

**Asunto:**

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. SOLICITUD DE **EXENCION**. ARTICULO 20 INCISO f). ASOCIACION CIVIL "A.L." S.A. y OTROS

**Voces:**

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - EXENCIONES IMPOSITIVAS - ASOCIACIONES CIVILES

**Sumario:**

No corresponde el otorgamiento del beneficio previsto por el inciso f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en virtud de que la administración y prestación de servicios realizada por la entidad, por lo cual perciben una cuota determinada, no constituye la consecución del bien común social, es decir un beneficio a la comunidad en general, ya que el objetivo perseguido y la actividad a desarrollar no apuntan específicamente al bien público.

En este sentido, cabe subrayar que al poseer el desarrollador la decisión, en virtud de su tenencia accionaria, respecto del accionar de la asociación, en última instancia estaría utilizando a éstas, conforme la realidad económica, como un medio o instrumento para llevar adelante su operatoria empresarial, lo cual involucra una finalidad de lucro.

**Texto:**

I- Vuelven las presentes actuaciones de la Región..., habiendo dado cumplimiento a lo solicitado por este Departamento en la Actuación N° ..., a los fines de que este servicio jurídico se expida acerca de la procedencia de reconocer a las Asociaciones Civiles "L.I." S.A., "A.L." S.A., "P.P." S.A., "B.B." S.A., "C.C." S.A., "G.G." S.A., "B.L." S.A., "N.N." Club S.A., "C.T." S.A. y Asociación Vecinal "M.N." S.A. la exención consagrada en el artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen.

Al respecto, la División Revisión ... de la Región ... entiende que "...más allá de la forma constitutiva adoptada por las peticionantes, las entidades que nos ocupan, como así también el poder de decisión y control ejercido por las empresas fundadoras, en atención a la participación accionaria de aquellas -en principio- reunirían los recaudos exigidos en la dispensa, al no alcanzarse a vislumbrar, de lo hasta aquí expresado, la existencia de distribución de utilidades y del capital aportado entre los socios al momento de la disolución...

Sin embargo, señala que analizadas todas las entidades peticionantes en su conjunto, llevan a esa División a dudar acerca del criterio a aplicar, puntualizando que el emprendimiento llevado a cabo "...evidenciaría, en principio, una operatoria negocial con todos los rasgos que la caracterizan, ello, en el entendimiento que los entes en estudio tienen una estrecha vinculación con su desarrollador -"N.N." S.A.- y Compañías involucradas, hallándose además, subordinadas al poder de decisión y control por aquellas ejercido, pudiendo ello coadyuvar a su actividad empresarial, con las características típicas de una finalidad lucrativa..." entendiendo "...que no correspondería acceder a la dispensa solicitada, toda vez que indirectamente, una sociedad comercial ("N.N." S.A.) se ve beneficiada, por dicha dispensa legal, resultando los servicios prestados por las diferentes asociaciones, parte del atractivo del emprendimiento inmobiliario" -cf. fs ... del cuerpo de antecedentes correspondiente a Asociación Civil "A.L." S.A., siendo de idéntico tenor los informes circunstanciados de todas las entidades consultantes-

II.- En primer término, cabe señalar, que en virtud de la conexidad existente entre las actuaciones referenciadas, se procede a su acumulación. No obstante lo cual, cabe resaltar los aspectos que llevaron a que el área operativa procediera a su disgregación, destacando asimismo que dichas diferencias no resultan relevantes a los efectos del análisis de la cuestión sometida a consideración de este servicio asesor.

Al respecto, se destaca que las particularidades que cada entidad presenta se refiere al monto que constituye el capital social de cada una de ellas, diferenciándose la Asociación Civil "C.T." S.A., en el hecho de que su patrimonio social está formado por acciones escriturales Clase "C" ordinarias -además de "A" y "B"-.

En lo atinente al objeto, la Asociación Civil "N.N." Club S.A., se refiere en el aspecto deportivo, especialmente a la práctica de golf, organizando torneos y competencias deportivas -cfr. fs.... del cuerpo perteneciente a la Asociación Civil "N.N." Club S.A.-.

La Asociación Civil "C.T." S.A., agrega por su parte, la particularidad de proporcionar a sus asociados el mantenimiento de espejos de agua y fondeaderos.

Por último, cabe resaltar que "...a los fines de la coordinación de las distintas Asociaciones Civiles de los barrios integrantes del "Emprendimiento Urbano Integral "N.N.", existe una asociación civil denominada Asociación Vecinal "M.N." de la cual **sólo serán accionistas las Asociaciones Civiles de los Barrios y demás sectores del Emprendimiento Urbano Integral N.N., no pudiendo serlo los propietarios de las parcelas y/o unidades funcionales...**controlada por el desarrollador..." -cfr. fs. ... del cuerpo perteneciente a Asociación Vecinal "M.N." S.A.-.

III.- Sentado lo expuesto esta Asesoría Legal procederá a resaltar las particularidades del asunto en cuestión a los fines del posterior análisis del tratamiento tributario a otorgar en el marco del artículo 20, inciso f) de la ley del tributo.

Sobre el particular, cabe destacar que las referidas asociaciones civiles y la Asociación Vecinal "M.N.", han sido constituidas por las firmas "N.N." S.A. y "N.N." Administradora Fiduciaria S.A., en el marco de un contrato de fideicomiso cuyo objeto es el desarrollo de un emprendimiento urbano denominado "N.N." consistente en complejos residenciales y barrios privados, clubes deportivos, áreas comerciales, entidades educativas y espacios comunes, recreativos, áreas verdes y lagos -cfr. Balance de "N.N." S.A., obrante a fs. ... del cuerpo Asociación Civil "A.L." S.A.-.

En este sentido, en el ámbito de cada barrio funciona una asociación civil que es controlada por el desarrollador "N.N." S.A. -fs. ... del cuerpo perteneciente a Asociación Civil "A.L."-.

Cabe señalar que la asociación en cuestión "...tiene por objeto la organización, administración, fomento de actividades sociales, culturales y deportivas del complejo residencial "A.L.", realizando con esta finalidad las siguientes actividades por sí o por intermedio de terceros:**DE SERVICIOS Y ADMINISTRACION:** Proporcionar a sus asociados un lugar apropiado para la práctica de toda clase de deportes y actividades recreativas, y construir un centro de esparcimiento social y cultural, prestando los servicios necesarios, tales como parquización, mantenimiento de lagos, conservación de espacios circulatorios comunes, vigilancia, recolección de residuos, limpieza, mantenimiento del alumbrado de espacios comunes, edificaciones de cualquier tipo, pavimentar, explotar, conservar y mantener desagües pluviales, entre otros, todo ello, ya sea por si o por medio de la contratación de empresas especializadas; Asimismo, la sociedad podrá dictar los reglamentos y disposiciones que fueran necesarias para el cumplimiento de su objeto. **SOCIALES:** Realizar y propiciar cualquier tipo de reuniones para el conocimiento y esparcimiento de sus socios, promover

actividades destinadas a lograr un mayor y mejor conocimiento personal entre los socios, propiciar las iniciativas que los socios hagan llegar en estos aspectos. Preservar el medio ambiente, evitar la contaminación y fomentar el contacto de los socios con la naturaleza: **CULTURALES**: brindar a sus asociados la posibilidad de promoción cultural, organizar exposiciones, exhibiciones, cursos, charlas y seminarios, fomentar actividades deportivas y culturales. La asociación podrá asimismo, participar en carácter de miembro permanente asociado o socio de las distintas organizaciones o asociaciones vecinales, entidades sin fines de lucro y sociedades de fomento, creadas o a crearse dentro de la órbita del núcleo urbano y dentro del Partido de ...".

Asimismo, se asigna a la asociación civil, denominada Asociación Vecinal "M.N." S.A. la coordinación de las distintas asociaciones de los barrios integrantes del emprendimiento, siendo únicamente partes integrantes de la primera, las asociaciones civiles, no pudiendo serlo los propietarios de las unidades funcionales.

Las áreas de uso público serán mantenidas por todos los propietarios de los distintos complejos residenciales y de servicios y/o socios de las respectivas asociaciones civiles, como asimismo, a través de éstas entidades jurídicas, **abonando proporcionalmente dichos gastos que se liquidarán como expensas comunes y/o cuotas.**

A su vez, cada una de estas asociaciones emiten dos tipos de acciones, acciones de clase "A" con derecho a un (1) voto, que se transferirán a los adquirentes de cada una de las parcelas y acciones clase "B" con derecho a cinco (5) votos correspondientes al desarrollador.

IV.- Ahora bien, el artículo 20 inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias exceptúa 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, gremial 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".

Al respecto, la doctrina ha sostenido "En cuanto a la exención dispuesta por el inciso f), para que sea procedente, la ley requiere el cumplimiento de cuatro condiciones:

"a) **FORMA SOCIAL**: debe tratarse exclusivamente de asociaciones, fundaciones u otro tipo de entidades civiles..."

"b) **ACTIVIDAD**: deben dedicarse exclusivamente a una o más de las siguientes actividades: asistencia social; salud pública; caridad; beneficencia; educación e instrucción; científicas; literarias; artísticas; gremiales; cultura física; cultura intelectual".

"c) **DESTINO DE LAS GANANCIAS Y DEL PATRIMONIO SOCIAL**: debe ser el de cumplir los fines de la creación de la entidad, y en ningún caso deben ser repartidos, directa ni indirectamente, entre los socios..."

"d) **NO EXPLOTAR JUEGOS NI ESPECTACULOS...**" -cfr. Raimondi Carlos A., Atchabahian "El impuesto a las ganancias", Editorial Depalma, Tercera Edición, Buenos Aires, 2000, págs. 302/303 ...-.

En este orden de ideas, se procederá a analizar si la sociedad de la referencia cumple con los requisitos mencionados, a los fines del otorgamiento del beneficio impositivo, resultando dicho análisis extensivo -por resultar de similares características- a las restantes entidades mencionadas.

Conforme se desprende del acto de constitución de la Asociación Civil "A.L." S.A., obrante a fojas ... del cuerpo del expediente correspondiente a la misma, ésta se halla organizada bajo la forma de sociedad anónima conforme los términos del artículo 3° de la Ley N° 19.550.

Ello así y tal como lo manifestara este servicio asesor en reiteradas oportunidades, la adopción de una de las formas societarias previstas por la Ley N° 19.550, "...por sí sola, no es óbice para el otorgamiento de la exención prevista por el artículo 20, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ya que la posibilidad de que una asociación sin fines de lucro constituya una sociedad anónima se encuentra receptada en el artículo 3° de la Ley de Sociedades Comerciales y además, se consideró que la forma no es un aspecto sustancial que pueda prevalecer frente al análisis y probanza de cuáles son sus fines y del cumplimiento de las condiciones legales [cfr. Dictamen N° ...(D.A.L.)].

Tal como surge de lo antedicho, la adopción de la forma de sociedad comercial no excluye "per se" la posibilidad de que la entidad sea reconocida como institución de beneficio público y por ende beneficiaria de la franquicia consagrada en el artículo 20, inciso f) de la ley del tributo.

En este orden de la exposición, corresponde puntualizar que la Resolución General N° 1.432 (D.G.I.) a los fines del goce del beneficio exentivo bajo tratamiento, atiende a que los objetivos la entidad sean aquellos que tiendan al bien público.

Con relación a dicho concepto, este servicio jurídico ha precisado "...que el beneficio de 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**" - (cfr. Dictamen N° 4/98 (D.A.L.)), y en idéntico sentido confrontar Dictamen N° 35/68 de la entonces Dirección de Asuntos Técnicos y Fiscales (Carpeta N° 8, pág. 264), citado en Dictámenes N° 136/92 (D.A.T.)-.

**Ahora bien, a los efectos de determinar si la entidad persigue una finalidad "socialmente útil", será necesario definir si dicha entidad, con la realización de su objeto beneficia a la comunidad ya sea en forma mediata, como inmediata.**

Así pues, conforme surge de la lectura del estatuto de la asociación bajo tratamiento, la naturaleza del objeto de la misma consiste, en líneas generales, en la administración y organización del complejo residencial "A.L.", realizando a los fines de lograr dicho objetivo la prestación de servicios, tales como la construcción de centros de esparcimientos, parqueización, mantenimiento de lagos, conservación de espacios comunes, vigilancia, explotación y conservación de desagües pluviales, ya sea por sí o por medio de contratación de empresas especializadas, como así también la realización de actividades sociales y culturales, siempre en beneficio de sus asociados.

Asimismo, es dable advertir que, las áreas de uso público serán mantenidas por todos los propietarios de los distintos complejos residenciales y por las asociaciones civiles que componen la Asociación Vecinal "M.N." S.A., abonando proporcionalmente los gastos que se traducen en expensas comunes y/o en cuotas.

**Así ello, cabe advertir que la labor de las entidades evidencia la administración y prestación de servicios en la órbita de cada barrio por lo cual perciben una cuota determinada, lo cual no constituye la consecución del bien común social, es decir un beneficio a la comunidad en general, ya que el objetivo perseguido y la**

**actividad a desarrollar no apuntan específicamente al bien público, extremo necesario para poder encuadrar en la liberalidad consagrada en el artículo 20, inciso f) de la ley del tributo** -en este sentido Actuaciones Nros. ....

Por otra parte, y en lo relativo al destino del remanente de los bienes al tiempo de la liquidación o disolución de las entidades, cabe apuntar que, en los estatutos debe figurar como requisito indispensable para que la exención prospere, que en caso de disolución de la entidad los bienes deben pasar a otra entidad exenta reconocida por la Dirección General Impositiva o a poder de la Nación, Provincia o Municipios, desconociéndose, en el caso de marras si la entidad beneficiaria "Asociación Cooperadora del Hospital ..." -partido de ...- del destino ulterior de los bienes, reviste dicha condición.

Por último, resulta de importancia resaltar lo manifestado por el área operativa al expresar que "...los entes en estudio tienen una estrecha vinculación con su desarrollador -"N.N." S.A.- y compañías involucradas, hallándose además subordinadas al poder de decisión y control por aquellas ejercido, pudiendo ello coadyuvar a su actividad empresarial, con las características típicas de una finalidad lucrativa...evidenciando una operatoria negocial".

En efecto, tal como se desprende de fojas ... del cuerpo correspondiente a la Asociación Civil "A.L." S.A., "N.N." S.A. posee la tenencia de las acciones de clase "B" con derecho a cinco votos en la toma de decisiones, **lo cual evidencia que la misma en su condición de desarrollador posee el control sobre la asociación de que se trate.**

**En este sentido, el desarrollador inserta en el marco del emprendimiento urbano que lleva a cabo, a una asociación civil la cual asume tareas que, en rigor, coadyuvan al desenvolvimiento económico del proyecto. Dicho en otras palabras, la firma del asunto lleva a cabo tareas de contratación traducidas en la administración y servicios a los distintos componentes del barrio atinentes a la faz negocial del desarrollo urbano en sí.**

**Ello así, "N.N." S.A. al poseer la decisión, en virtud de su tenencia accionaria, respecto del accionar de la asociación, en última instancia estaría utilizando a éstas, conforme la realidad económica, como un medio o instrumento para llevar adelante su operatoria empresarial, lo cual involucra una finalidad de lucro.**

V.- En atención a las consideraciones vertidas, este Departamento considera que las asociaciones en cuestión no reúnen los recaudos normativos que ameritan el reconocimiento del beneficio exentivo previsto en el inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen.

**Publicacion Oficial:**

Carpeta N° 29 Página 264

**Referencias Normativas:**

[LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO](#), Artículo N° 20

[LEY DE SOCIEADES COMERCIALES](#)

[RG AFIP N° 1432/1971](#)

**Firmantes:**

ROSA ANTONIA DOMINGUEZ

Jefa

Departamento Asesoría Legal "A"

Conforme: 25/11/2002

JORGE A. KASSLATTER

Director (Int.)

Dirección de Asesoría Legal

Conforme: 27/11/2002

JOSE NORBERTO DEGASPERI

Subdirector General

Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva