

Asunto:

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. Solicitud de exención. Artículo 20, inciso f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias. -Asociación Civil Amigos del Planetario de Buenos Aires "Galileo Galilei"-.

Voces:

IMPUESTO A LAS GANANCIAS-EXENCIONES IMPOSITIVAS-**ASOCIACIONES CIVILES** -ANIMO DE LUCRO- ESPECTACULOS PUBLICOS-ACTOS A TITULO ONEROSO -REALIDAD ECONOMICA-PERSONAS JURIDICAS- PATRIMONIO -FIN DE LA EXISTENCIA DE LA PERSONA-DESTINO DE LOS FONDOS

Sumario:

La actividad desarrollada por La Asociación Amigos del Planetario de la Ciudad de Buenos Aires Galileo Galilei 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 asociación.

En tal sentido, el área operativa respectiva deberá realizar -antes de otorgar la exención en el gravamen- un análisis pormenorizado de las circunstancias de hecho, a fin de determinar si los ingresos obtenidos en los espectáculos constituyen o no una fuente de utilidades para la peticionaria.

Texto:

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Zona ..., a los efectos de que este servicio jurídico emita opinión acerca de la procedencia de otorgar a la firma del epígrafe la exención prevista en el artículo 20, inciso f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modificaciones).

Cabe señalar que con fecha 31 de octubre de 1995 la contribuyente del asunto interpuso el recurso de apelación dispuesto por el artículo 74 del Decreto N° 1397/79 contra la resolución de fecha 27 de septiembre de 1995, dictada por la División ... de la Región N° ..., mediante la cual no se hizo lugar a la solicitud de exención formulada.

El mencionado rechazo fue fundamentado en lo que dispone el inciso f) "in fine" del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, en cuanto quedan excluidas expresamente "... 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".

Por su parte, a fs. ...el área asesora preopinante expresa que **"...los espectáculos que brinda la recurrente deberían ser considerados didácticos o de divulgación científica, teniendo en cuenta sus destinatarios, que en su mayoría son estudiantes";** agregando que "...la actividad que motivó el rechazo de la exención solicitada, fue autorizada por la Secretaría de Educación y Cultura de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y su producido destinado al sostenimiento y mantenimiento de las instalaciones del Planetario. En consecuencia **considera que corresponde otorgar la exención solicitada.**

II.- En este orden de ideas corresponde realizar un análisis de los obrados a la luz de lo que dispone la normativa legal vigente y de la jurisprudencia en la materia, y su aplicación al caso en estudio.

En efecto, la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, en su artículo 20 expresa: **"Están exentos del gravamen... f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física e 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 sus socios..."** y continúa diciendo "Se excluye de la exención establecida... a aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballo y actividades similares".

Sobre el particular, en **Dictámenes N° 28/64 (D.T.I.) y N° 131/64 (D.A.J.) se analizó el alcance del último párrafo del inciso f) del artículo 19 de la Ley de Impuesto a los Réditos, similar al texto del Impuesto a las Ganancias.**

En dicho acto de asesoramiento se sostuvo que "...debe interpretarse que al referirse la norma que nos ocupa a la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballo y actividades similares, ha querido significar la existencia de una actividad permanente y constante que en forma habitual utiliza dichas modalidades como fuente de recursos pecuniarios para lograr o mantener los fines de su creación".

En tal sentido concluye que "...es incuestionable que la realización esporádica de determinado espectáculo público ... no puede ser considerado como una 'explotación' en el sentido a que se ha querido referir la norma aludida".

Con igual criterio, en el Dictamen N° 59/93 (DAT) se expresó que "En el presente caso, no obstante tratarse de una asociación civil sin fines de lucro, cabe destacar que la rubrada, de acuerdo a lo observado en el artículo 2° de su estatuto orgánico, prevé la realización de espectáculos líricos, corales, de ballet y afines, que se entienden de carácter 'público'..."

"Como se aprecia, siendo esa actividad uno de los objetivos de la asociación del rubro no podría entenderse como esporádica o excepcional, sino que por el contrario cabe considerarla como una verdadera explotación que en la permanencia y habitualidad que la caracterizan permitirá obtener los fondos para el sostenimiento de la entidad", agregando que "... no resultan aplicables las disposiciones de la Resolución General N° 1.432..."

Asimismo dejó sentado que "No caben dudas de que las actividades a que se refiere la norma transcrita ... son aquellas que generarían hechos imposables en el gravamen si no estuvieran asociadas a una entidad merecedora de la exención, pero de ninguna manera puede entenderse que dentro de las mismas están incluidas aquellas que el legislador expresamente

determinó a fin de inhibir la procedencia de la franquicia tributaria". Concluyendo que la contribuyente, al tener como objetivo social la realización de espectáculos públicos, queda marginada de la exención de la norma legal que nos ocupa, y por ello no se le otorgó la exención solicitada.

Ahora bien, la contribuyente "Asociación Amigos del Planetario de la Ciudad de Buenos Aires" tiene como propósitos, según lo previsto por el artículo primero de su Estatuto, los siguientes: a) Colaborar con el citado organismo en la consecución de sus fines; b) interpretar y expresar las aspiraciones de la comunidad ante las autoridades del planetario, para la obtención del máximo bienestar de los usuarios; c) ser vehículo transmisor ante la comunidad de las necesidades, requerimientos y actividades desarrolladas por el Planetario; d) captar fondos para posibilitar el logro de sus objetivos, en forma lícita y sin propósito de lucro". De acuerdo a ello, su actividad se encontraría encuadrada en lo previsto por el precitado inciso f) del artículo 20, al señalar "entidades civiles ... artísticas ... y las de cultura física o intelectual...".

Por otra parte, el artículo tercero del mencionado estatuto -fs. ... del primer cuerpo- establece que los recursos de la Asociación de Amigos se podrán obtener de las siguientes fuentes: a) cuotas que abonen sus asociados; b) contribuciones voluntarias; c) donaciones, herencias o legados; d) del producto por funciones especiales, exposiciones, presentaciones, conferencias, conciertos y otros actos; e) de la explotación o enajenación de sus bienes; f) de las subvenciones que se le acuerden; g) de la explotación de las concesiones que pudiera otorgarle la autoridad municipal; h) de la venta de efemérides astronómicas, publicaciones especializadas, cartas celestes, fotografías, videos y otros objetos relativos al quehacer del organismo. Todas las actividades mencionadas serán sin fines de lucro.

De los elementos obrantes en las actuaciones, precedentemente señalados, se desprendería, el carácter habitual de los espectáculos públicos y de la onerosidad de los mismos.

En consecuencia, y dadas dichas circunstancias, si bien en principio no correspondería el reconocimiento de la exención; la doctrina y la jurisprudencia se han orientado en el sentido de admitir la pertinencia del beneficio en cuestión bajo determinadas condiciones.

En este sentido la jurisprudencia ha dicho que **"Las entidades de beneficio público -art. 20 inc. f), de la Ley de Impuestos a las Ganancias- se encuentran habilitadas**, mientras no se desnaturalice la finalidad de su creación y el fundamento de la exención que gozan, **a realizar actividades que semánticamente puedan estar comprendidas en la expresión 'espectáculos públicos' con la finalidad de obtener recursos para la realización de sus actividades de bien público**. El goce de la exención está supeditado a la estricta observación de las condiciones impuestas por la norma del artículo 20 inciso f) de la ley del gravamen. En este sentido la Dirección de ... de la **Dirección General Impositiva, por Dictamen N° 9/93, consideró que las entidades del artículo 20 inc. f) pueden realizar actividades ajenas a su específico objeto cuando el resultado de ellas, aun mediando habitualidad y onerosidad a su respecto, no se distribuye directa o indirectamente entre sus asociados"** (C.N.A.C.A.F. Sala 2 Asociación Pro-Ayuda a Niños Atípicos C/Fisco Nacional -D.G.I.- s/Varios, de fecha 4 de julio de 1995 Bs.As.).

A su vez la Resolución General N° 1432, dispone en su artículo 1° que **"Se considerarán comprendidas en el artículo 19, inciso f), de la Ley de Impuestos a los Réditos... a) Las entidades civiles con personería jurídica otorgada en virtud de objetivos sociales expresamente mencionados en el referido inciso f), aún cuando también desarrollen actividades estatutariamente previstas que consideradas en forma individual puedan resultar no beneficiadas por la exención, siempre que se vinculen y compatibilicen con aquellos objetivos"**.

Del análisis de la norma transcrita parcialmente "supra" surge que estableció las pautas de interpretación a las que debe ajustarse la Dirección General al momento de evaluar la procedencia de una solicitud de exención en los términos del artículo 19, inciso f), de la Ley de Impuestos a los Réditos, antecedente del actual artículo 20, inciso f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.

Con posterioridad, y en este sentido, esta Asesoría Legal entendió en el asunto "IMPUESTO A LAS GANANCIAS. Solicitud de exención. Artículo 20 inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Fundación Banco X.X.. Act. N° ... (DAL)", conformado mediante nota N° ... (DAL), de fecha 23/06/96, que "En el contexto normativo y jurisprudencial reseñado, se entiende que corresponde evaluar la procedencia del reconocimiento de exención a partir del análisis de la actividad desarrollada en orden de determinar si la misma conculca o no el propósito de la ley, atendiendo tanto a su magnitud como al destino dado a los fondos recaudados por dicha actividad".

Entendió que "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'.

"Resulta de lo expuesto que 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"**.

"Una interpretación distinta llevaría a marginar toda posibilidad de materializar algún modo de recupero de costos en estos casos lo cual deprimiría el nivel de acción limitando la realización de los fines valiosos que el legislador ha pretendido privilegiar".

Agregándose que "De tal modo si los ingresos obtenidos por estos medios no constituyen fuente de utilidades quedarían fuera del ámbito de prohibición que contiene la norma en análisis; situación de hecho, cuya evaluación correspondería a la dependencia interviniente".

A la luz de lo antedicho, esta Asesoría Legal entiende que la actividad desarrollada por la Asociación Amigos del Planetario de la Ciudad de Buenos Aires no obstaculiza el reconocimiento de la exención solicitada en la medida en que los ingresos obtenidos por los espectáculos que ofrece no constituyan una fuente de utilidades para la Asociación.

III.- Asimismo, de aceptar dicho criterio, igualmente para que proceda la exención en el caso concreto, es necesario que cumpla con los recaudos previstos en la Instrucción N° ... de fecha 30/8/72, modificada por su similar ... del 29/5/73.

En cuanto a ello, la normativa allí mencionada requiere:

"1) Acreditación de la personería jurídica..."; cabe señalar que la entidad cumple con este recaudo (cfr. artículo 1ro. de su Estatuto -fs. ... del primer cuerpo-), autorizada para funcionar con carácter de persona jurídica (cfr. Resolución I.G.J. N° ... de fecha 23 de agosto de 1994 -fs. ... del primer cuerpo-).

"2) Memorias, Balances y Cuadros de Pérdidas y Ganancias de los últimos cinco años..."; al respecto cabe destacar que la Asociación Civil Amigos del Planetario de la Ciudad de Buenos Aires Galileo Galilei fue constituida con fecha 18 de diciembre de 1991 (cfr. Acta de Constitución obrante a fs. ... del primer cuerpo), presentando la respectivas Memorias y Balances al 31 de diciembre de 1994, es decir presentó su estado contable de los períodos 1992, 1993 y 1994, dando así cumplimiento al recaudo exigido.

"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 integren el patrimonio deben pasar a otra entidad exenta reconocida por la Dirección General Impositiva o a poder de la Nación, Provincias o Municipios".

No obstante, la citada Instrucción N°... 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..."; sobre el particular cabe señalar que la peticionaria tiene personería jurídica, como ya fuera destacado en el punto 1), por lo que en - principio- no necesitaba tener previsto en su estatuto cláusula alguna sobre el destino de sus bienes en caso de disolución. Sin embargo, su estatuto contiene en el artículo 32 la siguiente disposición "...De hacerse efectiva la disolución ... el remanente de los bienes ... pasarán al dominio de la municipalidad...". En consecuencia la peticionaria da cumplimiento a la normativa legal vigente.

IV.- En virtud de lo precedentemente expuesto, cabe concluir **que la actividad desarrollada por La Asociación Amigos del Planetario de la Ciudad de Buenos Aires no obstaculiza el reconocimiento de la exención solicitada**, en la medida en que los ingresos obtenidos por los espectáculos que ofrece no constituyan una fuente de utilidades para la asociación.

En tal sentido, el área operativa respectiva deberá realizar -antes de otorgar la exención en el gravamen- un análisis pormenorizado de las circunstancias de hecho, a fin de determinar si los ingresos obtenidos en los espectáculos constituyen o no una fuente de utilidades para la peticionaria.

Publicacion Oficial:

Boletín DGI N° 2 1997

Carpeta N° 19 Página 63

Referencias Normativas:

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

[LEY DE IMPUESTO A LOS REDITOS](#), Artículo N° 19

[RG DGI N° 1432/1971](#)

[DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO](#)

Referencias Jurisprudenciales:

C.N.A.C.A.F., Sala 2 Asociación Pro-Ayuda a niños atípicos c/ Fisco Nacional- D.G.I.- S/ Varios, 4/7/95

Firmantes:

DARIO GONZALEZ

Jefe Interino Departamento Asesoría Legal Tributaria

CONFORME: 13/9/96

JUAN BAUTISTA THORNE

Director Dirección de Asesoría Legal

CONFORME: 21/10/96

SUSANA BEATRIZ VAZQUEZ

Coordinadora y Supervisora Subdirección General de Asuntos Legales