

Asunto:

IMPUESTO A LAS GANANCIAS – EXENCIÓN - LEY DEL TRIBUTO, ARTICULO 20, INC. f)- COBRANZA DE HONORARIOS PROFESIONALES - ASOCIACION DE ... DE BUENOS AIRES

Voces:

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - EXENCIONES IMPOSITIVAS - HECHO IMPONIBLE - ENTIDADES DE BIEN PUBLICO -ASOCIACIONES CIVILES - FIN DE LUCRO – HONORARIOS - APLICACION DE LA LEY TRIBUTARIA - REALIDAD ECONOMICA

Sumario:

Cuando la valoración de la realidad económica de una entidad sin fines de lucro, no evidencie una vocación desinteresada de beneficiar a la comunidad, cabe revocar la exención que sustenta.

Texto:

I.- Llegan las presentes actuaciones de la Dirección de ... fin de que este servicio jurídico analice la procedencia de la revocación del reconocimiento exentivo de que goza hasta el momento la ASOCIACION DE ... DE BUENOS AIRES, ya que obtiene recursos derivados del servicio de cobro de honorarios de los profesionales que forman la entidad, -toda vez que las áreas preinformantes entienden que existe una marcada preponderancia en esa fuente de ingresos- máxime que ese aporte no consta en los previstos por las cláusulas estatutarias de la entidad.

II.- En primer lugar, corresponde poner de relieve que a fs. ... del cuerpo principal I obra agregado el Estatuto de la institución mencionada, de donde surge que entre sus objetivos se encuentra la defensa de los intereses profesionales de sus asociados, y el desarrollo de "...toda actividad no prevista en los objetivos anteriores y que haga al mejor cumplimiento de las finalidades expuestas" .

El punto 4° de dicho estatuto prevé que la Asociación "...Puede realizar también por cuenta y orden de sus asociados las siguientes operaciones: tramitar el cobro de las prestaciones efectuadas por sus asociados en el ejercicio de su profesión, el pago de cuotas y gastos a las entidades donde sus asociados prestan sus servicios profesionales,...y cualquier otra gestión que relacionada con las enunciadas sea solicitada por los asociados, previa aprobación por la Comisión Directiva".

Al respecto, es dable advertir que las cláusulas estatutarias deben interpretarse de manera integrada sin que puedan ser consideradas aisladamente, tal y como lo expresara la Procuración del Tesoro de la Nación: "...el esencial principio de hermenéutica indica que las normas deben interpretarse como un todo, buscando aquel criterio que las armonice y las deje a todas con un valor sin prescindir de los resultados a que se arribe y de los fines que las informan..." (Conf. Dictámenes 168:107); asimismo, es dable señalar que la materia exentiva debe interpretarse de manera restrictiva (Dictámenes 207:243).

En tal sentido, cabe tener en consideración el principio de la realidad económica que se expone en el artículo 2° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, en cuanto a que **"Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes**. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones o formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá de la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

Por lo tanto, y así lo manifiesta la doctrina, la realidad económica tendrá prevalencia en caso de que se adviertan contradicciones entre los fines que establezcan los estatutos respectivos y los hechos reales que acaecen durante la vida de la entidad (ver Rabinovich, M., "El impuesto a los réditos", Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1957, pág. 69).

Desde esa perspectiva, se entiende que corresponde definir si la actividad derivada de la cobranza de los honorarios profesionales, por la que la entidad detrae un porcentaje del monto de los mismos, desnaturaliza el fin de bien común por el cual ha sido creada.

III.- Sin perjuicio, del análisis de la cuestión sometida a consideración, se aprecia que en principio, la entidad de que se trata reuniría los requisitos dispuestos en el inciso f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, en cuanto a que es una asociación sin fines de lucro y no distribuye utilidades entre sus asociadas, además, en caso de disolución, el remanente de los bienes será destinado a otra entidad de bien público exenta de todo gravamen (cfr. fs. ... del Cuerpo Principal I)

Ahora bien, cabe puntualizar que **la disposición legal** antes mencionada, **establece que dichas entidades** para ser consideradas como sujetos exentos del tributo, **deberán destinar sus ganancias y el patrimonio social a los fines de su creación y en ningún caso distribuir, directa o indirectamente, entre los socios, tales ingresos**.

Luego, **resulta ser un requisito esencial que las entidades** -enumeradas en el artículo 20 incisos f), g) y m) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones- **realicen fundamentalmente actividades destinadas al beneficio público**, es decir, **que el fin perseguido y las actividades efectivamente desarrolladas deben caracterizarse por una vocación fundamental de beneficiar a la comunidad**.

Así pues, en el caso bajo estudio, si bien los beneficios que obtiene de la prestación de servicios que efectúa la Asociación del asunto están dirigidos a los fines de su creación, cabe observar al respecto, que **la percepción de la comisión por la gestión de cobro** de los correspondientes honorarios de sus asociados, **desnaturaliza aquellos fines**, y en tal sentido, **se advierte que la mencionada actividad** al vincularla con la faz comercial, **no puede considerársela comprendida entre aquellas que persiguen el bien público**.

En ese orden de ideas, se pone de manifiesto que la División Fiscalización N° ..., en el punto "ACTIVIDADES E INGRESOS EN LA PRACTICA", señala que el concepto de comisión por la gestión del cobro de honorarios de sus asociados es del 4,5 % (cuatro con cincuenta centésimos por ciento) de las cobranzas -al que se hiciera referencia precedentemente- conforma el 84 % (ochenta y cuatro por ciento) de los ingresos que obtiene la entidad (ver fs. ... vta. del Cuerpo Principal II).

Asimismo, el área mencionada a fs. 411 destaca "...que si bien por estatutos la Asociación se encuentra facultada para tramitar el cobro de las prestaciones efectuadas por sus asociados, no figura entre sus ingresos aprobados la percepción de importe alguno por tal concepto".

Para mayor abundamiento, cabe poner de resalto que la Resolución General N° 1.432 (DGI) establece ciertas condiciones que deben darse para que las entidades civiles sean reconocidas como exentas del impuesto a las ganancias.

Al respecto, en los considerandos de la mentada resolución general **si bien no se niega la posibilidad de que la actividad desarrollada por esas entidades pueda tener alguna significación económica para sus asociados**, ello, **no implica que los entes sin fines de lucro queden habilitados para ejercer por sí mismos toda o parte de la labor que genera la rentabilidad de sus asociados**, ya que de así resultar **se desnaturalizaría el fin para el cual fue creada**.

En tal sentido, cabe hacer notar, de modo coincidente con la Dirección remitente, el escaso esfuerzo "...económico que aplica la entidad a los que deberían ser fines principales (audio y asambleas, cursos y conferencias, revista de la asociación, librería y donaciones), comparado con el insumido por lo que podríamos denominar gastos administrativos (sueldo y cargas sociales, honorarios de la Comisión Directiva, Honorarios asesores, honorarios entrevistas, gastos generales, etc.)".

Por lo expuesto, este Departamento entiende que de la valoración de la realidad económica de la entidad, y como así lo ha verificado el área de inspección de este Organismo, 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 destinada a producir sólo beneficios propios con todos los rasgos que la caracterizan como lucrativa y comercial**, encontrándose así, **causal suficiente para revocar la exención** que sustenta la referenciada.

Publicacion Oficial:

Carpeta N° 24 Página 98

Referencias Normativas:

[LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO](#), Artículo N° 2

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

[RG DGI N° 1432/1971](#)

Antecedentes:

VER: Rabinovich, M., "El impuesto a los réditos", Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1957, pág. 69.

VER: Dictámenes 168:107

VER: Dictámenes 207:243

Firmantes:

ROSA ANTONIA DOMINGUEZ

Jefe (Int.) - DEPARTAMENTO ASESORIA LEGAL "A"

Conforme: 2/9/99

ELISEO DEVOTO

Director - DIRECCION DE ASESORIA LEGAL