ...".

Así pues, cabe tener presente que la intención perseguida por el legislador ha sido la de combatir las prácticas anómalas, tales como la simulación de una verdadera actividad comercial o industrial, mediante la adopción de una forma jurídica determinada, a los fines de alcanzar la exención tributaria". En tal sentido, y con la finalidad de ilustrar el concepto de actividad industrial y/o comercial se puso de relieve normas y doctrina existentes sobre el tema bajo estudio, correspondiendo remitirse al informe citado en mérito a la brevedad.

Luego se concluyó que "... a los efectos de determinar el alcance del beneficio exentivo previsto en la normativa bajo estudio, corresponderá ponderar en cada caso particular que el desarrollo de actividades industriales y/o comerciales no constituya el objeto primordial de su existencia" -se acompaña copia para una mejor ilustración-.

En atención a lo expuesto, este servicio jurídico entiende que no resulta aconsejable dar una definición genérica acerca de qué se entiende por actividad industrial y/o comercial puesto que podrían quedar situaciones que por sus características queden fuera de la definición; en virtud de ello, corresponderá el estudio de cada caso en particular a los fines de determinar si la actividad que desarrolla la empresa posee el carácter de industrial y/o comercial -último párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen-.

IV. Sobre la base de las argumentaciones vertidas esta Asesoría arriba a las siguientes conclusiones:

1. El segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen resulta de aplicación a las fundaciones, asociaciones civiles sin personería jurídica de carácter gremial -artículo 46 del Código Civil- y las entidades gremiales con personería jurídica amparadas en las previsiones de la Ley Nº 23.551.

2. El alcance que corresponde acordar al segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen es el de no reconocer la exención a aquellas entidades cuyo objeto principal consista en una actividad industrial y/o comercial, debiendo definir en cada caso concreto si las mismas llevan a cabo dicha función.

#### **Publicacion Oficial:**

Boletín DGI Nº 40 1 de Noviembre de 2000 Página 1813  
Carpeta Nº 24 Página 161

#### **Referencias Normativas:**

[CODIGO CIVIL](#), Artículo Nº 46  
[LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS](#), Artículo Nº 20 (Inciso f))  
[LEY Nº 25239/1999](#)

[LEY N° 23551/1988](#), Artículo N° 23  
[LEY N° 23551/1988](#), Artículo N° 31

**Antecedentes:**

VER: Raimondi, Carlos A., y Atchabahián, Adolfo, "El Impuesto a las Ganancias", pág. 275, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999

VER: Bueres, Alberto J. y Highton, Elena I., "Código Civil. Parte General I. Familia", pág. 403, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 1995

VER: De Diego, Julián A., "Manual de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social", pág. 441, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998

**Firmantes:**

ROSA ANTONIA DOMINGUEZ

Jefe (Int.)

Departamento Asesoría Legal "A".

Conforme: 8 /5/00

ELISEO DEVOTO

Director

Dirección de Asesoría Legal.

DIRECCION DE LEGISLACION