



EDICIÓN

IMPRESA

SU CORRECTA APLICACIÓN - ANTECEDENTES DE JURISPRUDENCIA

Lunes 26 de Septiembre de 2011

0 Análisis del tratamiento de las exenciones subjetivas establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

En este trabajo, se realiza un minucioso análisis de la exención subjetiva a la luz de la modificación introducida por la Ley N° 25.920, destacando los aspectos más importantes para cada una de las actividades comprendidas, además de efectuar una descripción de la última jurisprudencia administrativa y judicial vinculada al tema, permitiendo al lector obtener una profunda y completa visión sobre un tema controvertido.

En la ley del Impuesto al valor agregado nos encontramos con dos beneficios impositivos denominados "exclusiones de objeto" y "exenciones del gravamen".

Con respecto a este segundo beneficio la ley del Impuesto al Valor Agregado ha definido en el artículo 7 inciso a) al g) inclusive cuales son los bienes, y los adquirentes que están alcanzados por dicho beneficio, y en el inciso h) apartado 1 al 28 inclusive nos define las prestaciones de servicios o locaciones de obra que se hallan exentas, teniendo en consideración el sujeto que las realiza, el contexto económico y el tipo de servicio que son los enunciados en el artículo 3 inciso e) apartado 21 de la Ley del gravamen

Hasta el año 2004 las exenciones en el Impuesto al Valor Agregado, fueron calificadas como objetivas, porque liberan del impuesto únicamente a ciertos hechos económicos de acuerdo a razones sociales, políticas, religiosas o económicas definidas por el legislador en la norma legal, o también llamadas mixtas o condicionadas, cuando se hallan sujetas a determinada condición, por ejemplo que el adquirente fuera un consumidor final o el Estado nacional, provincial o municipal,

Mercados Online SUPERVIELLE			
MONEDAS		Compra	Venta
↑ DÓLAR B. NACIÓN	0,7168	27,1000	28,1000
↑ DÓLAR BLUE	0,7080	28,4000	28,4500
↑ DÓLAR CDO C/LIQ	1,2120	-	27,6830
↑ EURO	1,0394	32,2602	32,3533
↑ REAL	1,5012	7,3744	7,3968
↓ BITCOIN	-1,8395	7.577,5400	7.581,7700

Apertura



publicada en Boletín Oficial el 07 de Diciembre de 1998, se establecieron ciertas limitaciones al alcance de las exenciones, vinculadas con la prestación de servicios de asistencia sanitaria, espectáculos de carácter teatral, musical, de canto, de danza etc. Salvo que el beneficio de la exención en IVA se halle incluido en regímenes de promoción económica, y seguros de riesgos de trabajo taxativamente.

Sin embargo a partir de la modificación introducida con la ley N° 25.920 publicada en Boletín Oficial el 09 de Septiembre de 2004, es que en la actualidad nos encontramos con los últimos dos párrafos que incluyen en la norma al consumo, una exención de tipo subjetiva, dispuesta específicamente por la introducción de lo dispuesto en la Ley 16656 (B.O. 31/12/1964) ley que reemplazara a impuesto a los réditos, incorporando a través del Art. 3 inc. d) el siguiente párrafo disponiendo: "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."

Esta modificación otorga el beneficio de la exención subjetiva únicamente a las asociaciones sin fines de lucro con la única limitación, de que desarrollen actividades de educación, asistencia social y salud pública, aunque este tipo de prestaciones pueden ser accesorias a otras y que se hallen incluidas en el objeto general de estas entidades, violentando de esta manera el principio de legalidad, al contradecir el párrafo anterior del mismo artículo 7.1 de la Ley de IVA cuando expresa, que en ningún caso serán de aplicación las exenciones del gravamen bajo análisis cuando no se hallen expresa y taxativamente incluidas (lo subrayado es propio), salvo las excepciones antes mencionadas, por lo tanto entiendo que primeramente debería ser definido el alcance de las actividades enunciadas por la norma como: "educación, asistencia social y salud pública" las cuales deben ser desarrolladas por las asociaciones sin fines de lucro, para gozar de la exención subjetiva

1. Análisis de la exención subjetiva

Como mencionara anteriormente constituyen un requisito imprescindible para el usufructo de dicho beneficio el desarrollo de las siguientes actividades

Educación: conforme lo dispuesto en el artículo 7 inciso h). apartado 3 de la ley del gravamen, debemos entender que hace referencia a la educación incorporada a planes oficiales de enseñanza dentro de la jurisdicción donde se desarrollan las mismas, porque de lo contrario se



poterosos e
influyentes
millonarios que
criticó Trump

INFOTECHNOLOGY



Nuevo caso de
estafas con la tarjeta
en Argentina, ¿cómo
funciona y cómo
protegerse?

Notas más leídas

**1**

Caputo aprovechó la tregua
cambiaría y se deshizo de
futuros

2

Inversores extranjeros prevén
rebote local pero vigilan
resultado electoral

3

Para pagar menos, qué
estrategia usó Hacienda con
las Letes

4

Dólar tranquilo no evitó que
deuda con tarjeta en el
exterior cayera 28%



personería que dictara cursos de software o corte y confección que les permitiera a los participantes una salida laboral.

Asistencia Social: engloba múltiples servicios básicos destinados a servir por igual a cada uno de los integrantes de la colectividad, sin exigir de éste una contribución específica para que acceda al beneficio, especialmente a las personas que no cuentan con recursos suficientes para satisfacer ciertas necesidades básicas.

Entre otros servicios asistenciales podemos relacionar: la asistencia médica; la asistencia a los adultos mayores, a los ciegos, deficientes y enfermos graves; la asistencia a la infancia y a la familia; la asistencia habitacional, la asistencia al desempleado y al recluso. La Asistencia Social es ofrecida por medio de empresas privadas y organismos estatales, siempre bajo la supervisión o administración del Estado.

Salud Pública: ha sido conceptualizada como la ciencia y el arte de prevenir las enfermedades, prolongar la vida y fomentar la salud y la eficiencia física mediante esfuerzos organizados de la comunidad para sanear el medio ambiente, controlar las infecciones de la comunidad y educar al individuo en cuanto a los principios de la higiene personal; organizar servicios médicos y de enfermería para el diagnóstico precoz y el tratamiento preventivo de las enfermedades, así como desarrollar la maquinaria social que le asegure a cada individuo de la comunidad un nivel de vida adecuado para el mantenimiento de la salud.

Este artículo se vincula con el beneficio concedido en el artículo 7 inciso h) apartado 6 de la ley de IVA cuando dice: " los servicios prestados por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los inciso f) "Asociaciones y Fundaciones" g) "entidades mutuales" y m) "asociaciones deportivas y de cultura física" de la Ley de Impuesto a las Ganancias, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos."

Conforme surge del Dictamen 3/2010 de la Dirección de Asesoría Técnica, y haciendo cita a Raúl Aníbal Etcheverry en su obra "Formas Jurídicas de la Organización de la Empresa" Pág. 46, indica que, en cuanto al objeto de una asociación "es preciso recordar que en el estatuto débese precisar el objeto, que será la materialización de una serie de actividades tendientes a cumplir la idea de bien común de los miembros fundadores". Más adelante sostiene que "... a diferencia de las fundaciones, que tienen que realizar actos de bien común, aunque sean sectoriales, el bien común de las asociaciones debe traducirse como un objeto en beneficio de la comunidad o de parte de ella, ya que sus destinatarios principales son los asociados. El objeto es necesario e imprescindible. No puede existir asociación de objeto genérico."

5

promedio pero las empresas
sentirán aumentos de 40%

VIDEOS



Aborto legal:
Pichetto confirmó
que el dictamen
saldrá con cambios



El nuevo CEO de
Aerolíneas y la
parábola del león en
la selva



Carlos Slim a
Trump: "El mejor
muro es la inversión
y oportunidades
laborales en México"



Ni el objeto genérico de bien común, ni el específico, puede ser especulativo o tener un fin de lucro. Va de suyo que la asociación no reparte beneficios aunque los obtuviera".

Conforme lo expuesto, surge claramente que, independientemente del diseño del estatuto de la entidad, definir el objeto de la misma implica delimitar los distintos actos que sus órganos cumplirán en pos de concretar su fin, lo que lleva a que las actividades que la entidad desarrolle concordantes con dicho fin serán las entendidas directamente relacionadas con el mismo.

Sin embargo conforme la última jurisprudencia administrativa y judicial publicada vinculada con el último párrafo del artículo 7 continuación que incorporo la exención subjetiva, este beneficio se ha extendido a todas las actividades, que realicen estos sujetos mientras sean asociaciones con personería judicial que no persigan fines de lucro, aunque se trate de servicios que no se hallen tipificados expresamente en el artículo 3 inciso e) apartado 21 de la Ley de IVA, tal como establece el artículo 7 inciso h) de la Ley del IVA que tipifica a las "exenciones" .

Por otro lado el Dictamen N° 46/02 de la Procuración del Tesoro de la Nación, confirmó que el inciso s) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a los Réditos, en cuanto exime de todo impuesto nacional a determinadas instituciones, prevalece sobre normas de los distintos gravámenes y dicho criterio fue recogido por la Ley de IVA a partir de las modificaciones introducidas por la Ley N° 25.920, en el artículo 7 agregado a continuación. En tal sentido señaló que "al considerarse comprendida la Iglesia Católica en una exención genérica, fundada en una ley anterior a la reforma introducida en la Ley de Impuesto al Valor Agregado por la Ley N° 25.920 (B.O. 09/09/04) es que se concluyó que "La Iglesia Católica Apostólica Romana, se halla comprendida en el inciso s) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a los Réditos, según texto introducido a dicha norma por el inciso d) de la Ley N° 16.656, exenta de todo impuesto nacional por las actividades que realiza, y en esta consulta se halla exenta también la locación de inmuebles de su propiedad, con independencia del monto del alquiler.

Además no podemos dejar de mencionar el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, causa "Club 20 de Febrero c. Administración Federal de Ingresos Públicos" con sentencia del 26/09/2006, donde la Cámara Federal de Apelaciones considero exenta la prestación de servicios de bar, restaurante, cantina, salón de té y confitería prestados en su sede social, como también por la locación de sus salones para conferencias, reuniones, fiestas y similares de carácter eventual, frente al desarrollo de actividades de asistencia social.

Por esta razón entiendo que hay que analizar en cada situación particular si la entidad sin fines de lucro desarrolla, en toda su envergadura las actividades dispuestas en la ley N° 16.656, ya que en



Suprema de Justicia de la Nación ha manifestado en sus distintas sentencias ..."las exenciones deben entenderse conforme dispone la letra de la ley".

Además no podemos desconocer por otro lado que en los debates parlamentarios de la ley N° 23.871, que introdujo la franquicia del artículo 7 continuación en la Ley de IVA, nada permite inferir una voluntad legislativa diferente a la plasmada en sus textos (Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 23/08/90 y reuniones siguientes, p. 1706/2455; Diario de Sesiones del Honorable Senado de la Nación, 27 y 28/09/90, p. 4200 y sgtes.).

En consecuencia, sostener una interpretación contraria, y extender la franquicia, implicaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales, quienes no pueden juzgar el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron.

A modo de ejemplo les presento la consulta efectuada a través del Dictamen 67/2008 de la Dirección de Asesoría Técnica, donde La Caja del Banco de la Provincia de la Pampa, cuyo objeto principal es el otorgamiento de las siguientes prestaciones previsionales: Jubilación Ordinaria, Jubilación por Invalidez, Pensión por fallecimiento de afiliado en actividad y Pensión por fallecimiento de afiliado jubilado, además de servicios de asistencia para la salud, entidad que posee el reconocimiento del beneficio de la exención subjetiva en el impuesto a las ganancias en virtud del artículo 20, inciso f), y por lo tanto entiende que también le corresponde la del impuesto al valor agregado en función de la Ley N° 16.656, artículo 3°, punto 1, inciso d), ya que no le alcanza la limitación establecida por la Ley N° 25.920.

Dentro de la consulta se agrega que desarrollaran actividades inmobiliarias consistentes en la compra de inmuebles para alquilar por montos superiores a \$1.500 mensuales por unidad y por locatario y la construcción así como la venta de inmuebles en propiedad horizontal bajo la Ley N° 13.512 resultando exentas dichas operaciones ya que esos ingresos se destinarán a los fines de su creación, los que son permanentemente invertidos para lograr la rentabilidad necesaria para sustentar técnicamente el sistema previsional establecido y en virtud de ello además debería contar con la exención directa tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto al valor agregado por todas sus actividades de inversión.

En virtud de los criterios expuestos, y como el objeto de la rubrada es el otorgamiento de beneficios previsionales al personal, esta asesoría entiende que no encuadraría en los supuestos previstos en la Ley N° 16.656, toda vez que no se dedica a la educación, a la asistencia social ni a la salud pública, ni se halla mencionada dicha norma en el certificado de la exención



Ley N° 20321, publicada en BO el 10.05.1973 que han sido definidas como asociaciones constituidas libremente sin fines de lucro por personas inspiradas en la solidaridad, con el objeto de brindarse ayuda recíproca frente a riesgos eventuales o de concurrir a su bienestar material y espiritual, mediante una contribución periódica. Además estas asociaciones deberán inscribirse en el Registro Nacional de Mutualidades previo cumplimiento de los recaudos que establezca el Instituto Nacional de Acción Mutual

En similar circunstancia se encuentran las "Cooperativas" que han sido definidas por la Ley N° 20.337 publicada en BO el 15.05.1973 como una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para formar una organización democrática cuya administración y gestión debe llevarse a cabo de la forma que acuerden los asociados, y su intención es hacer frente a las necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes haciendo uso de una empresa.

La diversidad de necesidades y aspiraciones (trabajo, consumo, comercialización conjunta, enseñanza, crédito, etc.) de los asociados, que conforman el objeto social o actividad corporativizada de estas empresas, define una tipología muy variada de cooperativas, las cuales conforme hemos definido más arriba responderían a los requisitos de asistencia social, y por lo tanto entiendo que podrían también alcanzadas por este beneficio exentivo en el IVA, previo análisis de los objetos de constitución en cada situación particular.

Sin embargo a partir de la reforma introducida en la Ley de Concursos y Quiebras no podemos pasar por alto que a partir de la sentencia judicial publicada frente a la pérdida de fuente laboral, las "empresas recuperadas" podrán transformarse en Cooperativas de Trabajo y tomar bajo su responsabilidad el porcentaje de créditos que hayan sido homologados durante el Concurso de Acreedores, y donde si habría la intención de obtener lucro con el desarrollo de la actividad económica

A los expresado hasta ahora es oportuno citar que en algunos dictámenes, el Fisco Nacional ha manifestado que los titulares de la exención en IVA, tendrían que solicitar el beneficio formalmente, estableciendo de esta manera una limitación al uso de un derecho indebidamente y/ evitar errores de interpretación, pero hasta el día de la fecha no se ha instrumentado la misma. Para ejemplificar lo antes expresado presento el Dictamen 34/2007 de la Dirección de Asesoría Técnica, donde se analiza la consulta de una Asociación Civil sin fines de lucro (ONG) cuyo objetivo es el intercambio de conocimientos y experiencias con relación al sistema de siembra directa, para lo cual realiza diferentes eventos (días de campo, seminarios, talleres, congresos,



cultivos, sistemas de producción, etc..

Agrega que además de los ingresos provenientes del cobro de cuotas de los socios, percibe otros por la prestación de servicios científicos y tecnológicos, que provienen de una publicación mensual por vía electrónica en la cual se presenta una revisión bibliográfica de trabajos publicados en revistas científicas y técnicas.

Al respecto, cita que las actividades enunciadas se hallan tipificadas los puntos e) y j) del apartado 21, del inciso e) del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establece la gravabilidad de "Los servicios de explotación de ferias y exposiciones y locación de espacios en las mismas" y "La publicidad" efectuadas por un sujeto del artículo 20 f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y por lo tanto exentas en el IVA conforme lo dispuesto en el artículo 7 inciso h) apartado 6

Agrega además que los ingresos por publicidad en las ferias, exposiciones y congresos se originan en: stands comerciales, publicidad manual de congresos y en salas, las que son distribuidas en las ferias, exposiciones y congresos a título gratuito a todos los concurrentes y no se realizan ventas de bienes ni prestaciones de otros servicios.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado, cabe señalar que la exención en IVA queda condicionada al reconocimiento de este Organismo de la exención en el Impuesto a las Ganancias, y en tanto los ingresos obtenidos se apliquen a la consecución de sus fines.

No obstante ello, es del caso señalar que el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 7° prevé que "Respecto de los servicios de asistencia sanitaria, médica...y de los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circense, deportivo y cinematográfico, no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6, del inciso h), del primer párrafo del artículo 7°...".

En relación a las actividades que desarrollaría la entidad cabe expresar que del Estatuto que en copia corre agregado surge que la Asociación Civil (ONG) tiene como objeto social la promoción, desarrollo y mejoramiento de la técnica de siembra directa en el ámbito nacional; el fomento del espíritu de asociación entre los productores; prestar asesoramiento e información a los asociados y la defensa de sus intereses, desarrollando tareas de asesoramiento e información:

representación ante los organismos relacionados con la actividad; organización de asesorías especializadas en la actividad; promoción de la investigación científica y técnica; capacitación de sus miembros mediante boletines informativos, organización de cursos y conferencias.

Por lo tanto la exención en el Impuesto al Valor Agregado es de tipo objetiva, no pudiendo



3. Conclusión

Conforme lo analizado en el presente artículo observamos que la exención subjetiva incorporada a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 25.920 (B.O. 09/09/04) y la reglamentación de su alcance conforme la Resolución Conjunta 2223/2007 (AFIP), no es de aplicación literal sino que se tendrá que analizar el objeto del contrato constitutivo de la entidad, así como las actividades económicas que desarrollen, y por lo analizado solo sería aplicable a Asociación Civiles sin fines de lucro con personería jurídica, excluyendo al resto de las "asociaciones" antes analizadas.

Además considero que sería quizás conveniente que la Administración Federal reglamentase la aplicación de este beneficio en el gravamen bajo análisis, a efectos de limitar los excesos o aprovechamientos indebidos del beneficio fiscal que puede generar la denuncia tributaria penal conforme la Ley 24.769, siendo que puede incurrirse en la figura del error de interpretación, sin que exista malicia o premeditación de provocar un fraude fiscal, por ello siempre se recomienda ante la duda sobre la aplicación de una norma impositiva recurrir a la RG 1948 que reglamenta la figura de la "consulta vinculante"

La Dra. Cristina del Carmen Mansilla es Contadora Pública, con Postrado en Tributación (UMSA) y Postgrado en Finanzas y Derecho Tributario (UB). Es docente universitaria e Instructora de Capacitación de AFIP-DGI. Asimismo es Productora y Conductora del Programa Actualidad Tributaria. FM Aprender 106.1 Mhz, que se transmite todos los lunes de 18 a 20 horas.



Compartir en Facebook



Compartir en Twitter

G+ Compartir en Google +



MÁS NOTAS DE TU INTERÉS