

Asunto:

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - Asociación civil X.X - Artículo 20, inciso f) - Exención - Su alcance - Dirección... - Su consulta.

Voces:

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - EXENCIONES IMPOSITIVAS: REQUISITOS; IMPROCEDENCIA - PRESTACION DE SERVICIOS - **ASOCIACIONES CIVILES** - BIEN COMUN: ALCANCES - TRANSPORTE AEREO - LINEAS AEREAS - AGENCIA DE VIAJES

Sumario:

La Asociación Civil de referencia, no tiene por objeto fundamental la consecución de un beneficio público que sirva a la comunidad, sino al interés comercial y rentable de sus asociados. Por ello, no resulta procedente encuadrarla en la exención que consagra el artículo 20 inciso f) de la ley de Impuesto a las Ganancias.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de ... a fin que se dictamine acerca de la situación que seguidamente se expone.

Según surge de la nota la cuestión, se origina en la discrepancia de opiniones entre División ... y División ..., respecto a la procedencia de reconocer a la Asociación del rubro como sujeto exento del impuesto a las ganancias, conforme lo legislado en el artículo 20 inciso f), de la ley sustantiva. A tal efecto acompaña fotocopia del estatuto social y sus modificaciones, los que fueron oportunamente aprobados por la Inspección General de Justicia.

La norma legal en que sustenta su pretensión la nombrada entidad, establece que estarán exentas del gravamen: "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".

II. Sobre el tema en cuestión se han pronunciado ambas Divisiones en la forma que, sintéticamente, se pasa a detallar:

División manifiesta que la presentante: "Tiene como objetivo proveer a sus asociados un servicio de administración y contralor de las liquidaciones y/o pagos efectuados por las agencias de viaje ... a las empresas asociadas, motivados por la comercialización del tráfico aéreo de pasajeros". Aduce, además que: "Se ha establecido por personal técnico de esta Dirección que si bien dada la escasa vida de la entidad y los elementos probatorios aportados, es dable considerar que superado el período de organización y difusión de su obra, los objetivos que le dan razón de su existencia se harán ostensibles, circunstancia que podría dar lugar a su reconocimiento como entidad exenta comprendida en las prescripciones del artículo 20 inciso f) de la Ley de Ganancias (texto ordenado 1986 y sus mod.)". En tal sentido concluye que es opinión de ese servicio jurídico otorgar con carácter provisorio la exención peticionada. Por ello, es que la entidad obtiene con carácter condicional el reconocimiento de la mentada exención a partir del 1/1/88 hasta el 31/12/89, según Resolución N° 029 de fecha 16/6/89.

b) La División ... dependiente del Departamento ..., no comparte el criterio sostenido por la División ... ya que sostiene que no corresponde el otorgamiento de la exención solicitada, dado que la actividad que desarrolla la entidad de acuerdo a lo establecido en el artículo 2° de los Estatutos es parte de las actividades comerciales de sus asociadas, que son las compañías aéreas. Asimismo, agrega que el objeto social de la misma, pretendidamente de carácter exento, es en concreto proveer a sus asociados, sin fines de lucro, un servicio de administración y contralor de las liquidaciones y/o pagos efectuados por las agencias de viaje, a las empresas asociadas, motivadas por la comercialización del tráfico aéreo de pasajeros, brindando además, asesoramiento, entrega de formularios, etc., y la propensión al mejoramiento de las relaciones con sus asociados. A su criterio, ello demuestra que el objeto social es realizar parte de los negocios de sus componentes.

Por otra parte, el Area citada manifiesta que los ingresos provienen en su casi totalidad de las cuotas sociales que las compañías aéreas aportan, y ello es en forma proporcional al uso del sistema; por lo tanto, considera que más que una cuota social es el pago de un servicio.

Además es criterio formado, antes de ahora, por esta Dirección General Impositiva, que a la empresa: "Para que proceda la exención del artículo 19 inciso f) -actualmente artículo 20 inciso f) de la ley de ganancias- es requisito esencial que la entidad realice fundamentalmente actividades destinadas al beneficio público. Si las principales actividades de la asociación no están destinadas al beneficio público sino a coadyuvar en el desenvolvimiento de las actividades comerciales de las empresas afiliadas, no corresponde acordar la exención."

Por ello, la aludida dependencia opina que cabría dejar sin efecto la exención concedida a la entidad de referencia, por lo que remite todo lo actuado a División ... para que revea su propia actuación frente a la exención cuestionada, atento lo dictaminado por la ex Dirección de Asuntos Jurídicos en el sentido que una exención ya otorgada por error, sin que éste sea imputable al dolo del contribuyente, no puede afectar derechos adquiridos y sólo tiene efecto para el futuro.

c) División ... vuelve a opinar que la exención provisorio acordada a la entidad encuadra en los términos de la Resolución N° 1.432 (R), por lo cual con fecha 30/11/90 resolvió extender -con carácter provisional- la validez del certificado de exención hasta el 31/12/92.

d) Por último, División ... en un amplio y exhaustivo informe, llega a la conclusión que: "... no existiendo fundamentos que justifiquen la inclusión de la Asociación Civil X.X., dentro de lo prescripto por el inciso f) del artículo 20 de la ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1986 y sus modificaciones), es opinión de la informante, que correspondería no hacer lugar al reconocimiento a solicitar ..." teniendo en cuenta, especialmente, lo dictaminado por la ex-Dirección de Asuntos Jurídicos.

III. Sobre el particular, cabe destacar que la materia bajo examen se centra en establecer el encuadre impositivo que con respecto al impuesto a las ganancias, corresponde otorgar a las actividades de la recurrente.

De acuerdo a lo consignado en los estatutos de la asociación rubrada, se trata de una entidad sin fines de lucro y de bien común, formada por diversas líneas aéreas nacionales e internacionales y las que en el futuro quieran adherirse al sistema, para gozar de la prestación de ciertos servicios inherentes a las actividades específicas que desarrollan dichas empresas.

A tales efectos, el artículo 2° del citado estatuto establece que el objeto principal de la Asociación es suministrar a los transportadores aéreos un servicio de administración, mediante la implementación del BSP (Plan de Liquidación

Bancaria), cuyo principal cometido es armonizar y organizar los procedimientos de ventas del billete de pasaje a los agentes de viaje y su posterior cobranza, a través de la coordinación que efectúa una institución bancaria designada a ese propósito.

Del análisis de la cuestión sometida a consideración, se aprecia en primer lugar, que la entidad de que se trata reúne los requisitos dispuestos en el inciso f) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, en cuanto a que es una asociación civil sin fines de lucro con personería jurídica 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.

Cabe puntualizar que la disposición legal mencionada establece que dichas entidades para ser consideradas como sujetos exentos del gravamen, deben desarrollar las actividades cuya naturaleza se adecue a lo consignado por la norma.

En el caso bajo estudio, 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 es la consecución de un fin social, en virtud a que el mismo, básicamente se circunscribe a la venta de billetes de pasajes y a su cobranza. Esta actividad, como se observa, directamente vinculada a la faz comercial, no puede considerársela comprendida entre aquellas que persiguen el bien público.

A este respecto, el criterio sostenido -antes de ahora- por esta Dirección General Impositiva es aquel manifestado en el sentido siguiente: "... es requisito esencial que la entidad realice fundamentalmente actividades destinadas al beneficio público", y aclara que ello significa que deben tener "... el propósito de alcanzar una finalidad socialmente útil, es decir, que el fin perseguido y las actividades efectivamente desarrolladas deben caracterizarse por una vocación fundamental de beneficiar a la comunidad".

La Resolución General N° 1.432, aclara ciertas condiciones que deben darse para que las entidades civiles sean reconocidas como exentas del impuesto a las ganancias, siendo en esta normativa que División ... sustenta su opinión a efectos de encuadrar a la Asociación indicada como merecedora de la franquicia aludida.

La citada resolución general recepta el criterio de considerar que lo dispuesto en el inciso f) del artículo 20 de la ley del tributo "no reviste carácter taxativo, ya que su sentido es el de explicitar el concepto de beneficio público por vía ejemplificativa". No obstante, ello no faculta a que la actividad no enunciada por la disposición legal, pueda apartarse de la condición esencial de perseguir objetivos que sean socialmente útiles.

Es decir que para gozar de la franquicia, el objeto del ente, indicado o no en la norma que nos ocupa, debe necesariamente tener propósitos de beneficiar a la comunidad.

Asimismo, cabe agregar que en los considerandos de la mentada resolución general no se niega la posibilidad que, la actividad desarrollada por esas entidades pueda tener alguna significación económica para sus asociados, y en tal sentido, hace referencia a que tales instituciones se constituyen las más de las veces con el objeto de posibilitar medios fuera del alcance del individuo aislado o de una onerosidad no acorde con sus posibilidades económicas (organización de bibliotecas, reunión de material de estudio, científico, asistencia recíproca, concentración de elementos para exhibiciones culturales o artísticas, etc.).

Al respecto, debe entenderse que la "significación económica para sus asociados" no implica que por ello 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.

En el presente caso, la asociación del epígrafe destina su esfuerzo en beneficio exclusivo de sus asociados, los cuales se dedican a la explotación comercial de un servicio. En consecuencia, independientemente que la incitada denuncie su falta de interés en el lucro, está asumiendo las tareas de comercialización que son propias de las empresas de transporte.

Por ello, no se comparte el argumento esgrimido por División Revisión y Recursos "C" en cuanto a que se puede acordar la exención objeto de análisis, aun cuando "redundan en un beneficio social útil para los componentes de los mismos" en los términos del Dictamen N° 4/72 (DAT y J).

Ese criterio, no resulta aplicable fuera del contexto en el cual el mismo se virtiera, ya que el beneficio a sus asociados debe estar necesariamente vinculado al beneficio público.

En tal sentido, el artículo 2° de la Resolución General N° 1.432 establece que: "El reconocimiento de la exención dentro de las condiciones mencionadas en el artículo anterior, se hará sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el artículo 12 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1968), que será de aplicación cuando se compruebe que los interesados han adoptado, la figura jurídica de una entidad o asociación civil exenta, para la realización de actividades que, conforme con la realidad económica, exigirían otras estructuras asociativas más adecuadas".

Por otra parte, cabe poner de relieve que si se interpretara el alcance de la exención en un sentido amplio, debería aceptarse que toda entidad sin fines de lucro está comprendida en el inciso f) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias, para lo cual el legislador no hubiera necesitado especificar las actividades u objeto de esas entidades que fuera su intención beneficiar.

En síntesis, la Asociación Civil X.X. no tiene por objeto fundamental la consecución de un beneficio público que sirva a la comunidad, sino al interés comercial y rentable de sus asociados. Por ello, no resulta procedente encuadrarla en la exención que consagra el dispositivo legal antes mencionado.

Publicacion Oficial:

Boletín DGI N° 474 Junio de 1993 Página 674

Carpeta N° 16 Página 77

Referencias Normativas:

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

[LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO](#), Artículo N° 12

[RG DGI N° 1432/1971](#)

Dictamen Referenciado:

[DICTAMEN N° 4/1972 \(DATJ\)](#)

Firmantes:

MARIA CECILIA VENTURA

Jefe Int. Div. Dictámenes Técnicos

Dpto. Asesoría Técnica Tributaria.

JORGE RUBEN STURLA

Jefe (Int.) Dpto. Asesoría Técnica Tributaria

a/c Dirección de Asesoría Técnica.