

**Asunto:**

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. Solicitud de exención. Artículo 20, inciso f) de la Ley de Ganancias. ASOCIACION CIVIL S.S.

**Voces:**

IMPUESTO A LAS GANANCIAS-EXENCIONES IMPOSITIVAS-**ASOCIACIONES CIVILES** -ANIMO DE LUCRO-DISTRIBUCION DE UTILIDADES -PERSONAS JURIDICAS-PATRIMONIO-FIN DE LA EXISTENCIA DE LA PERSONA -DESTINO DE LOS FONDOS-REALIDAD ECONOMICA-SIMULACION -ERROR:EFFECTOS-AGENCIA DE VIAJE-AVIACION COMERCIAL-BILLETE DE PASAJES -EMPRESA

**Sumario:**

No procede el reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias a quien debió adoptar una figura asociativa más adecuada.

Corresponde dejar sin efecto el beneficio otorgado provisoriamente, pero solamente con efectos para el futuro ya que la decisión que al respecto tome este Organismo recaudador, no puede afectar derechos adquiridos a la luz de una exención otorgada por error no atribuible al dolo o culpa del contribuyente.

**Texto:**

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de ..., a fin de que este Servicio Jurídico evalúe el alcance de la suspensión del beneficio de exención en el Impuesto a las Ganancias, que con anterioridad había gozado la Asociación Civil S.S., con relación al momento en que debe hacerse efectivo el decaimiento de la citada exención.

II.- La entonces División ..., resolvió reconocer la exención dispuesta en el artículo 20, inciso f), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, a la citada Asociación, hasta el 31 de diciembre de 1989 de modo provisorio, en atención a que la misma no tiene fines de lucro y tiene como objetivo proveer a sus asociados de un servicio de administración y contralor de las liquidaciones y/o pagos realizados por las agencias de viajes a las empresas asociadas, motivados en el tráfico aéreo de pasajeros, entendiéndose que ello se encuadra en las previsiones previstas en el citado artículo.

A posteriori, la División ..., dependiente del Departamento ..., no compartió el criterio expuesto, en razón de considerar que la actividad desarrollada por la peticionante, es parte de la actividad comercial que debe ser llevada a cabo por sus asociadas, ya que las provee de un servicio de administración y control de las liquidaciones y/o pagos que les efectúan las agencias de viaje, propendiendo, además al mejoramiento de las relaciones entre sus asociados y brindando asesoramiento, entrega de formularios, etc..

Por ello, considera que su objeto social es parte del negocio de sus componentes y ello no integra el beneficio público necesario para que se configure la exención en el impuesto regulada en la normativa citada. A eso, agrega que los ingresos provienen de cuotas sociales que aportan las compañías aéreas en proporción al uso del sistema; por lo que, la última dependencia citada considera que tal operatoria resulta ser el pago encubierto de un servicio.

Todo lo expuesto llevó al área auditora a concluir que correspondía dejar sin efecto la exención, pero solamente con efectos para el futuro, ya que el error no resultaba imputable a la culpa o dolo del contribuyente, y no debían alterarse derechos adquiridos, tal como lo había sostenido la jurisprudencia administrativa de la entonces Dirección de ...

Sin embargo, la otra División ..., volvió a opinar que correspondía la exención provisorio, toda vez que la entidad solicitante encuadraba en los términos de la Resolución General N° 1432; por consiguiente, resolvió extender de modo provisorio la misma hasta el 31/12/92.

No obstante ello, las actuaciones fueron giradas a la Dirección de ..., a fin de que determine si resultaba oportuna la exención provisorio concedida a la rubrada.

La citada área asesora, consideró en Dictamen N° 136/92 (DAT), que la entidad sujeta a análisis resulta ser una asociación civil sin fines de lucro con personería jurídica, que no distribuye utilidades entre sus socios y que, además, en caso de disolución, el remanente de los bienes ser destinado a otra entidad de bien público exenta de todo gravamen.

No obstante ello, puntualizó que si bien los beneficios que obtiene de la prestación de servicios que efectúa la Asociación están dirigidos a los fines de su creación, la naturaleza de su objeto no resulta ser un fin social, ya que básicamente se circunscribe a la venta de billetes de pasajes y a su cobranza, lo que resulta ser una actividad comercial y no de bien público.

A posteriori, indicó que la Resolución General N° 1432 que sustentara el dictamen de la División ... no resulta aplicable al caso, toda vez que la misma no faculta a apartarse de la condición esencial de que la asociación tenga un objeto que persiga fines que sean socialmente útiles. En ese orden de ideas, consideró que el objeto de la rubrada no persigue el propósito de beneficiar a la comunidad.

En cuanto a los considerandos de la mentada Resolución General, indicó el área preopinante, que si bien en los mismos se expresa que la exención es válida aunque la entidad desarrolle actividades que tengan significación económica, ello no faculta a conceder el beneficio a los entes que ejerzan por sí mismos toda o parte de la labor que genera la rentabilidad de sus asociados.

Por otro lado, se deja traslucir que en virtud del artículo 2° de la citada Resolución, debe tomarse en cuenta el principio de la realidad económica legislado en el artículo 12 de la Ley N° 11.683 - texto ordenado en 1978 y sus modificaciones- y, por ello, no puede otorgarse la exención en este caso a quien debió adoptar una figura asociativa más adecuada.

Por todo lo expuesto, se concluyó que no correspondía el reconocimiento de la exención a la rubrada, girándose los obrados oportunamente a la Dirección de ...

Por último, el área operativa -luego de tomar conocimiento de la opinión emitida-, remitió nuevamente las actuaciones al área asesora preopinante, a fin de que informe si resulta aplicable el principio sustentado en el dictamen de la entonces Dirección de... en cuanto a que una exención otorgada por error no imputable a la culpa o dolo del contribuyente, no puede tener otros efectos que para el futuro, sin alterar derechos adquiridos.

En base a ello, la Dirección de ..., remitió las actuaciones a este Servicio Jurídico, con sus posteriores reiteraciones.

III.- En primer lugar, merece señalarse que el principio citado por las áreas preopinantes, que sostienen que una exención otorgada por error no atribuible al dolo del contribuyente no podría afectar derechos adquiridos y solamente tendría efectos para el futuro, resulta jurídicamente válido y aplicable en la actualidad, máxime teniendo en cuenta la exposición fáctica efectuada.

La doctrina corrobora esta postura, en tanto entiende que "... la administración fiscal puede modificar su criterio en el futuro, pero nunca con efecto retroactivo y menos que pueda afectar lo resuelto en el caso consultado." (Cfr.: GIULIANI FONROUGE-NAVARRINE. "PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO". DEPALMA. 5ta. Ed. pág. 40).

Por otra parte, el referido criterio se encuentra abalado por numerosa jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, pudiendo citarse -entre otros fallos- los siguientes: "Cerámica San Lorenzo I.C.S.A.", de fecha 30/9/76; "S.A. Cía. Argentina de

Electricidad CADE", de fecha 16/10/57; "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal", de fecha 17/2/64; "Cifuni", de fecha 25/8/67, etc.

No obstante ello, resulta oportuno efectuar algunas consideraciones respecto de la cuestión de fondo que originara la presente consulta por el área operativa.

En ese sentido, y desde un punto de vista estrictamente jurídico, se llega a la conclusión de que el caso sometido a análisis no se encontraría excluido de la exención del artículo 20, inciso f) ya indicado, solo por el hecho de no estar enunciado en forma explícita.

Ello, en virtud del carácter no taxativo de la enumeración contenida en la norma, y el concepto amplio de "beneficio público" y "significación económica" explicitados en la Resolución General que actúa como marco interpretativo de casos como el que aquí se plantea.

Sin embargo, 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.

En efecto, "...la Dirección debe hacer una relación de los documentos formales con los hechos reales de la vida de la sociedad y, ... , si advierte una contradicción entre los fines establecidos en el estatuto y la realidad de las actividades, ésta última, conforme a los principios de interpretación económica que rigen la ley fiscal, deben tener prevalencia sobre aquellos.". (cfr.: "IMPUESTO A LAS GANANCIAS- Enrique J. REIG-EDICIONES MACCHI-Ed. 1992-pág. 228).

Por ello, se coincide con la Dirección preopinante, en cuanto a no hacer lugar al reconocimiento de exención, ya que si bien las operaciones de venta de pasajes no podrían ser llevadas a cabo de un modo coordinado entre todas las líneas aéreas, si no fuera hecha por una persona distinta de cada una de ellas, 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 proporción al uso que estos hagan del sistema.

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" 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 lo expuesto, entiende este Servicio Jurídico -en concordancia con el Dictamen N° 136/92 (DAT)- 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 2º, que indica que esa actividad interpretativa debe llevarse a cabo a la luz del principio de realidad económica legislado en 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.

Por último, resulta necesario hacer la salvedad de que las consideraciones vertidas en el presente informe, se hacen sobre la base de los datos y opiniones suministrados por las áreas preintervinientes, ya que no se han tenido a la vista los antecedentes administrativos.

IV.- Por lo expuesto se concluye que deviene procedente no hacer lugar a un nuevo pedido de extensión de la exención provisoria, decisión esta, que no afectar derechos adquiridos a la luz de una exención otorgada por error, no atribuible al dolo o culpa del contribuyente, ya que los efectos de tal acto quedaron agotados por vencimiento del plazo que el mismo contenía.

**Publicacion Oficial:**

Boletín DGI N° 506 Febrero de 1996  
Carpeta N° 17 Página 186

**Referencias Normativas:**

[LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS](#), Artículo N° 20 (inciso f))  
[LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO](#), Artículo N° 12  
[RG DGI N° 1342/1970](#), Artículo N° 12

**Referencias Jurisprudenciales:**

CERAMICA SAN LORENZO I.C.S.A.30/09/76  
S.A.CIA. ARGENTINA DE ELECTRICIDAD CADE 16/10/57  
INGENIO Y REFINERIA SAN MARTIN DEL TABACAL 17/02/64  
CIFUNI 25/08/67

**Dictamen Referenciado:**

[DICTAMEN N° 136/1992 \(DAT\)](#)

**Antecedentes:**

VER: -Giuliani Fonrouge-Navarrine: "Procedimiento Tributario". Ed. Depalma. 5º Ed., pág. 40.  
VER: -Enrique J. Reig: " Impuesto a las Ganancias" Ed. Macchi. Ed. 1992, pág. 228.

**Firmantes:**

ALFREDO LIONZO LARES  
Jefe Interino Departamento Asesoría Legal Tributaria

CONFORME: 21/11/94  
JUAN BAUTISTA THORNE  
Director Dirección de Asesoría Legal