



Procuración del Tesoro de la Nación

354


BUENOS AIRES, 15 MAR 2002

SEÑOR SECRETARIO DE INGRESOS PÚBLICOS:

Se consulta a esta **Procuración del Tesoro** respecto de la solicitud formulada por la **Fundación de la Hemofilia** ante la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos, tendiente a que se exima del pago del impuesto al valor agregado a las importaciones de concentrados antihemofílicos que ella realiza para destinarlos a la atención de pacientes con hemofilia.

- I -
LA NORMATIVA EN JUEGO

Para una mejor exposición de la cuestión examinada, considero oportuno efectuar la siguiente reseña de las normas concernidas:



1. El **artículo 3°** de la **Ley N° 16.656 (B.O. 31-12-64)** dispuso: *Modifícase la ley 11.682 (texto ordenado en 1960 y sus modificaciones en la siguiente forma: 1° Modifícase el art. 19, en la forma que se indica seguidamente: ...d) Agrégase como nuevo inciso, el siguiente: **Quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública, y los inmuebles de su propiedad utilizados para el desarrollo de sus actividades o para***

la promoción de recursos destinados al cumplimiento de sus fines (el resaltado no existe en el original) (v. art. 19, inciso s) de la Ley N° 11.682, t.o. por Dec. N° 3225/72, B.O. 4-7-72).

2. Posteriormente, el artículo 105 de la Ley N° 20.628 (B.O. 31-12-73) -que creó el impuesto a las ganancias- estableció: *El tributo que se crea por la presente ley sustituye al impuesto a los réditos...*

Ese plexo legal -a diferencia de la Ley N° 11.682 (modif. por su similar N° 16.656)- solo contempló exenciones al impuesto que reglaba.

3.1. La Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349 (B.O. 25-8-86) estableció en su artículo 7°: *Quedan exentas del gravamen de esta ley: (...) b) Las importaciones definitivas de mercaderías, efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación por las instituciones religiosas, asociaciones y entidades de asistencia social, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual.*

3.2. Más tarde, la Ley N° 23.871 (B.O. 31-10-90), que generalizó el impuesto al valor agregado a partir del 1° de diciembre de 1990, incluyó -como inciso j) del artículo 6° de la ley regulatoria de ese gravamen- diversas exenciones de carácter objetivo.

3.3. El texto del actual artículo 8° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. por Decreto N° 280/97 -B.O. 15-4-97) prevé: *Quedan exentas del gravamen de esta ley: (...) b) Las importaciones definitivas de mercaderías,*



Procuración del Tesoro de la Nación

efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación, por las instituciones religiosas y por las comprendidas en el inciso f) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, cuyo objetivo principal sea: 1. La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.

3.4. El punto e. 6) del artículo 1° de la Ley N° 25.063 (B.O. 30-12-98) incorporó a continuación del artículo 7° el siguiente texto: Artículo ...: Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6), del inciso h), del artículo 7° ~~excepto para los servicios brindados por las obras sociales regidas por la ley 23.660 a sus afiliados obligatorios~~, ni las dispuestas por otras leyes nacionales ~~generales, especiales o estatutarias~~, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía que incluyan taxativa o genéricamente al impuesto de esta ley, excepto las otorgadas en virtud de regímenes de promoción económica, tanto sectoriales como regionales y a las Aseguradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Aseguradoras de Riesgos del Trabajo. (lo resaltado no está en el original).

4. El artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. por Decreto N° 649/97 -B.O. 6-8-97) al que, como se ha visto, remite el artículo 8° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. Decreto N° 280/97) preceptúa: **Están exentos del gravamen: f) 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. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares. La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/ o comerciales.

5. La Instrucción General (DGI) N° 28/95 del 11 de agosto de 1995 estableció: Se lleva a conocimiento de las dependencias que de acuerdo con el criterio sustentado por la Secretaría de Ingresos Públicos en el expediente 250.027/95, las disposiciones de la ley del impuesto al valor agregado, por tratarse de normas de carácter genérico, no afectan ni derogan beneficios concedidos a determinados sujetos por leyes especiales, las que de hallarse vigentes prevalecen sobre las previsiones de la ley del impuesto.

A modo de ejemplo cabe citar las leyes: (...) 2) 16656, artículo 3°, inciso d) (BO: 30/12/1964). Exime del impuesto a los réditos y de todo otro gravamen nacional a entidades civiles sin fines de lucro dedicadas a la educación, asistencia social y salud pública.



Procuración del Tesoro de la Nación

6. No obstante, posteriormente, sin que mediara cambio legislativo, la precitada instrucción general fue dejada sin efecto por su similar AFIP N° 5 del 3 de julio de 2000.

Este acto reglamentario estableció: *Atento a lo dictaminado por las Direcciones de Asesoría Técnica y Asesoría Legal en el sentido de que la ley de impuesto al valor agregado, en tanto contiene disposiciones exentivas específicas, acota las franquicias genéricas contenidas en leyes u otras normas anteriores a su dictado, se lleva a conocimiento de las dependencias que se deja sin efecto la instrucción general (DGI) 28/95, del 11/8/1995.*

- II -

RESEÑA DE LOS ANTECEDENTES DE AUTOS

1. Al formular su pedido de foja 1, la Fundación de la Hemofilia adjuntó copia de la Nota N° 25/97 que le dirigiera la Subdirección de Legal y Técnica Impositiva del órgano recaudador señalándole que **la exención de todo impuesto nacional dispuesta por el artículo 19, inciso s) de la Ley N° 11.682 (t.o. 1972) se encontraba vigente y que esa exención, por su carácter específico, prevalece sobre las disposiciones relativamente más generales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (v. fs. 11).**

2.. La Sección Trámites de la Agencia N° 6 de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos elevó las actuaciones a la División Revisión y Recursos de la Región 5 de esa entidad destacando que se encontraba en vigencia la Instrucción General AFIP N° 5/00, según la cual las disposiciones exentivas de la

Ley del Impuesto al Valor Agregado acotan las franquicias genéricas contenidas en otras normas anteriores y dejan sin efecto la Instrucción General AFIP N° 28/95 de agosto de 1995 (v. fs. 24).

3. La División Revisión y Recursos de la Región Palermo (DGI-AFIP)) manifestó que el artículo 8°, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado supeditó el goce de la exención a ese gravamen en el caso de importaciones definitivas de mercaderías a la condición de que esas operaciones disfruten de franquicias para el pago de derechos de importación y que esa situación no se verifica en el supuesto de autos. Por ese motivo ~~concluyó~~ las importaciones de concentrados antihemofílicos efectuadas por esa entidad de bien público se encuentran alcanzadas por el impuesto al valor agregado (v. fs. 25/26).

4. Al tomar intervención el Departamento de Asesoría Técnica de la Dirección de Asesoría Técnica (DGI-AFIP) expresó que a partir de la vigencia de la Instrucción General AFIP N° 5/00 corresponde que la Fundación de la Hemofilia ingrese el impuesto al valor agregado en el momento de la importación de los concentrados antihemofílicos (v. fs. 62/67).

Propició luego elevar las actuaciones a la consideración de la Subdirección General de Legal Y Técnica Impositiva de la AFIP.

5. Por su parte, la Dirección Nacional de Impuestos del entonces Ministerio de Economía expresó que la Resolución DGI de fecha 29 de diciembre de 1971 reconoció que la

*Procuración del Tesoro de la Nación*

Fundación de la Hemofilia se encuentra amparada por la exención consagrada por el artículo 19, incisos f) y s), de la Ley del Impuesto a los Réditos (actual artículo 20, inciso f) de la Ley del Impuesto a las Ganancias -t.o. por Dec. N° 644/97-, B.O. 6-8-97), sin limitaciones temporales (v. fs. 113/115).

Agregó al respecto que esa norma de carácter específico de la Ley N° 16.656 -que exime de todo impuesto nacional a entidades sin fines de lucro- prevalece sobre las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que las eximen solamente por prestaciones comprendidas en el artículo 3°, inciso e), punto 21, y siempre que las mismas respondan a sus fines específicos.

Sin perjuicio de ello, consideró necesario requerir la opinión de esta Procuración del Tesoro de la Nación.

6. La Dirección de Asuntos Legislativos y Tributarios de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía consideró que la exención consagrada en el artículo 19, inciso s) de la Ley del Impuesto a los Réditos N° 11.682 (t.o. 1972), fue derogada por el artículo 105 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (v. fs. 120/121).

Por ese motivo, concluyó que, de considerarse necesario eximir de todo gravamen a determinado tipo de actividades o sujetos, correspondería propiciar el dictado de una norma de rango legislativo que así lo disponga, con efectos retroactivos a la fecha que se establezca.

En este estado, se solicita mi opinión.

- III -
ASPECTOS FORMALES

Según la doctrina de esta Casa, el dictamen que deben emitir los servicios jurídicos permanentes de las diversas reparticiones administrativas con carácter previo a la emisión de la opinión de esta Procuración del Tesoro debe ser satisfecho por los *titulares* de esas asesorías legales (v. Dictámenes 130:110 y 235:104).

Si bien ese recaudo no se encuentra en este caso satisfecho, toda vez que la funcionaria que suscribe el asesoramiento de fojas 120/121 no reviste la condición apuntada, teniendo en cuenta la urgencia existente, paso a analizar el tema en consulta.

- IV -
LA CUESTIÓN DE FONDO

1. Se trata de determinar si la exención de *todo otro impuesto nacional* introducida por el artículo 3° de la Ley N° 16.656 al modificar la Ley del Impuesto a los Réditos subsistió al ser sustituido este tributo por el impuesto a las ganancias y, en caso afirmativo, si su aplicación al impuesto al valor agregado ha sido o no afectada por las disposiciones de la ley que regula este tributo.

Las dudas se suscitan a raíz de no haber sido esa exención acogida por la Ley del Impuesto a las Ganancias, ni contemplada tampoco por el texto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado actualmente vigente.

En efecto, al crear la Ley N° 20.628 el impuesto a las ganancias -que suplantó al impuesto a los réditos regulado por la Ley N° 11.682 (v. art. 105)- no incluyó en su texto

*Procuración del Tesoro de la Nación*

un precepto análogo al artículo 19, inciso s) de la Ley N° 11.682.

2. No obstante, la Ley del Impuesto a las Ganancias no derogó todas las disposiciones de la Ley N° 11.682 y sus modificatorias, ni eliminó, por ende, las exenciones específicas previstas en el artículo 19 de la Ley N° 11.682.

Así surge no sólo del texto de la Ley N° 20.628, sino también de la naturaleza de la exención consagrada en el artículo 19, inciso s) de la Ley del Impuesto a los Réditos.

En efecto, la incorporación de esa exención a la Ley del Impuesto a los Réditos no se ajustó a una correcta técnica legislativa, pues incluyó en el texto regulatorio del impuesto a los réditos una exención tributaria de carácter subjetivo y específico ajena al régimen de ese gravamen.

Puede por ello sostenerse que, al exceder los alcances de esa exención el ámbito de ese tributo, ellos no resultaron afectados por la sustitución del impuesto a los réditos dispuesta por la Ley N° 20.628.

Por esa razón, a falta de previsión expresa, no es dable atribuir a esa última ley otros efectos derogatorios que los referidos a las disposiciones vinculadas con el impuesto que suplantó.

3. En cuanto a la posibilidad de entender que las normas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado condicionan o limitan los alcances del inciso s) del artículo 19 de la Ley 11.682, debe tenerse en cuenta que la exención que este último consagra reviste un carácter subjetivo aplicable a situaciones distintas de las contempladas en el artículo 8°

de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. por Decreto N° 280/97).

En efecto, esa exención beneficia a las asociaciones civiles sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública, exigencia de carácter subjetivo que no establece el artículo 8° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. por Dec. N° 280/97) ni el artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, al cual remite el anterior (el resalta-do no existe en el original).

De ello se infiere que la franquicia prevista en el artículo 19, inciso s) de la Ley del Impuesto a los Réditos, no alcanza a todas las entidades de Bien público enumeradas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, sino sólo a algunas de ellas.

De los estatutos de la Fundación de la Hemofilia surge palmariamente que su objeto encuadra en los términos del artículo 19, inciso s) de la Ley N° 11.682 por relacionarse con la salud pública (v. fs. 16/18).

En cambio, si las entidades contempladas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias no reúnen esas características, no pueden gozar de la exención del impuesto al valor agregado sino cuando se trate de importaciones definitivas de mercaderías, efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación (v. artículo 8° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

La procedencia del beneficio no depende en este último caso, como en el supuesto reglado por el artículo 19, inciso s) de la Ley del Impuesto a los Réditos, de la naturaleza de las actividades de la entidad, sino de condicionamientos objetivos de otra naturaleza.



Procuración del Tesoro de la Nación

Nada justifica, por consiguiente, efectuar una aplicación integrativa de los preceptos examinados, toda vez que ello ha sido evidentemente ajeno a la intención del legislador y no se desprende tampoco de sus textos respectivos.

4. A similares conclusiones se arriba desde la exégesis del artículo incorporado por la Ley N° 25.063 a continuación del artículo 7° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que hace expresa referencia a exenciones *dispuestas por otras leyes nacionales —generales, especiales o estatutarias...*

Ese precepto ha llevado a autorizada doctrina a sostener que, con posterioridad al dictado de la Ley N° 23.871 que generalizó el impuesto al valor agregado a partir del 1° de diciembre de 1990, el legislador admitió, en oportunidad de modificar nuevamente el texto de la ley de ese tributo, la existencia de exenciones contenidas en otras normas (v. Juan Oklander, *Los sujetos en el IVA. Caracterización, Tipificación y Exención*, Revista Impuestos, 2000-B, págs. 40; Silvia S. Rivero, *Nuevas Reglas de Juego para las Exenciones Subjetivas en el IVA*, Periódico Económico Tributario N° 222-2001, y el proyecto de ley de modificación de la Ley del IVA presentado por el diputado José G. Dumón, mencionado en el segundo artículo).

5. La tesis que sustento encuentra también respaldo en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que sostiene que no resulta lógico atenerse al sentido más restringido que puede darse a las palabras utilizadas en la norma que estatuye beneficios de carácter fiscal, sino indagar cuál ha sido su finalidad y si ésta se ha cum-

plido, pues sólo de tal manera, el mayor beneficio esperado a través de la disminución de la recaudación fiscal podrá alcanzar su verdadero cometido (v. Fallos 308:2555).

La doctrina ha recordado que el fundamento fáctico jurídico de la exención a favor de las fundaciones se sustenta en que las actividades de esas entidades suplanta los pagos de transferencia que el Gobierno debe efectuar para solventar un grupo importante de actividades instrumentales propedéuticas al logro del bien común (Vicente O. Díaz, *El Status Jurídico-Tributario de las Fundaciones*, Periódico Económico Tributario N° 114, año 1996).

Ese fundamento resulta, como justificación de la exención subjetiva, a mi juicio incontestable en el caso de la Fundación de la Hemofilia.

- V -
CONCLUSIÓN

1. Por las razones expuestas, opino que la Fundación de la Hemofilia no debe tributar el Impuesto al Valor Agregado por la importación de factores destinados al tratamiento de pacientes hemofílicos.

2. Sin perjuicio de la opinión que dejo expresada, estimo conveniente que se propicie ante el Poder Legislativo Nacional el dictado de una norma aclaratoria que recete el criterio definitivo que se adopte.

DICTAMEN N° 46

LUIS ALBERTO MONTAGNARO
Subprocurador del Tesoro de la Nación