



Fernández Fernanda Mabel
Ferullo Claudio
Grecchi Ana María
Olego Perla Raquel
Vitta José María

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad

TRIBUTOS NACIONALES Y PROVINCIALES QUE AFECTAN EL FUNCIONAMIENTO DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES DE LUCRO

1. INTRODUCCION

Al hablar de asociaciones deportivas debe señalarse- ante todo que estamos refiriéndonos a asociaciones civiles que tienen por objeto la difusión, enseñanza y/o práctica del deporte entre sus asociados.

Junto a la práctica deportiva del ciudadano como actividad espontánea, desinteresada y lúdica o con fines educativos y sanitarios, se halla la actividad deportiva organizada a través de estructuras asociativas y el "espectáculo deportivo", fenómeno de masas, cada vez más profesionalizado y mercantilizado¹

El deporte, aún manteniendo rasgos de deporte- ocio, deporte-salud o deporte-recreación, también ha sufrido el impacto y los efectos de la transformación posmoralista que privilegia la trivialización de la inteligencia y la cultura, y no sorprende que la actualidad del deporte coincida con el culto hiperbólico del espectáculo, con las estrategias de marcas, con la personalización y la profesionalización de los campeones. En este contexto se desarrolla y crece el negocio-deporte, el espectáculo- deporte.²

Ante todo las asociaciones deportivas suelen constituirse bajo la forma de asociaciones civiles, y como tales es necesario en primer lugar encuadrarlas

¹ Comunidades de bienes, cooperativas y otras formas de empresa, T.1, Colegios Notariales de España, Consejo General del notariado, Madrid, 1996, p.249.



estableciendo sus particulares características.

El Código Civil menciona en su artículo 33 entre las personas de carácter privado a*"Las asociaciones y las fundaciones que tengan por principal objeto el bien común, posean patrimonio propio, sean capaces por sus estatutos de adquirir bienes, no subsistan exclusivamente de asignaciones del Estado y obtengan autorización para funcionar...."*

De este modo, dentro del grupo de personas jurídicas de carácter privado, vemos que el legislador incluyó tanto a las asociaciones civiles como a las fundaciones exigiendo para ambas los mismos elementos y requisitos.

El presente trabajo se abocará esencialmente tanto a la existencia de un objeto de bien común, como punto de partida para el tratamiento tributario específico, en el marco del derecho constitucional de asociarse "con fines útiles", como a la inexistencia de fin de lucro como elementos característicos de estas asociaciones.

2. LA CONSTITUCION NACIONAL Y EL MARCO DE ACTUACIÓN DE LAS ASOCIACIONES CIVILES

Nuestra Constitución Nacional ha reconocido expresamente el derecho de asociarse con fines útiles (art.14 CN) y, aunque el derecho de reunión no está expresamente mencionado en la Constitución, nadie duda que este es también uno de los derechos fundamentales de todo ciudadano, y se lo hace derivar de los artículos 19, 22, 23 y 44 de nuestra Carta Magna.

Sin embargo el derecho de reunión no debe confundirse con el derecho de asociación, derecho éste último que abarca el simple hecho de reunirse, de entrar en comunicación recíproca con otros o de unirse calladamente sea o no para escuchar a un orador.

El derecho de libre asociación se encuentra presente al hablar de fines útiles, noción que no debe ser interpretada como sinónimo de "utilitarismo", es decir que se espera produzca provecho a los asociados, sino en el sentido más amplio posible. La finalidad de la asociación debe estar dirigida a mejorar de alguna manera al

² Biagosh, Facundo Alberto. Asociaciones Civiles. Ed.Ad Hoc. Buenos Aires, noviembre 2000.



hombre o al mundo que lo circunda.

Es útil todo aquello que no es ilícito, lo que no afecta la moral, a las buenas costumbres ni a los derechos de terceros³.

Es decir, debe medirse que un fin es útil, considerando para ello a la comunidad en su conjunto, la que será en definitiva la destinataria de la citada utilidad, a partir del cumplimiento del objeto tendiente al bien común de la asociación para el cual el Estado otorga personalidad jurídica⁴. La utilidad se hará extensiva a la comunidad en su conjunto.

Es así necesario señalar que no es necesario que las personas jurídicas se propongan un fin inmediato de bien público general, siempre que ese bien general resulte del objeto y de las actividades de la entidad.

3. EL DERECHO DE ASOCIACIÓN Y SU MANIFESTACIÓN A TRAVÉS DE LAS ASOCIACIONES CIVILES

Es así que resulta importante centrarse en la definición y caracteres de una asociación como agrupamiento de voluntades.

Una muy importante corriente doctrinaria señala que muchos intereses humanos no lo son meramente del individuo, sino comunes a un conjunto más o menos amplio de hombres y solo pueden satisfacerse por la cooperación ordenada y duradera de esa pluralidad. Esto explica que en todos los pueblos la necesidad haya llevado a uniones o instituciones permanentes, en una palabra, a organizaciones para el logro de tales fines comunes: el Estado, municipios, Iglesia, asociaciones, etc. Esta organización por vía de la unión contractual para conseguir un fin común puede realizarse de modo que los individuos sean, en su conjunto, sujetos de derechos y deberes: sociedad. Pero entonces la "unión" o conjunto se halla en situación dependiente de las personalidades individuales. Por ello, se prefiere la forma de organización corporativa, la asociación.

De esta conceptualización -entonces- podemos desprender determinados elementos para lograr una definición. En primer lugar el concepto de organización, lo

³ Ekmekdjian, Miguel A. Manual de la Constitución Argentina. Depalma, pág. 101-107.



que presupone- en la mayoría de los casos- un acuerdo anterior tendiente al logro de finalidades comunes; por otro lado la llamada "unión" de voluntades, tendiente al mismo objetivo, como consecuencia de la necesidad de dar satisfacción a intereses humanos, ante los cuales, la unión de voluntades se organizará a efectos de darle la adecuada y más o menos permanente satisfacción. Para poder lograr que dichas satisfacciones sean permanentes, previo a tomar conciencia de que ciertas necesidades son permanentes, las asociaciones –en muchos casos- a pesar de originarse contractualmente, asumirán la característica de institución, se institucionalizarán para permitir su duración en el tiempo.⁵

En las asociaciones y las corporaciones priva el elemento personal (universitas personarum) a lo que agrega, que la corporación o la asociación "es la unión estable de una pluralidad de personas, independiente en su existencia del cambio de miembros, que tiene una constitución corporativa (estatuto, principio de mayoría, dirección) y un nombre colectivo, correspondiendo la administración de los asuntos de la asociación a los miembros (en persona o mediante el órgano designado al efecto por la asociación)"⁶

3.1. La noción del bien común

Ya hemos mencionado que uno de los requisitos para la existencia de asociaciones civiles, es la exigencia de bien común, lo que de alguna manera predetermina legislativamente el sentido y dirección que habrá de darse a la persona jurídica nacida y constituida a partir de una convención de miembros, en ejercicio del derecho de asociación con "fines útiles" garantizado por nuestra Constitución.

Existe por lo tanto un elemento subjetivo, constituido por los miembros de la asociación- es decir los socios- quienes habrán de unificar en ella una importante cantidad de voluntades que habrán de confluir en una sola, cual es la voluntad de nuevo sujeto de derecho que habrá de conformar la nueva persona jurídica nacida a

⁴ Biagosh, Facundo Alberto. Asociaciones...Op.cit. p.117.

⁵ Biagosh, Facundo Alberto. Asociaciones...p.119.

⁶ Spota, Alberto. Tratado de derecho civil, t.I Parte General, vol.3, Depalma, Buenos Aires, 1948,



partir de aquel acuerdo de voluntades dirigidas en un mismo sentido.⁷

A partir de estos encuadres trataremos, en primer lugar, de dar una noción de lo que se entiende por beneficio público o bien común, teniendo como premisa que el mismo no se identifica con la obtención de un beneficio económico por parte de los miembros de la entidad. Esta noción a su vez, solo puede ser una aproximación al concepto, dada la extensión amplia que puede acordársele a éste.

Expresa BORDA, que el bien común o bien público general de las asociaciones, debe resultar de su objeto y de su actividad, siendo por lo tanto una cuestión determinable en los hechos. Concluyendo que por más que el objeto se presente en apariencia como puramente egoísta de la institución, siempre que se pueda extraer del mismo, un fin socialmente útil, este requisito estará satisfecho⁽⁸⁾.-

LLAMBÍAS, por su parte expresa, que el bien común debe traducirse como finalidad útil par la sociedad –al igual que BORDA- agregando, que aunque el objeto no sea totalmente altruista o desinteresado, y pueda reportar ciertas ventajas a sus asociados. Consideramos que las ventajas se presentan siempre en toda organización, puesto que el derecho de asociación, reconocido por la Constitución nacional solo se acuerda con fines útiles, de lo que surge la inconveniencia legal de asociarse para no obtener ninguna utilidad o ventaja, en este caso de índole no económica.⁽⁹⁾-

PAEZ en su tratado "El Derecho de las Asociaciones"⁽¹⁰⁾ enuncia los siguientes caracteres del bien común:

- 1) *Generalidad*, en cuanto no se trata del bien que es común a los componentes del grupo, sino del bien de la comunidad general, el bien público.
- 2) *Flexibilidad*, en cuanto el bien común no sería un concepto rígido sino circunstancial, susceptible de variación según los casos.

p.76

⁷ Biagosh, Facundo Alberto. Asociaciones...p.119-120.

⁸ BORDA, Guillermo, Tratado de Derecho Civil Argentino –Parte General-, Ed. Abeledo Perrot, 5º Ed.

⁹ LLAMBIAS, Jorge, Código Civil Anotado

¹⁰ Citado por NAPOLI Alicia y MESSINA Susana, Consideraciones sobre el Bien Común como objeto de las Asociaciones y Fundaciones, L.L. 1991, D, página 1298.



3) *Interés público*, en cuanto el bien común coincide con el interés general.

Por su parte, y tomando ya conceptos jurisprudenciales vale apropiarnos de lo dicho por la Cámara Nacional Civil, sala I, el 12/7/90, en *"Comunidad Homosexual Argentina c/Inspección General de Justicia"*. Dicha Cámara dijo que: *"El bien común, exigido por el Artículo 33 del Código Civil para la existencia de las asociaciones como personas jurídicas de carácter privado, supone, en primer lugar, bienes que como tales satisfacen necesidades del hombre, perfeccionándolo, y al mismo tiempo que son comunes, son susceptibles de ser obtenidos y participados por todos en forma solidaria. En este sentido bien común se contrapone al bien individual (...) La noción del bien común no solo hace referencia a las estructuras materiales de la vida estatal, sino que incluye también, junto a otras condiciones sociales, políticas, jurídicas y culturales, aquéllas concernientes a la salud física y psíquica de los habitantes y también criterio y pautas morales que hacen a nuestra identidad y ofrecen un marco valioso para el aprendizaje y desarrollo de la convivencia, integrando así el patrimonio espiritual de la comunidad (...) El bien común es el conjunto de condiciones de vida social que hacen posible tanto a la comunidad como a cada uno de sus miembros el logro más fácil de su propia perfección"*. Así, su idea comprende la de bienestar general del preámbulo de la constitución nacional y la prosperidad del país contemplada en el artículo 67 inciso 16 de la Carga Magna. También se ha pronunciado en este sentido nuestro más alto tribunal, quien identifica el bien común requerido por el Art. 33 del Código Civil, con el bien Estatal⁽¹¹⁾.

En el ámbito impositivo en particular, vale traer a colación lo expresado por la Resolución General 1342, que ha entendido que "bien común": *"Es a la postre un concepto referido a valoraciones de contenido ético, de donde resulta que aquellos propósitos perseguidos estatutariamente y de hecho por las entidades beneficiarias, no pueden hallarse en colisión con los principios, sea de naturaleza política, social, religiosa, etc. que conforman la moral pública y el espíritu tradicional de la nacionalidad argentina"*.

¹¹ "Comunidad Homosexual Argentina c/Resolución I.G.J. s/Personería Jurídica", CSJN, 22/11/91



3.2. La inexistencia de fines de lucro

Otra clasificación de las personas jurídicas involucra, el “fin de lucro” que se proponga la entidad, distinguiendo, por una parte entre las asociaciones civiles y fundaciones, que no persiguen un fin lucrativo, y, por otra parte, entre las sociedades civiles y comerciales, que por el contrario, buscan obtener un rédito económico para sus miembros, puesto que poseen un fin de lucro.⁽¹²⁾-

Sin embargo no es la finalidad de lucro lo que marca la distinción entre estas entidades y las sociedades civiles y comerciales, sino la aplicación que se haga de ese lucro. Si las ganancias se destinan a un fin altruista o desinteresado, como puede ser la difusión y práctica de distintas actividades humanas (culturales, científicas, religiosas, políticas, deportivas, etc.) se estará en el ámbito propio de las instituciones que nos ocupan. En cambio, se estará fuera de él, si se asignan en beneficio individual de alguien.

Las entidades no lucrativas no pierden ese carácter por la circunstancia de que desenvuelvan alguna actividad económica con el objeto de allegar fondos a la institución. Así por ejemplo, un club deportivo puede vender artículos vinculados con sus actividades, tener un restaurante, cobrar entradas a los socios o extraños para presenciar un partido, etc. Lo esencial en ellas es que no distribuyan dividendos o ganancias entre sus asociados.-⁽¹³⁾

GIRALDI y GÓMEZ LEO explican de manera magistral: “Lucro” según el Diccionario de la lengua española, es la ganancia o utilidad que se saca de una cosa y la consecuencia lógica y –deseada- de la exigencia de patrimonio y capacidad de adquirir bienes que prescribe el Código Civil (artículo 33) ¿qué sentido tendría un patrimonio estático, solo destinado a ser consumido? No es esto lo que quiere la ley. Al contrario, al requerir a las personas jurídicas de carácter privado, patrimonio y aptitud estatutaria de adquirir bienes, es claro el sentido permisivo de la norma⁽¹⁴⁾

¹² BUERES Alberto y HIGHTON Elena, Código Civil y Normas Complementarias –análisis doctrinario y jurisprudencial-, Tomo I, página 315.

¹³ BORDA Guillermo, ob. Cit. , página 537.

¹⁴ GIRALDI Pedro y GOMEZ LEO Osvaldo, Derecho Empresario Actual, Cuadernos de la Universidad Austral, Volumen I, página 386.



Es así que, la cuestión del beneficio extraeconómico, es la verdadera razón de la existencia de las asociaciones civiles y, su nota distintiva consiste en que la ganancia que se puede obtener a través de la gestión de alguna actividad lucrativa se emplee para satisfacer intereses de bien común. Es decir, la aplicación de los fondos que no se distribuyen entre los miembros del ente, debe guardar una estrecha relación con el cumplimiento de un beneficio socialmente útil y traducirse en una recompensa no pecuniaria.

En concordancia con lo enunciado, el Organismo Fiscal sostuvo, mediante la Resolución General 1432/71, que por ser un elemento distintivo de las asociaciones lo "*socialmente útil*", lo que lleva a una exclusión de fines lucrativo para los asociados; éste no debe entenderse alterado por el hecho de que la entidad obtenga rentas; no correspondiendo excluirlas del beneficio que gozan –exención– por el hecho de realizar actividades que se encuentran previstas en sus estatutos y que, aisladamente consideradas, puedan merecer una calificación diferenciada. Haciendo la aclaración que, "...siempre y cuando, tales actividades se vinculen y sean compatibles con sus objetivo sociales".-

La prioridad que se le da al beneficio público –aunque sea mediato– como objetivo principal para el beneficio exentivo, llega a tal extremo, que coloca a la forma jurídica en un segundo plano, puesto que se considera que la adopción de la figura prevista en el artículo 3º de la ley 19.550 –sociedad anónima sin fines de lucro– no es óbice para el otorgamiento de la exención

En definitiva, sostenemos que el concepto de "inexistencia de fines de lucro", se encuentra orientada hacia la ausencia de beneficios económicos de los asociados, que comprende tanto la no-distribución directa o indirecta de utilidades, como el patrimonio de la entidad (Artículo 50 del Código Civil).-Y por ello, consideramos que la realización de actividades económicas es compatible con la naturaleza de estas entidades, en la medida que los ingresos que se obtengan, sean volcados al cumplimiento de sus fines sociales.-(¹⁵)

4. CUESTIONES IMPOSITIVAS

¹⁵ GUERRIERI Félix y PENA Ramón, II Coloquio Internacional de Derecho Tributario, Universidad Austral, agosto 2000,página 258.



Partiendo de los conceptos y marcos descriptos en la introducción, es que las leyes impositivas han previsto exenciones que tienen como fundamento las previsiones constitucionales y civiles ya esbozadas.

No obstante lo hasta aquí dicho, y en referencia a la interpretación y justificación que merecen las exenciones en cuanto a consideraciones legales, nos parece de importancia señalar una aclaración contenida en un fallo del 31/03/97 del T.F.N. en la causa Club Deportivo Baradero (Errepar, agosto 1997), cuando sostuvo que "...no compete al Organismo Recaudador otorgar ni conceder una exención- no obstante que así lo expresan, impropriamente el artículo 28 del reglamento de la Ley 11.682 y el artículo 33 del DR de la ley de impuesto a las ganancias (...se otorgará a pedido de los interesados)- ya que es materia de reserva legislativa tanto la creación de los tributos como la de los beneficios de naturaleza fiscal, ciñéndose la función administrativa a constatar si existe correspondencia entre la concreta situación de hecho y la descripta en la norma legal como antecedente de esa dispensa".

4.1. Tributos Nacionales

4.1.1. Impuesto a las Ganancias

La ley no define ni enuncia quienes son los sujetos del impuesto, sólo hace una mención de ellos al precisar el ámbito del impuesto en el art.1, al disponer que todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al mismo.

Y agrega que los sujetos residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, incorporando el concepto de sujeción integral.

En cambio, los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, a través de una retención con carácter de pago único y definitivo.

De lo que se desprende la necesidad previa de conocer la residencia de los sujetos, y en consecuencia definir el alcance de la materia gravada.

Por cuanto, de no cumplirse las condiciones de reciprocidad establecidas por el art. 20, las asociaciones deportivas del exterior deberán tributar por las ganancias de fuente argentina.



En materia de personas de existencia ideal el criterio es el lugar de constitución, sin tener en cuenta otros aspectos.

Estas exenciones, tal como ya mencionáramos comprenden subjetivamente a la gama de entidades u organizaciones conocidas coloquialmente como "entidades sin fines de lucro", entre las cuales se encuentran las asociaciones civiles (con y sin personería jurídica) y específicamente las asociaciones civiles y deportivas, motivo de esta investigación.

En parte, es el art. 69 que al establecer la forma de tributar – con alícuota proporcional- enuncia los sujetos. Dentro de las sociedades de capital y otros sujetos, se incluye a **las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país siempre que no gocen de exención.**

Es aquí donde entra a jugar el tratamiento diferencial, y la importancia de reunir los requisitos exigidos por el art. 20 de la ley y sus correlativos del decreto reglamentario a fin de gozar de tal exención, que liberan a estas entidades de tributar sobre sus ganancias netas, a la alícuota proporcional del 35 %.

No obstante es preciso tener presente que en caso de no gozar de tal tratamiento exentivo, o en caso de perderlo, son sujetos del impuesto desde la fecha del acta fundacional.

Su vida no se extingue hasta tanto no se efectúe la distribución final. Al hacerse la distribución definitiva de lo obtenido por la liquidación -lo que implica la terminación del ejercicio fiscal corriente- debe presentarse una declaración jurada correspondiente al ejercicio así terminado.

El art. 2º del decreto reglamentario dispone que están obligados a presentar declaración jurada y, cuando corresponda, a ingresar el impuesto, entre otros, las entidades civiles, los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios; después del cierre del ejercicio anual, acompañando como parte integrante de la declaración jurada aquellos elementos que a tal efecto requiera la A.F.I.P.

De manera que estas entidades, en principio, son sujetos del impuesto a las Ganancias. Les cabe en tal carácter la aplicación del art. 2 de la ley y en especial la teoría del incremento patrimonial o del balance, en virtud del cual todas



las ganancias que obtengan están alcanzadas – salvo que estén exentas- aún cuando no cumplan las condiciones de permanencia y habilitación de la fuente y periodicidad de la renta.

El Impuesto a las Ganancias acuerda beneficios fiscales a estas entidades desde los albores del mismo, más aún, desde la vigencia del impuesto a los Réditos.

Como antecedente vale mencionar la Ley 12965 (B.O. 16/4/1947) de reforma a la Ley del impuesto a los Réditos que agrega al Art.19 el inc. m) con la consiguiente redacción: *“Quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las asociaciones deportivas y de cultura física y los inmuebles de su propiedad en que funcionen sus campos de deportes, instalaciones inherentes a sus fines y sedes administrativas y/o sociales, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo.”*

En la actualidad es en el inc. m) del artículo 20 de la ley de Impuesto a las Ganancias, donde se consagra esta exención de carácter subjetivo a las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física. Pero exige el cumplimiento de una serie de condiciones.

En efecto, gozarán del beneficio siempre que:

- a) no persigan fines de lucro,
- b) no exploten o autoricen juegos de azar

El Art. 37 del reglamento aclara que a los fines de la exención del impuesto a las ganancias que acuerda el artículo 20, inciso m), de la ley, no se considerará explotación de juegos de azar la realización de rifas o tómbolas cuando hayan sido debidamente autorizadas.

De manera que el goce de la exención depende de la autorización o no del juego de azar.

- c) y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo.



Para establecer la relación entre las actividades sociales y las deportivas, se tendrán en cuenta los índices representativos de las mismas (cantidad de socios que participan activamente, fondos que se destinan y otros), tal como lo dispone la mencionada norma reglamentaria.

Agrega que esta exención se extenderá a las asociaciones del exterior, mediante reciprocidad.

En un intento por restringir las exenciones de carácter general, y evitar que se utilicen fondos adoptando la forma de pago a los directivos, el art. 20, in fine, establece que la exención no será de aplicación para aquellas instituciones que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas cualquiera sea su denominación, un importe por todo concepto, incluidos los gastos de representación y similares, superior en un 50% al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo; tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.

Esta limitación no es aplicable cuando lo que se retribuye es una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por los mismos. (Art. 44 DR)

Esta exención no se goza por el sólo hecho de reunir los requisitos señalados, sino que debe ser solicitada de acuerdo con lo previsto en el art. 34 del D.R. que dispone que "se otorgará a pedido de los interesados, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la A.F.I.P"

Estas entidades deben empadronarse de acuerdo con lo normado por la Res. General 729 (AFIP) y su modificatorias complementarias (Res. General 885 y 1815 de la AFIP: Nota externa 1/2000 y 5/2004).

De esta forma el Fisco ha tomado conocimiento de la situación de muchas entidades que gozaban de exención en virtud de antiguas resoluciones, que las han perdido por no reunir los requisitos señalados.



4.1.2. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Según la Ley 25063 (B.O.30/12/1998), las entidades civiles deportivas que se encuentran exentas en el impuesto a las ganancias, también lo están en ganancia mínima presunta (Art. 3 inc. c).

4.1.3. Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado que nace con el dictado de la ley 20631 del 27/12/1973 y con vigencia desde el 01/01/1975 respecto a la prestación de servicios (actividad que desarrollan las asociaciones civiles deportivas, objeto del presente estudio) presenta la siguiente evolución:

- Desde sus orígenes y hasta la ley 23871 (B.O. 31/10/90) y vigente a partir del 01/12/1990, sólo gravaba algunas prestaciones de servicios que eran las indicadas en el art. 3º de dicha ley, mientras que el resto estaban excluidas del objeto del tributo.
- A través de la ley 23871, se produce la generalización del IVA a los servicios. El procedimiento adoptado fue incorporar el actual apartado 21 al inciso e) del artículo 3º donde se gravan " Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina"...

Esta modificación trajo como consecuencia que el legislador cuando no quiere gravar una determinada prestación debe declararla exenta; anteriormente, bastaba con no incluirla en el listado del artículo 3º.

Por este motivo se incluye el actual inciso h) del artículo 7 de exenciones que se refiere solamente a las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º.

El apartado 6 de este inciso exceptúa a" Los servicios prestados



por.....entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f)g)y m)¹⁶ del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.....”

Dada la redacción, apreciamos que el alcance de la exención sólo está referido a locaciones y prestaciones de servicios, incluidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º, por lo cual, si la entidad presta servicios incluidos en los apartados 1 a 20 o efectúa venta de cosas muebles, esto resulta alcanzado por el gravamen.

Por otra parte, la reciente reforma ¹⁷al artículo sin número incorporado a continuación del 7º a la ley del IVA establece en su primer párrafo:

“Respecto.....de los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza circenses, deportivos.....no serán de aplicación las exenciones previstas en el punto 6 del inciso h).....”

Y en su 4º y 5º párrafo:

”Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente.

La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3º inciso d) de la ley 16656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la ley 11682”

Luego, si nos referimos particularmente a las asociaciones deportivas sin fines de lucro veremos que respecto de:

- a) El cobro de cuotas sociales relacionadas con sus fines estarían comprendidos en la exención del artículo 7 inc) h numeral 6,

Por las entradas que se cobren por acceso a los espectáculos deportivos de carácter amateur, estarían exentas por el artículo 7 inc) h numeral 11.

¹⁶ El inciso m) comprende a las asociaciones deportivas y de cultura física sin fines de lucro

¹⁷ Ley 25920 B.O. 09/09/2004



La reglamentación estableció que se debía entender por **deporte amateur**, **aquel en que los protagonistas sean deportistas aficionados o amateurs**, entendiéndose por tales **aquellas personas físicas que no perciben retribución por practicar un deporte**.¹⁸

En sentido contrario, las entradas de acceso a espectáculos donde los protagonistas sean profesionales, están alcanzadas por el tributo.

La doctrina señala que quedarían encuadrados como deportistas amateurs, aún aquellos que reciben una beca deportiva, tanto las previstas por la ley 20655 (Ley del Deporte), como otras, siempre que como señalan las Resoluciones 129/93 y 170/95 de la Secretaría de Deporte de la Nación, tengan como destino específico la **capacitación, adiestramiento y preparación del deportista**. Esto sería así, ya que dichas becas no remuneran la actividad deportista como tal.¹⁹

b) **Dentro de las exenciones subjetivas** contempladas en leyes anteriores a la ley 25920, encontramos la **ley 16774 B.O. 21/03/1966**, mediante la cual se **eximió al Club Atlético Boca Juniors de todos los impuestos y tasas nacionales que le correspondiera abonar** con motivo de las construcciones que realice sobre la superficie que le fuera cedida por ley 16575.

Igual tratamiento se le otorgó a aquellos clubes deportivos que a la fecha de sanción de la ley, o en el futuro, efectúen obras de construcción, refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas.

Tal dispensa fiscal, respecto del IVA, implica la exención del impuesto a los contratistas, locadores de obra, locadores y prestadores de servicios y proveedores de materiales en la medida que tengan por objeto las construcciones deportivas citadas.

Esta disposición legal consagra una exención de características únicas en nuestro régimen de IVA, **dado que rige también respecto de las adquisiciones, puesto que en el resto de las exenciones, la dispensa sólo se aplica respecto de las**

¹⁸ Decreto reglamentario de la ley de IVA. Art. 33

¹⁹ MARCHEVSKY, Rubén. *IVA. Análisis Integral*. Ediciones Macchi. Buenos Aires, 2002. Página 327/328



prestaciones que realice el sujeto exento.

Sobre la vigencia de esta ley el organismo recaudador se expidió con fecha 23/11/1991 ante el pedido de emisión de una constancia de exención respecto del impuesto al valor agregado para ser entregada a la empresa adjudicataria de la construcción de un gimnasio cubierto de una entidad deportiva, reafirmando dicha vigencia.

No obstante, el organismo recaudador fue siempre contrario a reconocer exenciones provenientes de leyes extrañas a la ley del Impuesto al Valor Agregado²⁰

Luego del dictado de la ley 25920, la exención proveniente de la ley 16774 aparece sin discusión.

Pero, pensamos que lo determinado por el dictado de esta ley va mucho más allá. Si nos ateníamos únicamente a lo referido por la ley del IVA, las exenciones de que gozaban las instituciones incluidas en el art. 7 inc. H) numeral 6, sólo podían referirse a las actividades del artículo 3º inciso e) numeral 21, pero el agregado final al artículo sin número a continuación del art.7, viene a darle respaldo a las exenciones de todo impuesto nacional otorgadas por leyes genéricas y en dicho párrafo no hay ninguna limitación.

TRATAMIENTO DE ALGUNAS ACTIVIDADES COMUNES DE LOS CLUBES DEPORTIVOS

Las instituciones referidas realizan distintas actividades que les generan ingresos que pueden tener diferentes orígenes: por publicidad por cesión de espacios en determinados lugares donde se desarrollan las actividades deportivas, concesiones, alquiler de cosas muebles, restaurantes y similares, que quedarían marginados del IVA o no, según la tesis a la que podamos adherir.

Lo mismo podría ocurrir, respecto de venta o importación y posterior venta de cosas muebles para financiar su actividad: en todos estos casos, se tratará de ventas exentas, si considera la tesis de la procedencia de la ley especial o de ventas gravadas, si consideramos la tesis restrictiva limitando la exención solamente a

²⁰ Ver instrucción general 5/2000



ciertos servicios vinculados al deporte.

Resulta interesante ver la jurisprudencia administrativa o judicial que se produjo en situaciones similares a las planteadas:

- Explotación de confitería y restaurante. En la medida que dichos servicios son brindados por el club, destinado a sus socios y el destino de la recaudación se vuelca a los fines sociales, encuadran en la exención.

TFN 31/03/1997 Club Deportivo Baradero

- La entrega onerosa por parte de la entidad de municiones, platillos, hélices, blancos u obleas, no deben considerarse como venta por resultar indispensables, conexas y accesorias para la práctica de tiro y parte integrante de la principal actividad que presta la entidad. No resultando necesarios para la práctica del tiro al blanco las calcomanías, distintivos, alcanzados por el impuesto, dado que constituyen venta de cosas muebles.

Tribunal Fiscal de la Nación. Tiro Federal Argentino de Mar del Plata

(Sala D 13/07/1998)

Asimismo, cabe señalar que de la lectura del Acta correspondiente al encuentro del GRUPO DE ENLACE AFIP-DGI/CPCECABA del 13/10/2004 surgen las siguientes preguntas, con sus respuestas:

El mantenimiento de las exenciones en el IVA, según lo previsto por el nuevo cuarto párrafo del artículo 7.1 de la ley del tributo, rige no sólo para el hecho imponible "prestaciones y locaciones de servicios", sino también para la venta de cosas muebles e importación de bienes, entre otros. ¿Se coincide con tal criterio?

R.: Sí, por tratarse de exenciones subjetivas.

La ley 25920 incluye la exclusión de la limitación del primer párrafo (incorporado como tercero) en el artículo 7.1 de la ley del IVA y, por lo tanto, con exención vigente a la disposición del artículo 3, inciso d), de la ley 16656, incorporado como artículo 19 de la ley 11682 (t.o. 1972 y modif.). Lo mismo ocurre con el artículo 1, apartado 4, de la ley 12965 de entidades deportivas. ¿Se coincide con tal criterio?

R.: Sí, se coincide con tal criterio.



4.1.4. Impuesto a los débitos y créditos en las transacciones financieras

Al dictarse la Ley 25413 (B.O. 26/03/2001) el Artículo 2º indicaba *"que no se hallarán sujetos del gravamen a que se refiere la presente Ley, los créditos y débitos correspondientes a cuentas de:*

c) las entidades reconocidas como exentas por la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros, en virtud de lo dispuesto por la Ley de Impuesto a las Ganancias"

Posteriormente, a través de la Ley 25453 (B.O. 21/07/2001) fue eliminada esta exención.

En la actualidad, a partir de 1/1/2002 y de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto 1676/2001 se fija una alícuota especial del 2,50‰ para aquellos sujetos que concurrentemente tengan exenta y/o no alcanzada en el impuesto al valor agregado, la totalidad de las operaciones que realizan y resulten exentos del impuesto a las ganancias.

4.2. TRIBUTOS PROVINCIALES

El Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe (t.o. según decreto 2350/97) establece que son sujetos pasivos, contribuyentes, de los impuestos provinciales, las personas de existencia visible capaces o incapaces, las personas jurídicas, las sucesiones indivisas, las sociedades o asociaciones y entidades con o sin personería jurídica, que realicen los actos y operaciones o se hallen en las situaciones que el Código Fiscal o leyes fiscales especiales consideren como hechos imponible (artículo 17 del Código Fiscal).

El mismo artículo legal señala asimismo que son contribuyentes de las tasas las personas y otros sujetos indicados en el párrafo anterior a las cuales la provincia preste un servicio administrativo y judicial que, por disposición del Código Fiscal o de leyes especiales, sea causa de la obligación pertinente.

Corresponde aclarar que, como regla general, conforme lo dispone el Libro Primero – Parte General, en su artículo 101, del Código Fiscal de la Provincia de



Santa Fe, cuando en el Código o en la Ley Impositiva anual se hace referencia a determinado tipo de entidades o asociaciones, éstas deberán estar constituidas conforme disposiciones legales que las regulan, autorizadas debidamente y cumplir con sus fines. Por lo tanto para gozar de las exenciones tributarias objetivas o subjetivas establecidas en el ámbito de la provincia de Santa Fe, las entidades deportivas deberán ante todo hallarse constituidas conforme a derecho.

4.2.1. Impuesto Inmobiliario

El impuesto Inmobiliario es el impuesto anual exigido por la provincia que grava los inmuebles situados en su territorio, establecido según alícuotas proporcionales fijadas por la Ley Impositiva anual en función de las valuaciones fiscales de la tierra y de las mejoras, más los adicionales establecidos (artículos 105 y ss. del Código Fiscal).

Los contribuyentes de este impuesto son los propietarios de los inmuebles o los poseedores a título de dueño. En los casos de ventas de inmuebles a plazo, cuando no se haya realizado la transmisión del dominio, tanto el propietario del inmueble como el adquirente, se considerarán contribuyentes y obligados solidariamente al pago del impuesto (artículos 109 y 110 del Código Fiscal).

Con relación a las exenciones del tributo, el artículo 114 del Código Fiscal establece que se encuentran exentos los inmuebles de propiedad de las asociaciones deportivas (inc. e).

En cuanto a las formalidades a cumplir para el reconocimiento de tales exenciones, el artículo 115 del mismo Código señala que las mismas se extenderán a solicitud de parte en cualquier tiempo y subsistirán mientras las condiciones que le dieron origen no varíen y la norma impositiva no sufra modificaciones, estableciéndose asimismo que las exenciones otorgadas no darán derechos a repetir lo que ya se hubiese pagado.

4.2.2. Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El impuesto sobre los Ingresos Brutos es el impuesto exigido por la provincia que grava el ejercicio habitual en su territorio o jurisdicción, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra



actividad a título oneroso –lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice, siendo que los ingresos brutos obtenidos por asociaciones se consideran alcanzados por el impuesto independientemente de la frecuencia o periodicidad y naturaleza de la actividad, rubro, acto, hecho u operación que los genere (artículos 122 y 123 del Código Fiscal).

Los contribuyentes de este impuesto, conforme lo señala el artículo 128 del Código Fiscal, son los sujetos (personas físicas, sucesiones indivisas y personas de existencia ideal) que realicen o desarrollen las actividades, actos, hechos u operaciones que generen los ingresos brutos gravados por el tributo, manteniendo su condición de sujetos pasivos quienes hayan sido declarados en concurso preventivo o quiebra.

La base imponible la constituye, salvo disposición expresa en contrario (ej.: en algunos casos la misma está dada por la diferencia entre ventas y compras), los ingresos brutos gravados devengados durante el período fiscal (año calendario), haciéndose el pago del impuesto por el sistema de anticipos y ajuste final sobre ingresos calculados sobre base cierta.

Existen varias alícuotas, fijadas por la Ley Impositiva anual, aplicables para las actividades que se consignan especialmente en ésta. La alícuota básica es del 3,5% (artículo 6 Ley Impositiva anual), existiendo alícuotas diferenciales del 0,25%; 1%; 2,5%; 2,8%; 3,25%; 4,1% (aplicable entre otras actividades, a la comercialización de billetes de lotería, prode, quiniela, y juegos de azar autorizados, comercialización de rifas –art. 7 Ley Impositiva anual-) y 15 %. Se establecen ingresos mínimos para los anticipos mensuales y saldos de declaración jurada anual, en función de la actividad (industria, comercio o servicios) y del número de titulares y personal en relación de dependencia, estableciéndose asimismo ingresos mínimos para determinadas actividades.

Se permite a los contribuyentes deducir como crédito fiscal el importe del Derecho de Registro e Inspección municipal del período mensual, siempre que se encuentre efectivamente abonado. El monto a deducir por tal concepto, no podrá superar el diez por ciento del impuesto determinado.

Existen exenciones objetivas y subjetivas para este impuesto.



El artículo 159 del Código Fiscal, en su inciso b), establece la exención subjetiva para las asociaciones y entidades deportivas, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documentos similares, estableciendo como condición que en ningún caso estos ingresos se distribuyan directa o indirectamente entre los socios. En todos los casos se deberá contar con **personería jurídica o reconocimiento por autoridad competente**, según corresponda. Y según lo establece el artículo 163 del Código Fiscal, para gozar de las exenciones impositivas se deberá dar previo cumplimiento a las formalidades, requisitos, condiciones y plazos que establezca la Administración Provincial de Impuestos.

Pero la exención subjetiva que le corresponde a la entidad deportiva no procede por los ingresos provenientes de la explotación de la actividad de juegos de bingos, realizada en forma periódica y/o con características habituales (artículo 161 del Código Fiscal).

4.2.3. Impuesto de Sellos

El impuesto de Sellos grava todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen en el territorio de la provincia, o fuera de su jurisdicción cuando de su texto o como consecuencia de los mismos resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella, permitiéndose el pago a cuenta por gravamen análogo abonado en la jurisdicción de origen –sin que el mismo pueda generar saldo a favor del contribuyente-, y a condición de reciprocidad, quedando la prueba a cargo del interesado (artículo 167 del Código Fiscal).

Este impuesto debe satisfacerse por el solo hecho de la instrumentación o existencia material de los actos, contratos u operaciones gravados, con independencia de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos (artículo 168 del Código Fiscal).

En el caso de la emisión, circulación o venta en la provincia de rifas, bonos de canje, tómbolas o cualquier otro medio por el cual se ofrezcan premios, la base imponible se constituye por el monto total de las boletas vendidas correspondientes a cada emisión autorizada, configurándose el hecho imponible desde el momento en



que la Administración Provincial de Impuestos notifique a la interesada que se encuentra autorizada su circulación y venta (artículo 207 del Código Fiscal). Conforme lo dispone el artículo 208 del mismo Código, sólo será procedente la devolución del impuesto pagado cuando mediaren errores materiales o se rescataren los bonos vendidos y se anularen los premios, debiendo en estos últimos casos aportarse como prueba los bonos rescatados con cinco (5) días de anticipación a la fecha del sorteo.

Las alícuotas, fijadas por la Ley Impositiva anual, son del 20% para la circulación o venta de rifas, tómbolas, bonos de canje o cualquier otro medio por el que se ofrezcan premios, emitidos por entidades radicadas fuera de la provincia; y según una escala de alícuotas que va del 4 al 5,5% en función del monto de la emisión, para la emisión, circulación o venta de rifas, tómbolas, bonos de canje o cualquier otro medio por el que se ofrezcan premios, emitidos por entidades radicadas en la provincia (artículo 16, incisos a y c Ley Impositiva anual).

Se establecen asimismo exenciones subjetivas y objetivas del impuesto.

Primeramente, el artículo 179 del Código Fiscal determina que si alguno de los intervinientes en los actos, contratos u operaciones gravados, estuviera exento del pago, la obligación fiscal se considerará en ese caso divisible y la exención se limitará a la cuota que le corresponde a la persona exenta.

El artículo 182 del mismo Código, en su inciso 6, dispone la exención subjetiva de este impuesto para las instituciones deportivas. Pero sin alcanzar la exención al impuesto de Sellos aplicable a los billetes de lotería, rifas, bonos de canje y tómbolas. Pero con relación a las exenciones objetivas legisladas, el artículo 183 inciso 26 del Código establece la exención para las rifas, bonos de canje, tómbolas o cualquier otro medio por el cual se ofrezcan premios, siempre que se trate de la única emisión anual y el valor total de la misma, incluidas todas sus series, no exceda del monto que fije la Ley Impositiva anual (\$150.000 según artículo 26 de esta última, según ley 11.644/98) y la organicen asociaciones, entidades o comisiones deportivas, entre otras. Con lo que, de cumplirse con estos recaudos legales exigidos, las emisiones de rifas, bonos de canje o tómbolas también se encontrarán exentas en las entidades deportivas. Nuevamente se



dispone aquí que se deberá contar con personería jurídica o estar reconocidas o autorizadas por autoridad competente.

Es importante destacar con respecto a la emisión, circulación o venta de rifas, bonos de canje, tómbolas u otros medios por los que se ofrezcan premios, que se encuentra sujeta a autorización previa por parte de los organismos públicos pertinentes, estén o no exentas dichas emisiones (artículos 207 y 209 del Código Fiscal), autorizando el artículo 210 del mismo Código a la Administración Provincial de Impuestos (A.P.I.), con colaboración policial, a proceder al secuestro de las emisiones que no se sujeten a las normas legales y reglamentarias que rijan sobre autorización y régimen impositivo.

En los casos de emisiones no exentas, para la forma de pago de este tributo, se deberá observar lo siguiente: el impuesto de Sellos sobre rifas, bonos de canje, etc., en emisiones de más de \$157.235,52 (valor del límite actualizado al 1º/04/91, límite que según el artículo 217 del Código Fiscal se actualizará automáticamente en función del incremento mensual que registre el Índice de Precios Mayoristas - Nivel General -, que difunde el INDEC, o el que lo sustituya), deberá pagarse sobre el total de la emisión. Si el valor de la emisión no supera dicho importe, deberá ser abonado en una proporción no menor al 50% del total de la emisión en el momento en que las boletas son intervenidas por la A.P.I. Dentro de los 30 días corridos anteriores a la fecha del sorteo final, la entidad emisora deberá presentar una declaración jurada final sobre el total de las boletas vendidas, abonando el saldo resultante. Pero si el número de boletas vendidas no alcanzare al 50% del total de la emisión, el pago efectuado a cuenta se considerará definitivo, sin que los responsables tengan derecho a acreditación alguna. Por la diferencia de impuestos que pudiera devengarse y siempre que el motivo lo justifique, podrá formalizarse un convenio de pago en cuotas, ajustándose a las normas que a tal efecto dicte la A.P.I. Pero si se trata de rifas, bonos de canje, etc., provenientes de otra jurisdicción, deberán abonar el impuesto al momento en que las boletas sean intervenidas por la A.P.I. (artículo 217 del Código Fiscal).

4.2.4. Tasas Retributivas de Servicios

Las Tasas Retributivas de Servicios son las tasas que se cobran en



retribución a determinados servicios que presta la administración o justicia provincial. Salvo expresa mención legal en contrario, el pago de la tasa deberá efectuarse al solicitarse la prestación del servicio (artículo 223 del Código Fiscal).

El importe de las tasas es fijado por la Ley Impositiva anual.

La tasa mínima se halla fijada en 40 Módulos Tributarios (MT). Según el artículo 27 de la Ley Impositiva, 1 MT equivale a \$0,03.

Para actuaciones administrativas, por el otorgamiento de autorización para la emisión, circulación y venta en la Provincia de rifas, bonos de canje, tómbolas o cualquier otro medio por el cual se ofrezcan premios, se abonará una tasa equivalente al 10% del impuesto de Sellos determinado, con un mínimo de 120 MT. Cuando dichas rifas, bonos de canje, etc., fueran autorizados en otras jurisdicciones y se solicite permiso para su venta en la Provincia, esta tasa será también equivalente al 10% del impuesto de Sellos que le correspondiera abonar, pero con un mínimo de 360 MT. En todos los casos, la reposición de la tasa debe ser satisfecha previo a la autorización de circulación (artículo 28 de la Ley Impositiva anual).

El artículo 232 del Código Fiscal establece la exención de las tasas en actuaciones administrativas promovidas por las asociaciones, entidades y comisiones deportivas, entre otras (inc. 2). Establece que para ello se deberá contar con personería jurídica o estar reconocidas o autorizadas por autoridad competente. Pero se excluye de dicha exención a las tasas fijadas por el otorgamiento de autorización para la emisión, circulación y venta en la Provincia, de rifas, bonos de canje, tómbolas o cualquier otro medio por el cual se ofrezcan premios.

El mismo artículo 232, en su inciso 7 también declara exentas de las tasas respectivas en las actuaciones administrativas promovidas por inspecciones anuales a las entidades deportivas de cultura física.

Y con respecto a las tasas en actuaciones judiciales, el artículo 233 del Código Fiscal, las declara exentas de dichas tasas cuando las actuaciones son promovidas por las asociaciones, entidades y comisiones deportivas, entre otras (inciso I).



4.2.5. **Patente Única sobre Vehículos**

La Patente Única sobre Vehículos es el gravamen anual que se paga por los vehículos automotores, remolques o acoplados radicados en la Provincia (entendiéndose por radicado en la provincia a todo vehículo que se guarde habitualmente en su territorio, ya sea como consecuencia del domicilio de su propietario o responsable, o por el asiento de sus actividades, conforme lo señala el artículo 260 del Código Fiscal), cuyos montos y alícuotas son establecidos por la Ley Impositiva anual. En el caso de vehículos que se radiquen en el período fiscal corresponde el pago dentro de los treinta (30) días de su radicación, no correspondiendo el mismo en el caso de haberse abonado la patente por el total del período pertinente en la jurisdicción de procedencia o que dicha jurisdicción le haya extendido el respectivo certificado de Libre Deuda.

En los casos de nueva radicación, el gravamen debe ser abonado previo al trámite de inscripción del dominio, en proporción al tiempo que resta para finalizar el año fiscal, computándose dicho plazo por meses enteros. De tratarse de cambio en la radicación del vehículo, el gravamen correspondiente al año fiscal en que ocurra dicho acto no será exigible en tanto el responsable acredite que fue abonado en la Provincia o Municipalidad de origen. Caso contrario, se tributará el correspondiente a dicho año fiscal (artículo 270 del Código Fiscal).

El artículo 277 del Código Fiscal establece la exención del pago de la Patente y el impuesto a la transferencia del derecho de propiedad sobre los vehículos de propiedad de entidades de bien público, entre otras, reconocidas como tales por el Poder Ejecutivo y con personería jurídica, y en tanto los vehículos no fueren afectados como premios en rifas o cualquier otro juego de azar (inciso f). Para obtener tal beneficio, tales entidades deberán presentar junto con el Formulario 1057 – DDJJ para Patente Vehículo, por duplicado, una nota, también por duplicado, ante la Municipalidad o Comuna de radicación del vehículo, para la verificación del contenido de la documentación respectiva y si la misma se ajusta a los requisitos requeridos, que contenga: detalle de los vehículos por los que se pide el beneficio y constancia de que los vehículos no fueron afectados como premios en rifas o cualquier otro juego de azar. Deberán asimismo: justificar su reconocimiento



como entidad de bien público y la vigencia de su personería jurídica acreditando personería de quien solicita la exención agregando la documentación pertinente que dispuso su nombramiento; adjuntar original y fotocopia o fotocopia certificada del título del automotor; en el caso de vehículos 0 km. acompañar original y fotocopia o fotocopia certificada de la factura de compra, certificado de fábrica o de nacionalización; original y fotocopia del Estatuto o documentación legal constitutiva en su caso; fotocopia de Personería Jurídica y certificado de vigencia de dicha Personería solicitada en la Inspección General de Personas Jurídicas; constancia de inscripción en AFIP. La exención subsistirá mientras no se modifique la titularidad del dominio, o cesen las causas que justificaron su otorgamiento, en cuyo último supuesto, el titular está obligado a comunicar tal cese a los efectos pertinentes.

4.2.6. Aportes Sociales – Ley 5.110

La ley provincial Nro. 5.110 (t.o. 1999), estableció un fondo para prestar asistencia social mediante el otorgamiento de pensiones a los ancianos, inválidos, madres y menores indigentes, a través de la Caja de Pensiones Sociales de la Provincia de Santa Fe.

Para atender dichos servicios asistenciales, así como los gastos de administración, el fondo se forma entre otros, según lo establecen los artículos 27 y 28 de la ley 5.110, con un aporte patronal obligatorio (alícuota aplicable sobre el monto mensual devengado en concepto de remuneración a las personas que guarden con el aportante una relación de dependencia).

El artículo 31 de la ley 5.110 establece la exención de tal aporte patronal entre otros sujetos, para las asociaciones o entidades deportivas, siempre que no persigan fines de lucro, debiendo contar con personería jurídica o reconocimiento de autoridad competente.

5. CONCLUSIONES

Si el bien común es el fin de toda sociedad, y reconocemos a las asociaciones deportivas entidad para producirlo, actuando subsidiariamente al accionar estatal, en la medida que efectivamente desarrollen este rol, deben tener el mismo tratamiento



que los organismos del Estado, es decir la indemnidad impositiva.

Esta situación no debe verse como un sacrificio a la recaudación, sino como un reconocimiento implícito de la actuación en paralelo con las funciones del Estado de las citadas entidades.

Una interpretación en este sentido, brindaría una visión ampliada de las exenciones establecidas en los distintos ordenamientos tributarios que creemos contribuirá a paliar la regresividad del sistema tributario.

En definitiva, **retomar la postura de la Ley 12965 del año 1947, en lugar de ser una vuelta al pasado significaría un avance hacia el futuro.**