

## Dictamen N° 16/2007

Dirección de Asesoría Técnica

21 de Febrero de 2007

---

### DATOS DE PUBLICACIÓN

Carpeta N° 32, página 217

### ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - ARTICULO 20, INCISOS B) Y F) DE LA LEY DEL GRAVAMEN. ASOCIACIONES SINDICALES. DE TRABAJADORES DE LUZ Y FUERZA DE LA CIUDAD DE .... DIRECCION REGIONAL ...

### TEMA

IMPUESTO A LAS GANANCIAS-ASOCIACIONES SINDICALES

### SUMARIO

- 1) Las asociaciones sindicales con personería gremial a los efectos de obtener la exención prevista en el artículo 39 de la Ley N° 23.551, deberán encuadrar tal dispensa en el artículo 20, inciso b), de la Ley de Impuesto a las Ganancias.
  - 2) En cambio, las asociaciones sindicales sin personería gremial, podrán obtener el beneficio exentivo previsto en el inciso f) del artículo 20 del citado gravamen, luego de que el Organismo Fiscal evalúe la procedencia de la misma.
  - 3) En ambos casos, el beneficio reconoce una limitación, la cual consiste en que los actos y bienes de las asociaciones sindicales deben estar directamente relacionadas con sus fines específicos o funciones propias previstas en los artículos 5° y 23 de la Ley N° 23.551.
  - 4) Por último, la actividad desarrollada por la entidad del epígrafe se caracteriza como una actividad comercial a los efectos del reconocimiento exentivo contemplado en el inciso f), del artículo 20, de la ley del gravamen, si, aún cuando el producido que genera se destine a los fines de la entidad, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar su objeto social.
- 

### TEXTO

I. Vienen las presentes actuaciones de la Dirección Regional ..., la cual considera necesario conocer la opinión de este servicio asesor en cuanto al reconocimiento exentivo en el impuesto a las ganancias aplicable a las asociaciones sindicales.

Puntualmente, la Dirección remitente consulta si a la asociación sindical del epígrafe, a la que le fue revocada la exención contemplada en el inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen por desarrollar una actividad de tipo comercial -farmacia sindical- le cabe igualmente el reconocimiento exentivo dispuesto por el inciso b) del mismo artículo 20, en virtud de encontrarse amparada por la Ley N° 23.551.

Al respecto, cabe señalar que la entidad del asunto solicitó el reconocimiento de la exención normada en el artículo 20 inciso f) de la ley del gravamen y su inclusión en el Registro de Entidades Exentas creado mediante la Resolución General N° 729, circunstancia ante la cual la División Revisión ... de la Dirección remitente denegó el pedido de exención por entender que la actividad de farmacia desarrollada por la entidad sindical es de tipo comercial. Ello, de acuerdo a los términos vertidos en el Dictamen N° 6/2000 (DAL) de la ex-Dirección de Asesoría Legal.

Posteriormente, y ante la disconformidad interpuesta por la responsable en los términos del artículo 13 de la Resolución General N° 729, el área Revisora con fecha 20/04/06 se expidió en el sentido de no hacer lugar a la misma y confirmar la resolución denegatoria de la exención dispuesta en el artículo 20, inc. f) de la ley del impuesto, opinión compartida por la respectiva área jurídica.

Ante dicha situación y con fecha 15/05/06 la entidad presenta un escrito titulado "Recurso de Apelación -artículo 74 del Decreto N° 1.397/79"- donde entre sus aspectos principales alega que a la actividad de farmacia no se la pueda tildar de comercial, que los resultados netos de la misma representan algo más de 1% de los ingresos brutos, que el Dictamen N° 6/2000 (DAL) ha sido empleado de manera deformada y que el carácter de sujeto exento del gravamen está dado por el encuadramiento de la asociación gremial dentro del artículo 39 de la Ley N° 23.551.

II. En primer lugar, cabe recordar que el artículo 20, inciso f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias exceptúa del 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, 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 sus socios.

Asimismo, el segundo párrafo del aludido inciso dispone que la exención no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.

Con relación a esta última restricción, la doctrina ha dicho que "La presunción implícita de esa disposición ... es la de que con motivo de cumplir ese tipo de actividades, así lo sea mediante una fundación o una asociación o entidad civil de carácter gremial, se persiguen fines de lucro, y esta circunstancia, por definición, resulta excluyente de la exención, según su enfoque tradicional" (Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian, "El impuesto a las ganancias", Ediciones Depalma, pág. 304).

Por su parte, la ex-Dirección de Asesoría Legal en el Dictamen N° 6/00 (DAL) ha concluido que:

1) "El segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen resulta de aplicación a las fundaciones, asociaciones civiles sin personería jurídica de carácter gremial -art. 46 del Código Civil- y las entidades gremiales con personería jurídica amparadas en las previsiones de la Ley N° 23.551."

2) "El alcance que corresponde acordar al segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen es el de no reconocer la exención a aquellas entidades cuyo objeto principal consista en una actividad industrial y/o comercial, debiendo definir en cada caso concreto si las mismas llevan a cabo dicha función".

A su vez, cabe traer a colación el Dictamen N° 82/02 (DAT), en el cual se transcribieron las conclusiones vertidas por la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando N° ..., en el sentido que "... las actividades comerciales e industriales a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20, inciso f) según las reformas introducidas por las Leyes N° 25.063 y N° 25.239, serían aquellas que, aún cuando el producido que generan se destina a los fines mencionados, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar el objeto social", apuntándose con ese criterio "...a excluir de la franquicia la realización de actividades comerciales e industriales que no presentan afinidad con el objeto de la entidad".

En virtud de lo expuesto, cabría concluir que no corresponderá el reconocimiento exentivo contemplado en el inciso f), del artículo 20, de la ley del gravamen, si la actividad desarrollada por la entidad del epígrafe se caracteriza como una actividad comercial que, aun cuando el producido que genera se destine a los fines de la entidad, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar su objeto social.

Ahora bien, con relación a la inquietud planteada sobre la posibilidad de solicitar el reconocimiento exentivo previsto en el artículo 20 inciso b) de la ley del gravamen, cabe recordar que dicho beneficio alcanza a las entidades exentas por leyes nacionales, siempre que ésta comprenda el gravamen en cuestión.

Además, se considera como requisito a cumplir "... de modo conjunto con el anterior, el que las ganancias deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades ...". (Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian, "El impuesto a las ganancias", Ediciones Depalma, pág. 293).

Asimismo la Doctrina ha dicho que este inciso se refiere a las entidades que cumplan con las siguientes características:

a) Debe tratarse de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales;

b) Debe estar comprendido expresamente en dichas leyes el Impuesto a las Ganancias;

c) las ganancias deben provenir directamente de la actividad que dio origen a la exención". (Cfr. FERNANDEZ, Luis Omar, "Impuesto a las Ganancias Teoría-Técnica-Práctica", Ediciones La Ley, Pág. 63).

Según el autor citado en último término, "... debería analizarse el carácter principal o marginal de la ganancia ajena a la actividad que dio origen a la exención; en el primer caso, cuando se esté en presencia de una actividad distinta a la exenta, no hay dudas de que no gozará del beneficio. Es más, cuando esas actividades asuman una importancia tal que distorsionen la naturaleza de la actividad por la que se concedió la exención, habrá que ver si por aplicación del principio de la realidad económica, no decae el beneficio otorgado...", agregando que "... Cuando la ganancia distinta de la producida por la actividad

exenta sea marginal o accidental, por ejemplo inversiones transitorias de fondos para optimizar el rendimiento de la actividad principal, el tratamiento a acordar debe ser la exención".

Dentro del marco normativo y doctrinario reseñado, corresponde entonces analizar la norma especial que ampara la dispensa en el impuesto a las ganancias para las entidades sindicales.

Atento ello, la Ley N° 23.551 de Asociaciones Sindicales establece en su artículo 39 que los actos y bienes de las asociaciones sindicales con personería gremial destinados al ejercicio específico de las funciones propias previstas en los artículos 5° y 23, estarán exentos de toda clase de gravamen, contribución e impuesto, siendo que la exención es automática y por la sola obtención de dicha personería gremial.

Cabe recordar aquí que el artículo 5° de la mencionada ley establece que este tipo de entidades podrá realizar todas las actividades lícitas en defensa del interés de los trabajadores.

En tanto el artículo 23 agrega que podrá peticionar y representar el interés de sus afiliados, representar los intereses colectivos, promover la formación de sociedades cooperativas y mutuales, el perfeccionamiento de la legislación laboral y previsional, la educación en general, imponer cotizaciones a sus afiliados y realizar reuniones y asambleas sin necesidad de autorización previa.

Sobre el particular, la Dirección de Asesoría Legal sostuvo en la Actuación N° .... (DI ASLE) que los conceptos de "funciones propias" e "interés de los trabajadores" consignados en la aludida norma "... actúan como una limitación de las actividades que autoriza y que son objeto del beneficio. En otros términos, debe existir una identidad entre la actividad desarrollada y los objetivos de la entidad, para poder entender que tal actividad es desarrollada en ejercicio específico de las funciones propias".

En dicho contexto, el citado pronunciamiento agrega que "... todas las actividades que tengan como fin "indirecto" el beneficio del trabajador deben reputarse como ajenas al sector gremial y, por lo tanto exceden las "funciones propias" a las que alude la ley. No pueden, por ende, desarrollar actividades industriales y/o comerciales, bajo el pretexto de que las ganancias obtenidas como consecuencia de las mismas, se vuelcan indirectamente en beneficio de los trabajadores", dejando así sentado que "la Ley N° 23.551 no ampara las actividades industriales y/o comerciales que reportan un interés indirecto a los trabajadores... sino que sus bienes y actos para gozar de la exención deben estar directamente relacionadas con sus fines específicos o funciones propia...".

De esa manera, el servicio jurídico destacó la coincidencia de ambos preceptos normativos -inciso b) e inciso f) del artículo 20 de la ley- puesto que en los dos casos el beneficio reconoce un límite "... que no es otro que el desarrollo de las actividades específicas que se relacionen directamente con las funciones propias de la entidad sindical, cuyo alcance surge, precisamente, del análisis de los artículos 5° y 23 de la Ley que regula las entidades sindicales con personería gremial".

Por último, cabe traer a colación las conclusiones vertidas por la Dirección de Asesoría Legal en el Dictamen N° 2/04 (DAL), respecto de que la exención de todo gravamen prevista en el artículo 39 de la Ley N° 23.551 es de aplicación a las entidades sindicales con personería gremial, y su encuadre en la Ley de Impuesto a las Ganancias se encuentra en el artículo 20, inciso b) "... en la medida que los mismos no excedan el marco regulatorio establecido para las asociaciones sin fines de lucro"; mientras que aquellas entidades que no gozan de personería gremial, a los efectos de obtener la exención prevista en el inciso f) del citado precepto "... deben solicitar el reconocimiento exentivo al Organismo Fiscal".

En función de las consideraciones vertidas, y a modo de síntesis, este servicio asesor concluye que:

- 1) Las asociaciones sindicales con personería gremial a los efectos de obtener la exención prevista en el artículo 39 de la Ley N° 23.551, deberán encuadrar tal dispensa en el artículo 20, inciso b), de la Ley de Impuesto a las Ganancias.
- 2) En cambio, las asociaciones sindicales sin personería gremial, podrán obtener el beneficio exentivo previsto en el inciso f) del artículo 20 del citado gravamen, luego de que el Organismo Fiscal evalúe la procedencia de la misma.
- 3) En ambos casos, el beneficio reconoce una limitación, la cual consiste en que los actos y bienes de las asociaciones sindicales deben estar directamente relacionadas con sus fines específicos o funciones propias previstas en los artículos 5° y 23 de la Ley N° 23.551.
- 4) Por último, el reconocimiento exentivo contemplado en el inciso f), del artículo 20, de la ley del gravamen, no corresponderá si la actividad desarrollada por la entidad del epígrafe se caracteriza como una actividad comercial que, aún cuando el producido que genera se destine a los fines de la entidad, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar su objeto social.

- [Ley Nº 23551](#) Artículo Nº 39
  - [Ley Nº 20628 \(T.O. 1997\)](#) Artículo Nº 20 (LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)
  - [Ley Nº 23551](#) Artículo Nº 23
  - [Resolución General Nº 729/1999](#) Artículo Nº 13
  - [Decreto Nº 1397/1979](#) Artículo Nº 74
  - [Código Civil](#), Artículo Nº 46 (CODIGO CIVIL.)
- 

#### FIRMANTES

LILIANA INES BURGUEÑO Jefe Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme: 21/02/07 ALFREDO STERNBERG  
Director Dirección Asesoría Técnica

---

#### **AFIP - Biblioteca Electrónica**

Contáctenos en: [bibliotecaelectronica@afip.gov.ar](mailto:bibliotecaelectronica@afip.gov.ar)

---