

Universidad *FASTA*  
Facultad de Ciencias Económicas  
Carrera: Contador Público

**El tratamiento impositivo de las donaciones  
por el Impuesto a las Ganancias  
en las fundaciones de la ciudad de Mar del Plata  
en el periodo enero-diciembre de 2010.**

Manuel Dorantti

Tutor: CPN Marcelo Corbalan

**“El Tratamiento Impositivo de las Donaciones por el Impuesto a las Ganancias en las Fundaciones de la República Argentina.”**

<b>AUTOR</b>	Héctor Manuel Doranti García
<b>URL</b>	
<b>TÍTULO</b>	El Tratamiento Impositivo de las Donaciones en las Fundaciones de la República Argentina.
<b>IDIOMA</b>	Castellano
<b>UNIVERSIDAD</b>	FASTA
<b>FACULTAD</b>	Ciencias Económicas
<b>AREA DE CONOCIMIENTO</b>	Impositiva
<b>CARRERA</b>	Contador Público
<b>DIRECCION DISCIPLINAR</b>	Marcelo Corbalán
<b>DIRECCION METODOLÓGICA</b>	Dto. De Metodología: Dra. Laura Cipriano.
<b>PALABRAS CLAVE</b>	Donaciones- Fundaciones –Exenciones – Impuesto a las ganancias
<b>FECHA DE DEFENSA</b>	2011

**RESUMEN:**

**OBJETIVOS.** General: Determinar cuales son las normativas del impuesto a las ganancias que regulan la exención Identificar y desarrollar las distintas acciones seguidas por la Administración federal de ingresos Públicos en Pro de mejorar la efectivización de

las donaciones durante los años 2005 y 2010. Específicos: Desarrollar el concepto jurídico de las fundaciones en la Republica Argentina. Analizar los requerimientos legales exigidos a las fundaciones para su funcionamiento.

Analizar el tratamiento impositivo dado por el Impuesto a las Ganancias a las fundaciones. Analizar la evolución de la temática de las donaciones en el Impuesto a las Ganancias a lo largo de la historia y el tratamiento dado por la vigente ley. Analizar la normativa vigente en relación a las obligaciones a cumplimentar por los donantes. y de las entidades donatarias.

La Resolución General N° 1815, estableció un régimen de empadronamiento general para las entidades comprendidas en las exenciones previstas en los incisos b), d), e), f), g), m), y r) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. Por razones de administración tributaria se realizaron cambios en el procedimiento aplicable para la obtención del reconocimiento del beneficio, Mediante el dictado de la Resolución General N° 2681/2009 (BO. 05/10/2009).El presente trabajo es del tipo exploratorio, que parte del análisis de la Ley N° 20.628-del año 1973 Ley del Impuesto a las Ganancias, Artículo 81 Inc. C, Art 20 In. F y Dictámenes de la Asesoría Técnica N° 63/2001, N°23/2006, se a llegado a la conclusión las acciones realizadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P) en la efectivización de las donaciones durante los años 2005 y 2010 ha logrado los siguientes efectos a través del dictado de la nueva resolución general 2681: La solicitud de reconocimiento de la Exención se asimiló a un trámite más. Es un trámite sistémico, que si se resuelve de forma favorable no pasa a la División Revisión y Recursos. Lo resuelve la Sección Trámites de la Agencia en la cual se encuentra inscripta la entidad, la renovación de los certificados de exención se efectuará anualmente, de manera automática, la realización del tramite de pedido de la exención a través de AFIP web, teniendo este un plazo determinado para su contestación entre alguno de las mejoras que podemos detallar.

## **ABSTRACT:**

**OBJECTIVES.** General: To determine the profit tax standards that regulate the exemption. Identify and develop the different actions taken by the Public Income Federal Administration in order to make the donations effective between the years 2005 and 2010. Specific: To develop the legal concept of Charitable Foundations in Argentina. To analyse

the legal requirements demanded in order to create Charitable Foundations.

To analyse the tax treatment to the charitable foundations by the profit tax. To analyse the evolution as regards donations of the profit tax throughout history and the treatment given by the current law. To analyse the current standards in relation to the duties to be fulfilled by the donor and donating bodies.

General Resolution N° 1815, established a tax list for bodies involved in exemptions foreseen in the incises b), d), e), f), g), m), y r) of article 20 from the Profit Tax Law, text ordered in 1997 and its modifications. Due to Tax Administration reasons, changes were made to the procedures applicable to the obtaining of the benefit acknowledgement, through the passing of General Resolution n° 2681/2009 (BO. 05/10/2009). This is an exploratory paper, which starts from the analysis of Law N° 20.628-from 1973 Profit Tax Law, Article 81 Inc. C, Art 20 In. F and prescriptions of the Technical Advising 63/2001,23/2006, and the actions taken by the Public Income Federal Administration (A.F.I.P) in making donations effective between 2005 and 2010 has fulfilled the following effects through the enforcement of the new general resolution 2681 the requirement of acknowledgement of the exemption was like one more transaction. It is a systematic transaction, which if it is decided in favour, will not be passed to the Resources and Revision Department. It is decided by the Agency Transaction Section, in which the body is recorded, the exemption certificates renewal will be carried out annually, in an automatic manner, and the exemption request transaction through the AFIP web, having a clear deadline for its reply, is one amongst the improvements that we can mention.

**INDICE**

Abstract.....	Pág. 2.-
<b>Protocolo de investigación.....</b>	<b>Pág. 9.-</b>
1 Justificación.....	Pág.10.-
2 Problema.....	Pág. 10.-
3 Objetivo General.....	Pág.10.-
4 Objetivos Específicos.....	Pág.11.-
5 Tipo de investigación.....	Pág.11.-
6 Hipótesis.....	Pág.11.-
7 Variables.....	Pág.13.-
<b>Marco teórico.....</b>	<b>Pág.14.-</b>
<u>Capitulo 1 Las fundaciones.....</u>	<u>Pág.20.-</u>
1.1 Introducción ¿Qué es una fundación?.....	Pág.20.-
1.2 Características.....	Pág.23.-
1.2.1 El Bien Común.....	Pág.24.-
1.3 La autorización estatal y su necesario control.....	Pág.26.-
1.4 Una derivación esencial de su avocamiento al Bien Común: la responsabilidad en el ámbito laboral.....	Pág.27.-
1.5 Constitución de las fundaciones. Requisitos.....	Pág.32.-
1.6 Fiscalización de las fundaciones.....	Pág.35.-
1.7 Disolución y liquidación de las fundaciones.....	Pág.35.-
<u>Capitulo 2 Ley de Impuesto a las ganancias.....</u>	<u>Pág.37.-</u>
2.1 Antecedentes históricos.....	Pág.38.-
2.2 Aspecto Objetivo y subjetivo del impuesto, Teoría de la Fuente y Teoría del Balance. .....	Pág.38.-

2.3 Periodo de imputación.....	Pág. 43.-
2.4 Criterios de imputación de las ganancias al ejercicio fiscal.....	Pág. 45.-
2.5 Compensación de quebrantos de las distintas categorías.....	Pág. 49.-
2.6 Ganancia Neta y Ganancia Neta sujeta a impuesto.....	Pág. 50.-
2.7 Deducción del Artículo 23.....	Pág. 51.-
2.8 Exenciones del Artículo 20.....	Pág. 56.-
2.8.1 Clasificación de las exenciones.....	Pág. 57.-
2.8.2 El otorgamiento del certificado de exención en el impuesto a las Ganancias. Resolución General 2681.....	Pág. 60.-
2.9 Donaciones.....	Pág. 69.-
2.9.1 Evolución de la temática de las donaciones en el impuesto a las ganancias a lo largo de la historia.....	Pág. 69.-
2.9.2 Efectivización de las donaciones. Efecto para las organizaciones y para los donantes.....	Pág. 70.-
3. Conclusiones.....	Pág. 75.-
4. Bibliografía.....	Pág. 78.-
5. Agradecimiento.....	Pág. 79.-

6

## **PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN**

9

**Justificación:**

El crecimiento experimentado en el Tercer Sector y el cambio en las normas impositivas vinculadas con la efectivización de donaciones a estos entes, merecen un análisis del tema, tanto en relación a las obligaciones de donantes como de entidades donatarias. Buscamos a través de este trabajo , presentar un cuadro de situación a partir de la nueva Resolución General N° 2681 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P), la cual ha permitido acceder con mayor celeridad y facilidad al certificado de exención, elemento indispensable a fin de cumplir acabadamente con las regulaciones normativas vigentes y evitar así ingratas sorpresas en el momento de justificar las deducciones a que los donantes tienen derecho.

**Problema:**

¿ Qué efectos tienen las acciones realizadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P) en la efectivización de las donaciones durante los años 2005 y 2010 ?

**Objetivo general:**

- Determinar cuáles son las normativas del impuesto a las ganancias que regulan la exención.

-Identificar y desarrollar las distintas acciones seguidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos en Pro de mejorar la efectivización de las donaciones durante los años 2005 y 2011.

**Objetivos Específicos:**

-Desarrollar el concepto jurídico de las fundaciones en la República Argentina. Analizar los requerimientos legales exigidos a las fundaciones para su funcionamiento.

-Analizar el tratamiento impositivo dado por el impuesto a las ganancias a las fundaciones.

-Analizar la evolución de la temática de las donaciones en el impuesto a las ganancias a lo largo de la historia y el tratamiento dado por la vigente ley.

-Analizar la normativa vigente en relación a las obligaciones a cumplimentar por los donantes. y de las entidades donatarias.

Actividades a realizar:

- Determinar las obligaciones del donante y de las entidades donatarias
- Analizar la documentación a ser presentada ante el organismo de contralor

**Tipo de Estudio:**

El presente trabajo es del tipo exploratorio, que parte del análisis de la Ley N° 20.628-del año 1973 Ley del impuesto a las Ganancias, Artículo 81 Inc. C, Artículo 20 In. F, Dictámenes de la Asesoría Técnica 63/2001,23/2006, el cual intenta indagar y dar cuenta acerca de las acciones implementadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P), desde los años 2005 a 2010 en relación a las efectivización de las donaciones en las fundaciones.

**Lugar de la Investigación:**

El trabajo se llevará a cabo en la ciudad de Mar del Plata.

**Hipótesis:**

Las distintas acciones llevadas a cabo por la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P) inciden en el mejoramiento del otorgamiento de la exención en el Impuesto a las Ganancias.

**Variables e Indicadores a tener en cuenta son :**

<b>Variables:</b>	<b>Indicadores:</b>
	Resolución General 1815
Legislación sobres exenciones	Resolución General 2681
	impuesto a las ganancias Artículo 20 Inc. F. ; Artículo 81 Inc. C
Tipo de Trámites	Manual
	Página web AFIP

## **MARCO TEÓRICO**

## **CAPITULO I    Las Fundaciones.**

El objetivo del presente trabajo es conforme a la bibliografía y trabajos relevantes dar una idea de las distintas reformas que a mediados de la década del 90 algunas instituciones iniciaron un tendiente a lograr reformas al marco fiscal que regula las instituciones sin fines de lucro en Argentina, entre ellas el Foro del Sector Social, GADIS, la Universidad de San Andrés. Para esto reunieron líderes sociales, profesionales, funcionarios y académicos en actividades como conferencias, talleres, proyectos de investigación, etc. Estos emprendimientos permitieron alcanzar algunos consensos e identificar las principales áreas sobre las cuales se pretendía iniciar el debate y producir reformas orientadas a facilitar el funcionamiento de las Organizaciones Sociedad Civil (OSC) y promover su desarrollo. En materia de propuestas de reforma la dispersión era y sigue siendo más amplia, y la resistencia encontrada en los responsables de orientar, establecer, reglamentar y controlar las políticas públicas ha dejado de ser tal en esta materia. A través de mejoras introducidas en la legislación que ha permitido una mayor celeridad a la hora de acceder a el beneficio de la exención de la entidad, así como de la deducción por parte de los donantes en sus respectivas donaciones en sus declaraciones de ganancia<sup>1</sup>

La puesta en vigencia de disposiciones jurídicas de diversa índole y jerarquía, que de manera inusitada han constreñido expresamente a los entes sin fines de lucro al cumplimiento de deberes formales de información, cuya simple omisión los haría pasibles de severas sanciones, ya que Las formas jurídicas adoptadas por estas entidades también han resultado muchas veces abusadas con el propósito de eludir impuestos. cabe señalar que las mencionadas instituciones conforman un conjunto que es denominado, casi en forma indistinta, "sector sin fines de lucro", "organizaciones no gubernamentales", "organizaciones de la sociedad civil" o "tercer sector". Cabe recordar que La Fundación, como idea, "es un complejo de bienes destinados por el fundador a un cierto fin con carácter de perpetuidad", concepto en el que predomina como elemento esencial, en el sentido más

---

➤ <sup>1</sup>Dr. Jorge Micko, " **Las fundaciones y asociaciones civiles bajo la mirada de la UIF**", Errepar, Argentina, 2009.

amplio, es el patrimonio destinado a la consecución del fin ,por lo que La ley 25.246 (mayo del 2000), entre otras consideraciones relativas al encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo, tipificando el delito, crea un nuevo organismo de control, denominado Unidad de Información Financiera (UIF), cuyas funciones comprenderían el análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir el lavado de activos provenientes de diversos delitos, destacándose el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes, contrabando de armas, fraude contra la administración pública, etcétera. En su Artículo Nº 20 se establecen los "sujetos" obligados a informar, y en su último inciso, el 18, anuncia que "Igualmente están obligados al deber de informar todas las personas jurídicas que reciben donaciones o aportes de terceros".

También es importante resaltar el necesario aporte de las organizaciones al bien común, el bien común es el fin de la comunidad política, y entendemos dicho concepto como el conjunto de condiciones de índole material y espiritual que permite a las personas y a las sociedades intermedias alcanzar el logro de su propia perfección.

Siendo que el Bien Común resulta algo que beneficia a todos, y que debe ser alcanzado entre todos los integrantes del cuerpo social, corresponde reconocer el importante rol que a este efecto compete en especial a las organizaciones de la sociedad civil (OSC), en sus variadas formas asociativas como entidades sin fines de lucro. Dentro de su función esencial como gerente principal del Bien Común, el Estado tiene la obligación de alentar y apoyar la tarea de estas entidades. Las OSC, de ascendente y creciente labor, requieren a su vez fortalecer su capacidad de gestión. La participación a modo de colaboración de estudiantes universitarios en la actividad de las OSC, a través de algún tipo de pasantía y/o servicio social, podría contribuir a potenciar el funcionamiento de dichas entidades, así como a concretar de un modo muy puntual durante los años de estudiante la misión de servicio a la sociedad que todo egresado universitario debe realizar a lo largo de su vida.<sup>2</sup>

No podemos dejar de mencionar un nuevo paradigma se ha instalado de suyo en la sensibilidad de las nuevas generaciones. Los avances tecnológicos han producido cambios en las alternativas de realización porque han girado el timón de las formas de producción. Hoy, la problemática de la vida contemporánea parece tener sólo un modo de

---

<sup>2</sup>Astarloa, Gabriel M.(2007), **“El necesario aporte de las de las organizaciones civiles al bien común.”**,IV Encuentro Nacional de Docentes Universitarios Católicos, Santa Fe.

explicación, y éste es en sentido amplio un proceso económico, político y socio-cultural de larga data, al que en la actualidad identificamos como globalización. El crecimiento desmesurado de la vida económica ha originado desigualdades sociales, mientras una enorme multitud carece hasta de lo absolutamente necesario, otros grupos manejan con excesiva disponibilidad toda clase de bienes. El fenómeno de la globalización exalta lo puramente material, técnico, científico o lucrativo, y hoy se erige como un sistema modelo, donde los intereses particulares y sectoriales, atravesando el concepto mismo de desarrollo, imponen restricciones tanto a las políticas económicas como a la sociedad civil. Situada en el marco económico de nuestra época, la globalización se erige sobre dos pilares fundamentales: los mercados financieros y los medios de comunicación. Este nuevo modo de concebir el mundo de las ganancias abandona sin reparos los viejos factores de producción: el trabajo y la tierra, ambos puntales de la actividad productiva clásica que no tienen protagonismo en este novedoso modelo. Allí donde una masa creciente de capitales que comenzó a desplazarse por el mundo y a dar rendimiento cada vez más abultado prescindiendo de los trabajadores, la línea de contención económica que antes eran las fronteras de los Estados se diluyó; y nada puede frenar el avance impetuoso del ciberespacio. Así, las variables que dominan desde este modo de ser de lo económico la cuestión social, se nos presentan hoy como dos grandes abismos, por un lado administraciones poderosas y por otros grupos sometidos, endeudados y casi imposibilitados de promocionarse hacia una mejor calidad de vida. La economía global basada en la alta tecnología va más allá de los trabajadores en masa. Después de siglos de definir el valor del ser humano en términos estrictamente productivos, la completa sustitución del trabajo humano por máquinas deja a los trabajadores sin autodefinición válida o función social.

Al mismo tiempo que desaparece la necesidad del trabajo humano, el papel de los gobiernos sigue el mismo derrotero. En la actualidad, las empresas multinacionales han empezado a eclipsar y asumir el poder de las naciones, esto produce un crecimiento desmesurado en la capacidad pobres y desocupados. Esto nos ubica ante la necesidad de preguntarnos qué alternativa puede tomar el Estado, frente a las exigencias del diario vivir. Al menos por el momento, una de las opciones para cerrar la brecha entre lo que el Estado no puede cumplir es la posibilidad de dar el lugar a la creación de asociaciones civiles que tengan como principal actividad el bien común.<sup>3</sup>

---

➤ <sup>3</sup>Martínez, Viviana Mirta, (2007), "EL TERCER SECTOR, Una nueva alternativa" IV Encuentro Nacional de Docentes Universitarios Católicos, Santa Fe.

Distinto trabajos realizados sobre estas entidades han llegado a la conclusión que las organizaciones sin fines de lucro, como es el caso de las cooperativas, son creadas como entidades promotoras de ingresos y de transformación social que no persiguen ni pueden perseguir propósito de lucro no es posible aplicar a estas organizaciones un gravamen que desde su origen y por sus antecedentes esta dirigido exclusivamente a entidades con propósito de lucro entonces por esto el tratamiento dado a las cooperativas no constituye una franquicia, o liberalidad del legislador, sino un reconocimiento por su servicio social y no lucrativo por lo cual la exención que estas tienen es un tratamiento favorable de política fiscal que el gobierno adopta, si el estado suprime esta exención va en contra de su objetivo de contribuir al desarrollo de la economía y de la sociedad que brindan las cooperativas.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Petry Cintia Lorena,(2009),”**El impuesto a las ganancias en las cooperativas**”,Tesis UFASTA. Fac. de CS. Económicas.

## Capítulo 1: Las fundaciones

### 1.1 Introducción. ¿Qué es una fundación?

Una fundación se define como:

... *“una entidad sin fines de lucro constituida con un aporte patrimonial de personas físicas y/o jurídicas que desean beneficiar a la comunidad con una actividad que mejore en algún aspecto del sociedad”<sup>5</sup>.*

La constitución y funcionamiento de las fundaciones estas regulado por

- Código Civil, libro primero, artículos 30 a 33 y 44 a 50
- Ley N° 19836, ley de fundaciones
- Ley N° 22315 y Decreto N° 1493/82 (Legislación orgánica de la inspección general de justicia)
- Resolución general N° 7/ 2005 de la Inspección General de Justicia.

La fundación no tiene dueños ni asociados (a diferencia de las asociaciones civiles y otras entidades no lucrativas que tampoco tienen dueño pero si asociados), es lo que se

---

<sup>5</sup> Calabro ,Horacio Miguel,( 2009).”**Dirección y Administración de fundaciones**”, Aplicaciones Tributarias, Argentina, Pág.13.

denomina un patrimonio de afectación. Alguien afecta un patrimonio para que cumpla determinados fines solidarios.

El beneficio de su actividad estará directamente dirigido a la comunidad en general en las demás entidades no lucrativas, las actividades solidarias están dirigidas a beneficiar en primer término, a los asociados del ente y luego indirectamente a la sociedad en general.

Los fundadores, luego del acto inicial de creación, no tienen participación en el patrimonio ni son socios de la fundación, sin embargo para lograr los objetivos para los cuales fue creada, la ley les otorga la posibilidad de retener sin límite de tiempo el control del gobierno de la entidad, a través de la facultad de controlar durante toda la vida de la entidad la designación de los integrantes del consejo de administración, único órgano de gobierno obligatorio en las fundaciones. Los fundadores en ninguno de los casos pueden ser beneficiarios directos o indirectos a título personal de las actividades altruistas que llevara a cabo la entidad en cumplimiento de los fines para la cual ha sido creada.

El estudio de las Fundaciones ha recobrado bríos en estos tiempos. El tradicional acento que se pusiera en las sociedades comerciales y en las entidades ordenadas al lucro ha ido cediendo espacio al tratamiento de las instituciones que instrumentan la natural tendencia gregaria del hombre, destinando sus esfuerzos a actividades que no reputan un beneficio patrimonial directo.

La colectivización de los fenómenos del derecho privado tiene en las asociaciones en particular una herramienta de acción de gran aplicación cotidiana.

Hace ya tiempo señalaba Diez Picazo<sup>6</sup> que el derecho legislado, tradicionalmente pensado para individuos, debía dar respuesta a la masificación social, planteando una resignificación de sus instituciones tradicionales. Algunos emergentes de ese proceso han anclado en nuestra Constitución

La reforma del año 1994 plasmó en la legitimación de las mismas en cuestiones de interés general, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió la admisión de estas entidades como terceros interesados en litigios de implicancias generales cuando deter-

---

<sup>6</sup> Diez Picazo, Luís, **“Derecho y Masificación Social. Tecnología y Derecho Privado”**, Editorial Civitas, Madrid, 1.987, Pág. 123

minó que las asociaciones y fundaciones que en sus estatutos tienen objetos relacionados con la protección del medio ambiente están legitimadas para intervenir como terceros en una acción tendiente a recomponer el ambiente ante la existencia de contaminación, con arreglo al artículo 30 de la ley 25.675 y de acuerdo al Artículo 90 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, pues ejercen el derecho que les asiste para accionar en cumplimiento de una de las finalidades de su creación, lo cual permite concluir que no defienden un interés general y difuso de que se cumpla con la Constitución Nacional y las leyes, sino intereses legítimos para que se preserve un derecho de incidencia colectiva.

Tomando los datos distintivos que la realidad nos ofrece sobre las fundaciones podemos afirmar, con Ferrara, que las mismas son creaciones del pensamiento humano teniendo en cuenta la realidad social, por la cual un grupo de hombres reunidos en torno a fines comunes son investidos por el derecho de personalidad y por consiguiente de capacidad.

Este concepto resalta la instrumentalidad de la personalidad jurídica y de la consecuente capacidad para obrar. Dado la integración subjetiva del ente, sus miembros vitalizan su funcionamiento articulando sus obrar. Son los miembros quienes orientan la voluntad social –que resulta del juego de las mayorías en los órganos institucionales.

La realidad humana que subyace a la formación de una fundación pone de manifiesto el carácter declarativo del reconocimiento estatal, según lo reconoce nuestro ordenamiento. En este supuesto, la admisión del Estado le conferirá la condición de asociación civil “regular”, sin poder soslayar el fenómeno asociativo que se manifiesta en el plano social<sup>7</sup>.

De ahí pues que las fundaciones se revelen como una muestra concreta del estado de la sociedad y sus necesidades. La plasticidad de su estructura permite cobijar en su seno las más variadas iniciativas sociales, respetando los principios y garantías constitucionales, siempre ordenándose al Bien Común.

El Estado no crea a la persona jurídica de la nada, antes bien realiza un dato anterior y preexistente. Sin perjuicio de ello, existen aristas del funcionamiento del sistema del reconocimiento que flexibilizan ese principio. Un caso concreto se da en el caso del Artículo. 47 C.C. que establece la retroactividad del reconocimiento estatal al momento de su creación. Así, explica Rivera<sup>8</sup>, las deudas que contrajeran los fundadores durante el iter

---

<sup>7</sup> Saux, Edgardo I.; “**Estudios de Derecho Civil en su parte general**”; Santa Fe, Universidad Nacional del Litoral, 2002, Pág. 95

<sup>8</sup> Rivera, Julio C., “**Instituciones de Derecho Civil. Parte General**”, Buenos Aires, 2004, Pág. ° 893

constitutivo serán consideradas como propias de la entidad a partir de la autorización, en caso contrario, las deudas continuarían en cabeza de los sujetos que las contrajeron.

Es importante subrayar el concepto de actividad sin propósito de lucro, y dirigida a beneficiar a la comunidad en general, conceptos que requieren legislación regulatoria y que inclusive podemos encontrar en la nota del Poder Ejecutivo que acompañó en su momento al Proyecto de Ley N° 19.836 que finalmente fue sancionada.

## **1.2 Características**

Las fundaciones son entes en que una persona, que se denomina fundador, por acto jurídico unilateral gratuito, los dota de bienes destinados a un fin de bien común y que requieren autorización estatal. El fundador puede ser más de una persona física y también una persona jurídica.

El rol de los sujetos en la configuración de la voluntad del ente resulta secundario con respecto al objeto para el cual ha sido fundado, y por lo cual recibiera la autorización estatal. Estos elementos deben ser tenidos en cuenta al momento de manifestar la voluntad, resguardándose con las formalidades del instrumento público –o privado con firmas certificadas- su concreción.

A partir de esta objetivación del ente fundación, es que sus modos de constitución resultan peculiares, afectando bienes a su existencia. Así la Fundación puede constituirse por donación o legado, cuando éste tenga el fin de fundarla y luego requerir la autorización estatal.

La disposición de estos bienes por acto de última voluntad, reviste una condición esencial, protegida por la ley específica que prevé que los herederos no podrán revocar las promesas de donación (Artículo 5 Ley 19836).

### **1.2.1 Bien común**

Los tratadistas coinciden en que la expresión del artículo 33 del Código Civil y del artículo 1 de la Ley N° 19836 tienen por significado: El bien de todos, el bien de la comu-

nidad.

No es el bien de los fundadores, autoridades o allegados influyentes en la entidad sin embargo la amplitud de la frase bien de todos, debe entenderse limitada al objeto preciso que tiene la fundación en sus estatutos aprobados por el Poder Ejecutivo, es decir que la entidad constituye al bien común, al beneficio general pero actuando en un área específica de la caridad, cultura, educación o cual quiera de las actividades que la sociedad necesite ser ayudada.

Lo que debe quedar claro, es que los beneficiarios de la actividad benéficas de las fundaciones serán los integrantes de la comunidad en general e impersonal, nunca esa actividad debe tener como único objeto favorecer exclusivamente a los fundadores, sus autoridades o personas físicas o jurídicas predeterminadas<sup>9</sup>

#### Un problema de límites: ¿el concepto de Bien Común es “redefinible”?

Uno de los problemas más debatidos sobre la constitución de las fundaciones es el referente al requisito legal de que *“tengan por principal objeto el bien común”*.

Más allá de las consideraciones ideológicas que se han tejido en torno a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación , resulta lógico y destacable que se exija tal recaudo. La concurrencia en la búsqueda del Bien Común es lo que justifica la consideración de estos sujetos tan particulares por el Estado, y su régimen de preferencias.

Como fin mismo del Estado, el Bien Común no puede depender de oscilantes consideraciones temporales, sino que es en sí mismo. Podemos afirmar que es “el bien humano del que podemos participar todos y cada uno de nosotros (miembros de la comunidad política) en toda la medida del poder respectivo, y con el apoyo y la ayuda de los demás miembros”<sup>10</sup>. O más directamente, como lo ha sostenido la jurisprudencia tucumana “El bien común, causa final del Estado, consiste en las condiciones necesarias y suficientes para la perfección natural y temporal de sus integrantes, mientras que el interés público, supone el acto prudencial del gobernante ejercido para lograr tal fin acorde a las

---

<sup>9</sup>Horacio Miguel Calabro, “**Dirección y Administración de fundaciones**”, Aplicaciones Tributarias, Argentina, 2009.Pág.16

<sup>10</sup> Soaje Ramos, Guido; “**Sobre la politicidad del derecho**”; en Calderón Bouchet, Rubén (dir); Boletín de Estudios Políticos. Universidad Nacional de Cuyo. Escuela de Estudios Políticos y Sociales; n° 9,2003.

modalidades propias de sus respectivas funciones y competencias estatales que surge del orden de reparto instituido por la Constitución”<sup>11</sup>.

El Bien, considerado en sí mismo, predica sobre la persona misma, sin que pueda considerársele como algo contingente, librado a los vaivenes de los tiempos. Asumir esta postura resultaría un vaciamiento del concepto y la consecuente anulación de tan importante requisito en la vida de las asociaciones y fundaciones.

El Artículo. N° 14 de la Constitución Nacional Argentina garantiza el derecho a asociarse con fines útiles, conforme las leyes que reglamenten tal potestad. Esto significa que el derecho en cuestión no es absoluto, sino que depende de la razonable reglamentación que el legislador haga. Como contrapartida, el Estado no está obligado a reconocer derechamente como asociación toda manifestación de este derecho, dejando de lado los requisitos que cada tipo prevé.

Se ha reconocido el derecho a asociarse, esto es a conformar entidades que representen la unión de sujetos mancomunadamente, sin que ello repute que existe un derecho a ser asociación o algo similar.

Es por ello que la denegación de la condición de asociación civil no reputa *Per se* una violación de ese derecho fundamental y propio de la naturaleza humana, dado que existen en nuestro ordenamiento otras variantes que sirven como expresión del mismo. El recurso a las simples asociaciones del Artículo. 46 de la Constitución Nacional como canal instrumental y su simplicidad formal ratifica esta postura.

El exigente recaudo de poseer como “principal objeto el Bien Común”, no puede llevarse a su negación por el ensanchamiento de su perfil hasta convertirlo en sinónimo de un fin “altruista” o no ilícito. Cuando la ley exige tal recaudo apunta, como enseña Cahían, a que la obtención y promoción de tal bien es la misma razón de ser del grupo asociacional<sup>12</sup>.

En resumidas cuentas, resulta imprescindible que el fin esencial de la entidad sea socialmente útil, en tanto se ordene principalmente a la obtención del Bien Común. Si de

---

<sup>11</sup> C.S. Tucumán, 29/03/06; Freidenberg, Alicia c. Honorable Legislatura; LLNOA 2006-364.

<sup>12</sup> Cahitan, Adolfo; “Manual teórico práctico de asociaciones civiles y fundaciones, Buenos Aires, La Rocca, 1990, p. 68).

la actividad de la entidad solicitante no es dable esperar un beneficio general, no sectorial, no justificaría su reconocimiento como persona jurídica<sup>13</sup>.

### **1.3 La autorización estatal y su necesario control**

La participación del Estado en la constitución de estas personas jurídicas se ciñe al control de la concurrencia de los requisitos que la ley establece para su existencia como tales, proyectándose a lo largo de toda la vida de la persona jurídica.

Ante los innegables beneficios que se derivan del reconocimiento estatal, debe tenerse presente que el control del Estado se proyecta sobre toda la vida de la entidad. No se agota con el simple examen originario sino que significa una periódica actualización de los elementos que la identifican.

Este control permanente, antes que responder a patrones abstractos y generales, debe responder a un criterio “singular y específico”<sup>14</sup>.

A su vez, el casuismo propio de la variada gama de las actividades humanas encausadas por esta senda, no puede separarse de un criterio de racionalidad que permita el estricto control del obrar administrativo. Será el Ejecutivo el encargado de analizar las peticiones de reconocimiento, estando sometido al control judicial, en casos de ilegitimada o arbitrariedad. En estos casos ambos términos refieren a una idea común de divorcio con la justicia y la razonabilidad propias de toda decisión jurídica.

### **1.4 Una derivación esencial de su avocamiento al Bien Común: la responsabilidad en el ámbito laboral.**

Como hemos visto, el control estatal es una de las manifestaciones que se vincula con ese requisito propio que es el que las Asociaciones y Fundaciones tengan por principal objeto el Bien Común. A su vez, como corolario particularizante dentro del ámbito de la responsabilidad, se viene abriendo camino en la jurisprudencia un problema particular, como es el de la responsabilidad laboral.

En el convencimiento de la unidad del fenómeno resarcitorio, como se ha venido sosteniendo pacíficamente<sup>15</sup>, es que apuntamos estas notas.

---

<sup>13</sup> Llabrias, Jorge ; “**Tratado de Derecho Civil. Parte General**”, T. I; Buenos Aires, *Perrot*, 1.998, nº 166 bis; CNCiv., sala K; 19/4/04; ALITT c/ I.G.J., con nota de Covi, Luis y Fissore, Diego; en JA 2004-IV-90. En igual sentido destacamos en particular el voto del Dr. Belluscio en Fallos 314:1.531.

<sup>14</sup> Albaleja, Mariano.; “**Derecho Civil, Parte I., Vol. 1º**”, Barcelona; Bosch; 1.980, pág. 389.

A) La relación de dependencia y la responsabilidad.

Previo al análisis de este aspecto de la responsabilidad de los entes que motivan esta ponencia, entendemos que resulta menester recordar que el Artículo. 21 de la Ley de Contrato de Trabajo (L. C .T.) conceptualiza al contrato de trabajo expresando que “Habrá contrato de trabajo, cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios a favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración....”.

Es decir que es aquél por el cual una persona física compromete su trabajo personal a favor de otra, física o jurídica, por cuenta y riesgo de esta última, que organiza y dirige la prestación y aprovecha sus beneficios, mediante el pago de una retribución.

Este concepto amplio abarca todo tipo de vinculación contractual laboral, y cualquiera sea la modalidad de prestación (tanto en lo temporal, como en lo respecta al objeto- obras o servicios). No importando la finalidad de lucro o no que pueda tener el empleador.

Este vínculo posee una particularidad que hace a su esencia misma y que permite distinguirlo –no siempre con absoluta nitidez- de otras figuras contractuales, cual es la relación de dependencia.

El trabajo por cuenta y a riesgo de otro, comprometido en virtud de la vinculación laboral, supone la existencia de una dependencia personal entre el trabajador y el empleador, y la inserción en la empresa de otro, que será quien organiza el trabajo, configurando así una relación jerárquica.

En ella el empleador, como propietario del capital, será quien tiene la facultad de ordenar las prestaciones de los trabajadores de acuerdo a las finalidades de la empresa (término éste, que no debe interpretarse con un sentido estrictamente comercial, sino como abarcativo de todo tipo de emprendimiento, aún sin fines de lucro). Queriendo significarse en definitiva, que el programa de trabajo lo formula el empleador y el trabajador debe ajustarse a ese plan.

De lo expuesto surge que lo que adquiere verdadera trascendencia para caracterizar al contrato de trabajo son las notas de participación en una organización empresaria

---

<sup>15</sup> Alterini , Atilio A. y López Cabana, Roberto M. (Dir.); Prólogo en Alterini , Atilio A. y López Cabana, Roberto M. (Dir.); “ **La responsabilidad. Homenaje al Profesor Doctor Isidora H. Goldenberg** ”; Buenos Aires, *Abeledo Perrot*, 1995.

ajena y la falta de disponibilidad para sí del producto o del servicio efectuado por el trabajador.

Es dable resaltar que más allá de tratarse de entidades sin fines de lucro y tendientes al Bien Común y de que se den circunstancias, que estarían fueran de un vínculo laboral, en virtud del principio de primacía de la realidad imperante en el ámbito laboral, las mismas resultarán absolutamente indiferentes para la calificación contractual.

Por ejemplo: la forma y denominación de la retribución del servicio no es un elemento determinante de la figura contractual.- (por ejemplo el término honorarios, por día, por trabajo determinado) no tiene relevancia para la calificación de la relación como no laboral, pues lo que interesa es que se remuneren los servicios).

La discontinuidad de las prestaciones no excluye la existencia de un contrato de trabajo .pues la continuidad o discontinuidad en la prestación de la tarea es sólo una modalidad posible de la vinculación que se relaciona con las necesidades funcionales de la entidad, por lo que esta circunstancia no excluye la existencia del contrato.

- Lo mismo puede decirse respecto a la carencia de horario fijo, pues éste también depende de la tarea que se realiza, más allá que un horario fijo es obviamente la forma más frecuente de cumplir la prestación de los servicios personales.-Por eso la jurisprudencia ha afirmado que no es indicativo de una relación no laboral que no exista horario.

- Inscripción como autónomo –monotributista en AFIP. Con frecuencia la adopción de una figura contractual no laboral va acompañada de la exigencia de inscripciones destinadas a reforzar con visos de realidad la contratación aparente (locación de servicios, locación de obra etc.). Además nada impide que una persona tenga a la vez actividades autónomas y dependientes.

- Falta de registración en libros.- La circunstancia que el trabajador no figure en los libros de la entidad en modo alguno resulta prueba respecto de la ausencia de relación de dependencia, pues, tales libros aun cuando fueren llevados en legal forma, no hacen plena prueba.

- Ausencia de dependencia técnica.

- Nivel de ingresos del trabajador.

Por ende la sola comprobación del servicio prestado para un tercero permite pre-

sumir la existencia de las demás notas que caracterizan a un contrato de trabajo, invirtiéndose la carga de la prueba.

El pretendido empleador debe probar que los servicios de que se trata constituyen una excepción a la regla general antes mencionada. O sea que las prestaciones han sido efectuadas por razones de solidaridad (trabajo benévolo).

El trabajo benévolo, no se halla caracterizado en nuestra legislación. Y comprende una serie de supuestos, muchos de ellos atípicos, a pesar de tener en común con el trabajo oneroso dependiente diversos elementos. La amistad, la vecindad, la caridad, la solidaridad, llevan en algunos casos a prestar servicios, sin ánimo alguno de recibir retribución por quien presta el servicio, ni de darla por quien lo recibe.

Aquí no hay sujeción a órdenes, ni inserción en la empresa de nadie. Lo que hay que probar en estos casos es la razón del servicio (la causa), Por ejemplo, la solidaridad con la entidad, y naturalmente como se trata de tareas no retribuidas, muchas veces la transitoriedad y la ocasionalidad, son notas características, que en el caso de una asociación o fundación, podrían llegar a no darse pues la colaboración puede extenderse en el tiempo y esto no variaría la situación. Lo que sí es importante destacar es que quien presta el servicio, posea un medio de vida propio, que justifique el trabajo para un tercero sin cobrar.

En el trabajo benévolo falta la onerosidad propia del contrato de trabajo, constituyendo casos de excepción a la relación individual de trabajo y la prestación no remunerada o gratuita de servicios por razones de solidaridad, debe ser interpretada con criterio restrictivo en mérito a lo dispuesto por el Artículo 115 de la LCT.

El prestador, no tiene como finalidad percibir un ingreso como contraprestación de su tarea, sino realizar un aporte a la institución. Por otra parte el que recibe la prestación de servicios tampoco lo hace como titular de un crédito laboral que tiene como contraprestación un débito a su cargo: pagar una remuneración, sino como un favor (donación) que se recibe gratuitamente.

Dada la forma en que se exterioriza el servicio, prestación de un trabajo dirigido, al igual que en los casos anteriores opera la presunción del Artículo 23 L.C.T. de que corresponden a un contrato de trabajo, por lo cual está a cargo de quien pretende acreditar que no hay tal, la prueba correspondiente, de que el servicio se ha brindado y recibido en virtud de una causa no laboral. Por lo tanto, acreditadas esas circunstancias, no le serán aplicables a la relación las disposiciones de la L.C.T., ni los principios generales del Dere-

cho del Trabajo como parte del Derecho Privado, sino los convenios expresa o tácitamente pactados por las partes y subsidiariamente los establecidos en el derecho común. El dador de la prestación no es trabajador en los términos del Artículo 25 de la L.C.T.

A fin de evitar fraudes: no basta que las partes lo hayan pactado por escrito (no ocurre en trabajos por amistad).

B) Una derivación del accionar de las Asociaciones y Fundaciones: el voluntariado social

Sin perjuicio de lo antes expuesto no podemos dejar de mencionar lo dispuesto por la ley 25.855 de Voluntariado Social que busca reglamentar la actividad del voluntario social con el objeto de promover la participación solidaria de los ciudadanos en actividades sin fines de lucro y consecuentemente regular la relación jurídica que con ese motivo se entable.

La calificación que da la ley a la tareas que los voluntarios realicen –de un modo gratuito, altruista, y solidario- sin recibir por ello remuneración, salario o contraprestación; alejan en principio la caracterización esencial de la vinculación laboral.

La normativa prevé la suscripción de un acuerdo básico entre los voluntarios y las entidades favorecidas por sus servicios, lo que implicaría en principio desplazar la presunción emergente del Artículo 23 L.C.T., pues según el Artículo 4 de la Ley 25855 establece que “la prestación de servicios por parte del voluntario se presume ajena al ámbito de la relación laboral”.

Al respecto POSE<sup>16</sup> expresa que: “El choque normativo referido produce, en la práctica, la anulación del sistema presuncional previsto por el Art. 23 LCT que resulta inoperante en el ámbito que nos ocupa, y este es un dato que, en la práctica no puede ser ignorado por los juslaboralistas que suelen invocar en forma dogmática la norma referida en aquellos procesos en que se encuentra controvertida la naturaleza del vínculo que unió a las partes”.

Más allá de lo expuesto consideramos que, dadas la notas típicas del contrato de trabajo, es decir acreditada una prestación de servicios en relación de dependencia, tanto en el aspecto jurídico, como económico; la sola suscripción del acuerdo básico entre el voluntario y la entidad, no resultaría suficiente para erradicar la naturaleza laboral del vínculo, y será labor de los magistrados analizar en cada caso concreto cual ha sido real

---

<sup>16</sup> POSE, CARLOS *Sobre las prestaciones no laborales del voluntariado social reguladas por ley 25.855*; DT 2005, p. 645

intención del sujeto al vincularse con la entidad de bien común; si estrictamente llevar a cabo un fin altruista<sup>17</sup> o una relación laboral, enmascarada bajo la forma del voluntariado, situación en la cual la persona jurídica deberá responder en su carácter de empleadora, en los términos del Artículo. 21y 26 de la LCT

De lo anteriormente expresado podemos determinar claramente los siguientes conceptos y características de las fundaciones

Estos son:

- Es una Personas Jurídicas independiente en forma absoluta de la persona del fundador
  
- No deben subsistir exclusivamente de asignaciones del estado y su funcionamiento requiere de la autorización de la Inspección General de Justicia.
- No requieren pluralidad de personas.
- El fundador no puede ser uno de los favorecidos directos de la fundación por que se destruiría su espíritu y razón de ser.
- Tiene carácter de perpetuidad.
- El capital inicial debe posibilitar razonablemente el cumplimiento de los objetivos propuestos .
- Es imprescindible un acto constitutivo escrito, debe acreditar su constitución y designación de autoridades mediante escritura publica o por instrumento privado de autenticidad certificado por escribano publico.

### **1.5 Constitución de las fundaciones:**

Las fundaciones se constituyen por instrumento público, o privado con las firmas certificadas por escribano público. Dicho instrumento debe ser otorgado por los fundado-

---

<sup>17</sup> Tal como se resolvió en los autos “Avila c/Fundación Margarita Barrientos” CNAT- S. VI

res o apoderado con poder especial, si la institución tiene lugar por acto entre vivos, o persona autorizada por el juez de la sucesión si lo fuere por disposición testamentaria.

El instrumento deberá ser presentado a la autoridad administrativa de control a los efectos de obtener la autorización para funcionar, y contendrá:

a) Los siguientes datos de los fundadores:

I) Cuando se tratare de personas físicas, su nombre, edad, estado civil, nacionalidad, profesión, domicilio y número de documento de identidad y, en su caso, de los apoderados o autorizados.

II) Cuando se tratare de personas jurídicas, la razón social o denominación y el domicilio, acreditándose la existencia de la entidad, su inscripción en el Registro Público de Comercio cuando fuere exigible y la representación de quienes comparecieren por ella. En cualquier caso cuando se invocare mandato debe dejarse constancia del documento que lo pruebe;

b) Nombre y domicilio de la fundación;

c) Designación del objeto, que debe ser preciso y determinado;

d) Patrimonio inicial, integración y recursos futuros, lo cual deberá ser expresado en moneda argentina;

e) Plazo de duración;

f) Organización del Consejo de administración, duración de los cargos, régimen de reuniones y procedimiento para la designación de sus miembros;

g) Cláusulas atinentes al funcionamiento de la entidad;

h) Procedimiento y régimen para la reforma del estatuto;

i) Fecha del cierre del ejercicio anual;

j) Cláusulas de disolución y procedimiento atinentes a la liquidación y destino de los bienes. En el mismo instrumento se designarán los integrantes del primer consejo de administración y las personas facultadas para gestionar la autorización para funcionar.

El dinero en efectivo o los títulos valores que integren el patrimonio inicial deben ser depositados durante el trámite de autorización en el banco oficial que corresponda a la jurisdicción en que se constituye la fundación. Los aportes no dinerarios deben constar en un inventario con sus respectivas valuaciones, suscripto por contador público. Las promesas de donación hechas por los fundadores en el acto constitutivo serán irrevocables a partir de la resolución de la autoridad administrativa de control que autorice a la entidad para funcionar como persona jurídica. Si el fundador falleciere después de firmar

el acto constitutivo, las promesas de donación no podrán ser revocadas por sus herederos a partir de la presentación a la autoridad administrativa de control solicitando la autorización para funcionar como persona jurídica.

La fundación tendrá todas las acciones legales para obtener el cumplimiento de tales promesas, a las que no serán oponibles excepciones fundadas en los Artículos Nº 1793 y Nº 1810 del Código Civil

Las fundaciones constituidas regularmente en el extranjero pueden actuar en el territorio de la República Argentina registrando ante la autoridad administrativa de control la autorización de que gozan, estatutos y demás documentación. Asimismo deben acreditar el nombre de sus representantes, poderes de que están investidos y los requisitos mencionados en el artículo 9. La representación se reputará subsistente mientras no se registre ante la misma autoridad la revocación del mandato y la designación del sucesor en la representación.

Las fundaciones mencionadas no pueden iniciar sus actividades sin la previa aprobación de aquella autoridad. Su funcionamiento queda sometido al régimen establecido para las fundaciones constituidas en el país. El patrimonio local responde con carácter preferente por el cumplimiento de las obligaciones contraídas en la República<sup>18</sup>.

#### Responsabilidad de los fundadores y administradores:

Los fundadores y administradores de la fundación son solidaria e ilimitadamente responsables por las obligaciones contraídas hasta haber obtenido la autorización salvo su recurso contra ella, si hubiera lugar.

#### Solicitud de la personería jurídica y presentación del plan Trienal

Con la solicitud de otorgamiento de personería jurídica deben acompañarse los planes que proyecte ejecutar la entidad en el primer trienio, con indicación precisa de la naturaleza, características y desarrollo de las actividades necesarias para su cumplimiento, como también las bases presupuestarias para su realización. Dicha información será sus-

---

<sup>18</sup> Horacio miguel calibro, "Dirección y administración de fundaciones", aplicaciones tributarias, argentina, 2edición ,p13.

cripta por el o los fundadores, apoderados especiales o persona autorizada por el juez de la sucesión del instituyente.

#### Estatuto régimen de mayorías

El estatuto debe prever el régimen de reuniones ordinarias y extraordinarias del consejo de administración y, en su caso, del comité ejecutivo, y el procedimiento de convocatoria; el quórum será de la mitad más uno de sus integrantes. Debe labrarse en libro especial el acta de las deliberaciones de los órganos mencionados, en la que se resumirán las manifestaciones hechas en la deliberación, la forma de las votaciones y sus resultados, con expresión completa de las decisiones. Las mismas se tomarán por mayoría absoluta de votos de los presentes, salvo que la ley o el estatuto establezcan mayorías especiales. En caso de empate, el presidente del consejo de administración o del comité ejecutivo tendrá doble voto.

Las mayorías establecidas en el artículo anterior no se requieren para la designación de nuevos integrantes del consejo de administración cuando su concurrencia se hubiere tornado imposible. Remoción del consejo de administración.

Los miembros del consejo de administración pueden ser removidos con el voto de por lo menos las dos terceras partes de los integrantes del cuerpo. El estatuto puede prever la caducidad automática de los mandatos por ausencias reiteradas y no justificadas a las reuniones del consejo. Acefalía del consejo de administración.<sup>19</sup>

Cuando vacasen cargos en el consejo de administración de modo que su funcionamiento se hiciera imposible y no pudiera tener lugar la designación de los nuevos miembros conforme al estatuto, o éstos rehusaren aceptar los cargos, la autoridad administrativa de control procederá a reorganizar la administración de la fundación y a designar sus nuevas autoridades, modificando el estatuto en las partes pertinentes.

Los derechos y obligaciones de los miembros del consejo de administración serán regidos por las reglas del mandato, en todo lo que no esté previsto en esta ley, en el estatuto o en las reglamentaciones. En caso de violación de las normas legales o estatutarias, los miembros del consejo de administración se harán pasibles de la acción por responsabilidad que podrá promover la fundación o la autoridad administrativa de control, sin per-

---

<sup>19</sup> Horacio miguel calibro, "Dirección y administración de fundaciones", aplicaciones tributarias, argentina, 2edición ,p 27.

juicio de las sanciones de índole administrativa y medidas que esta última pueda adoptar respecto de la fundación y de los integrantes de dicho consejo.

### **1.6 Fiscalización**

El control externo y principal de las fundaciones es ejercido por la Inspección General de Justicia; el control interno puede ser confiado por el estatuto al Revisor de Cuentas.

La Inspección General de Justicia otorga y retira la autorización de funcionamiento de La entidad (personería jurídica), controla el cumplimiento del propósito de los estatutos, solicita a la justicia la designación de consejeros en caso de acefalía o irregularidades, y la anulación de resoluciones del Consejo de Administración que sean contrarias a la ley o los estatutos, ejerce las funciones registrales (rubricación de libros, registro de fundaciones), recibe y controla los estados contables y documentaciones ordinarias y las reformas de estatutos. Asimismo supervisa el proceso de disolución y liquidación final o fusión de la entidad.

### **1.7 Disolución y Liquidación**

Causas: imposibilidad de cumplimiento de fines, notoria pérdida de patrimonio o disminución de ingresos, conveniencia para el interés público, irregularidades graves. Pueden decidir: el Consejo de Administración o la Justicia ha pedido de la Inspección General de Justicia. Como alternativa de solución aparece la fusión con otra entidad sin fines de lucro. Finalmente es importante destacar que las fundaciones se pueden presentar en concurso y se les puede pedir la quiebra.

Se designa un liquidador, quien confecciona un balance inicial del proceso, discontinúa, las operaciones, realiza los activos, paga las deudas y si existe un remanente, lo entregará a la entidad designada en el estatuto a esos efectos. Todo el proceso es fiscalizado por la Inspección General de Justicia.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Horacio miguel calibro, "Dirección y administración de fundaciones", aplicaciones tributarias, argentina, 2edición ,p 41



## **CAPITULO II Ley de Impuesto a las Ganancias**

## **Capítulo 2 : Ley de Impuesto a las Ganancias**

### **2.1 Antecedentes Históricos**

Cuando abordamos el tema del Impuesto a las Ganancias no se puede dejar de nombrar, al diezmo. El diezmo (del latín *decimus*, décimo) era un impuesto del diez por ciento (la décima parte de todas las ganancias) que se debía pagar a un rey, gobernante, o líder eclesiástico.

En la Biblia se habla de este impuesto El primer diezmo registrado en la Biblia fue el dado por el patriarca Abraham al sacerdote Melquisedec en acción de gratitud, tiempo antes de que se instituyera el diezmo para los sacerdotes levitas. En Roma el diezmo figuraba en el primer capítulo de las rentas públicas, hubiera sido difícil percibir los impuestos para Roma en distintas partes del imperio como por ejemplo las Galias donde no abundaba la moneda, por lo cual se recaudaba sobre lo producido sea granos, animales, etc.

Avanzando un poco en la historia en España, la obligatoriedad del diezmo se introdujo a través de Aragón y Cataluña, regiones fronterizas con el Imperio Carolingio. El pago del tributo se realizaba en especie y representaba un décimo de los frutos de la agricultura o ganadería obtenidos por el creyente. Existían dos categorías de diezmos: el mayor, que se aplicaba sobre los productos generales, como los cereales, vinos, aceites, vacas, ovejas, etc., y el menor, que comprendía los bienes más específicos: aves de corral, legumbres, hortalizas, miel, etc.

Los ingresos obtenidos eran recogidos por el “colector” y entregados a los párrocos, abades y obispos. Para facilitar este proceso los vecinos podían nombrar a un “dezmero”, que iba retirando los productos de las casas de los contribuyentes.

### **2.2 Aspecto Objetivo y Subjetivo del impuesto, Teoría de la Fuente y Teoría del Balance**

Para definir ganancia gravada, primero tenemos que ver quién es el sujeto, porque dependiendo quien sea el sujeto, distinto va a ser el concepto de ganancia gravada. Si el sujeto es una persona física o sucesión indivisa el concepto de ganancia va a estar definido por el Artículo N° 2 apartado primero de la Ley de Impuesto a la Ganancias encontraremos tres requisitos para poder encuadrarlo en la teoría de la fuente; o sea habilitación

de la fuente, permanencia de la fuente y periodicidad en la dentro del objeto de ganancias.

Para persona física y sucesión indivisa la teoría que definía el concepto de ganancia era la teoría del balance. Y esa teoría del Balance ¿qué nos dice? ¿Qué principios tiene? Que cualquiera fuese la ganancia que obtenga un sujeto empresa siempre va a estar comprendido dentro del objeto del Impuesto a las Ganancias. Definido entonces cuando una ganancia está dentro del objeto, para lo cual primero vamos a tener que ver quien es el sujeto que percibe esa ganancia hay que asociarle a ese concepto los conceptos de fuente, y cuándo una ganancia era de fuente argentina, Cuando correspondía a hechos económicos, actos, actividades que se produjesen dentro del territorio del país, principio que seguían aquellos países que eran importadores de capital, el criterio de la renta mundial contrariamente a este principio de la fuente lo que hacía era gravar cualquier manifestación de ganancia que se produjese por un sujeto residente en Argentina, entonces para un sujeto residente en Argentina cualquiera o sea en cualquier lugar del mundo donde él perciba una ganancia va a estar alcanzada también por el objeto del impuesto a las Ganancias. ¿Por qué? Porque para los residentes argentinos las ganancias gravadas según el Artículo 1º van a ser todas las obtenidas por el sujeto, estas son las de fuente argentina y las de fuente extranjera. Para un sujeto no residente en Argentina solamente estaban alcanzadas las ganancias de fuente argentina.<sup>21</sup>

A continuación se trata de hacer un análisis mas profundo de lo que se acaba de desarrollar. Cuando nos referimos a que es lo que esta grabado por la ley, lo que llamamos aspecto objetivo este lo vamos a encontrar en Artículo Nº 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y esta definido en estrecha relaciona la sujeto que obtiene la ganancia ,así este adopta el criterio de la fuente o el criterio de la teoría del balance según el tipo de sujeto que obtiene la ganancia, pero si se leemos el Artículo encontraremos que no esta claramente expresado, ya que no especifica , sino que lo tendremos que determinar por exclusión, ante la misma encrucijada nos vamos a encontrar con el tema de los sujetos alcanzados por el impuesto ya que no vamos a encontrar en un solo articulo de la ley que diga son sujetos del impuesto los siguientes y se los numere sino que los vamos a encontrar dispersos por la ley, ya que como podemos ver el Artículo Nº 1 dice , todas las personas de existencia física o ideal aplicando un criterio amplio y al final del articulo se nos incluye a la sucesiones indivisas que no es una persona sino un proceso judicial ya que

---

<sup>21</sup> Marcelo Daniel Rodríguez, "ganancias análisis integral", Ed. Osmar D. Buyatti, Argentina p 65.

se traspasan los bienes de causante a los herederos y para saber los otros sujetos pasivos del impuesto se deberá remitir al Artículos N° 69 de la Ley, poder saber también quienes son también sujetos del gravamen, se tendrá que estudiar en el Artículo N° 49 de la Ley donde se agregarán las empresas o explotaciones unipersonales que no son personas de existencia física no de existencia ideal pero sin embargo quedan incorporadas en como sujetos del impuesto ,en este artículo están las rentas de la tercera categoría, acá están las sociedades en general, y que se leen se podrá llegar a la conclusión que si la renta la obtiene el socio de la sociedad es tercera categoría, no se podrá dejar pasar por alto antes de seguir avanzando en el estudio del articulado la gran diferencia ente el Artículo N° 49 y el Artículo N° 69,la gran diferencia es que si es un sujeto del 69 paga por la alícuota proporcional y es un sujeto distinto de los socios o accionistas ,si es del 49,es tercera categoría, y por tercera categoría puede ser que lo paguen al impuesto en cabeza del socio o accionista, (persona física, o sucesión indivisa ),o de la sociedad. Esto tiene su razón de ser en la definición de los fideicomisos y de los fondos comunes de inversión, cuando el fideicomiso o el fondo común de inversión se los asimilan a la sociedad no de capital, quedan podríamos decir circunscriptos al Artículo N° 49 y cuando se los asimilan a una sociedad de capital, quedarían circunscriptos al Artículo N° 69 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

### **Aspecto subjetivo del impuesto a las ganancias:**

No hay un artículo que enumere todos los sujetos alcanzados por el gravamen en términos genéricos están en el Artículo N° 1 que dice que “Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen “ y luego el mismo Artículo incorpora a las sucesiones indivisas esto si es importante incorporarlo por la sucesión indivisa es un proceso judicial mediante el cual se traspasan los bienes del causante a los herederos, entonces en términos genéricos en el Artículo N° 1 tenemos todas las personas mas las sucesiones indivisas, y luego vemos el Artículo N° 69 que se refiere a las alícuotas a la que se encuentran gravadas las sociedades de capital, en el mismo artículos nos habla de otros sujetos comprendidos, como son los patrimonios de afectación como son los fideicomisos y los fondos comunes de inversión y por otro lado tenemos al Artículo N° 49 Inc. b donde estarían incluidas las demás sociedades, podemos señalarlas como las sociedades de personas y no nos podemos olvidar de la explotación

unipersonal que lo vemos como un sujeto pasivo del tributo, pero no un sujeto pasivo de la obligación tributaria, es un sujeto pasivo del tributo porque respecto de él se perfecciona el nacimiento del hecho imponible. entonces con respecto a las sociedades en general, acabamos de decir que están enunciadas en el Artículo N° 69, y en el Artículo N° 49 Inc. B y la diferencia entre unas y otras es la distinción entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el sujeto pasivo del tributo, los sujetos del Artículo N° 69, siempre hablando de sociedades ya que es fideicomiso hay una excepción, son sujetos pasivos del tributo, y de la obligación tributaria, el tributo se determina en cabeza de esas sociedades, en cambio, en las sociedades del Artículo N° 49 Inc. B, se considera que el resultado está íntegramente distribuido al cierre del ejercicio, entonces por aplicación de ese artículo, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es el socio, independientemente de que se haya percibido el ingreso, por el solo hecho de que se haya cerrado el ejercicio esa ganancia debe ser tributada por el socio.

Dentro del artículo 69 tenemos los casos de los fideicomisos, el cual es un contrato por el cual, una persona llamada fiduciante, el cual transfiere los bienes a otro llamado fiduciario, para que este se los administre, para que los resultados, de los beneficios de esa gestión sean para el fiduciante o un tercero que en ese caso se llamara, beneficiario, también se puede establecer en el contrato de fideicomiso, que una vez terminada la administración que se contrata, los bienes, deben regresar al fiduciante, o sean entregados a otra persona el fideicomisario, destinatario final este de los bienes de los bienes fideicomitidos, estos tributan por toda la ganancia que obtienen excepto, que se trate fideicomisos en que fiduciante coincida con la persona beneficiario, en este caso particular no es que no tributan pero van a tributar por el Artículo N° 49 Inc. b). Tributa el beneficiario, que se atribuye la parte proporcional, de la ganancia que le viene de fideicomiso. Cuando no coinciden las personas a la que nos estamos refiriendo tributa en fideicomiso, tengan también en cuenta en este tema de fideicomiso es una excepción a la inclusión en el Artículo 49 Inc. b es que se trate de fideicomisos financieros o que el beneficiario sea un beneficiario del exterior, en estos casos siempre tributan por el artículo 69

Luego la ley incluye a los fondos comunes de inversión, los cuales no son sociedades son patrimonios de afectación, no incluye la ley a todos los fondos comunes de inversión, no están incluidos aquellos que tienen como objeto valores mobiliarios, el resto de los fondos comunes de inversión que no tengan la característica de valores mobiliarios

están comprendidos en el artículo 69 Inc. a)

También en el artículo 69 b) encontraremos a los establecimientos estables\_entendiendo por establecimiento estable cualquier establecimiento fijo de negocio industrial o agropecuario que pertenezca a un sujeto del exterior.

Los convenios de doble imposición internacional los definen a estos establecimientos y parten de la base para denominarlos como tal de una permanencia en el país de más de seis meses.

Dentro de las personas físicas analiza la ley, el caso específico de los menores de edad la ley dispone que las ganancias de los menores de edad debe ser declarada por aquel que tenga el usufructo de los bienes, en este caso el padre que tiene el usufructo de los bienes debe adicionar a sus propias ganancias, las ganancias que se generan con los bienes de su hijo menor, de lo contrario si el usufructo lo tiene el menor el sujeto pasivo de la obligación de la obligación tributaria y del tributo es el menor ,es el quien debe declarar esta ganancia y lo hace a través de un responsable por deuda ajena que en el ejemplo planteado puede ser su padres.

En el caso de las sucesiones indivisas las ganancias que obtienen las sucesiones indivisas son declaradas por las sucesiones indivisas hasta cuando, hasta la declaratoria de herederos luego de esto, cada heredero se hace cargo de los bienes recibidos el legado incluyéndolos luego en su respectiva declaración jurada.

En relación al caso de la sociedad conyugal que como sabemos comienza con la celebración del matrimonio, la ley aclara en el Artículo N° 28 que las disposiciones del Código Civil, no resultan de aplicación, para la atribución de las ganancias pero si para determinar que es un bien propio, y que es un bien ganancial , para el Código Civil las ganancias gananciales cuales son?,son aquellas que se obtienen a partir del matrimonio, para que no nos queden dudas vamos a repasar que entiende el código civil como bienes propios y como bienes gananciales, los bienes propios son aquellos que cada cónyuge poseía antes del casamiento , aquellos que recibe por herencia aunque sea después del casamiento se tendrán como propios, y los producidos por la ventas de los bien propios durante el casamiento y los gananciales son los obtenidos durante el matrimonio excepto los producidos por la venta de bienes propios y aquellos bienes heredados.

El artículo 29 de la Ley de Ganancias, establece que cada cónyuge declara la ganancia proveniente de sus actividades personales, sus bienes propios, y los bienes adquiridos con el producido de sus actividades personales. En este caso el Artículo N° 51

del Decreto Reglamentario aclara que tiene que acreditarse, fehacientemente, que los bienes fueron adquiridos con el producido de la actividad, del cónyuge de lo contrario lo declara el marido porque son gananciales

El producido por del resto de los bienes gananciales, salvo expresas excepciones de administración a cargo de la mujer, serán declaradas por el marido. (Art. 30 Ley I.G.)

Que pasa en el caso de la sociedad entre cónyuges la ley de sociedades comerciales establece que las sociedades entres cónyuges solamente son posibles cuando se tratan de sociedades de responsabilidad limitada o la sociedad anónima. En cambio la Ley del Impuesto a las Ganancias aclara que es posible la formación de sociedades entre cónyuges cuando el bienes que aportan, provienen de bienes que son atribuibles a cada uno de los cónyuges de acuerdo a la normativa de la Ley.

Sociedades entre profesionales, las sociedades entres profesionales que realizan actividades de los Inc. f) y g) del artículo 69 la ley les da un tratamiento, diferencial ya que a pesar de ser sociedades, no les aplica la teoría del balance, Pero si están comprendidas en la categoría tercera y no en la categoría cuarta que correspondería a la renta del trabajo personal.<sup>22</sup>

### **2.3 Periodo de imputación**

El periodo de imputación del impuesto según lo que determina la norma, es el año fiscal que comienza, el 1º de enero y termina el 31 de diciembre, ¿Que cuestiones tienen que ver en relación con el tema del año fiscal?. En cuanto al aspecto temporal del hecho imponible, los distintos autores cuando definen, el hecho imponible, algunos lo circunscriben al aspecto objetivo, y hay otros que dicen que el hecho imponible, está compuesto de cuatro o cinco aspectos, siendo este quinto aspecto para Dino Jarach la base imponible, en el tema que estamos estudiando ahora estaríamos hablando del aspecto temporal del hecho imponible y este aspecto temporal esta vinculado a dos cuestiones, una cuestión es la que describe el Artículo N° 18, que tiene que ver con este fenómeno dinámico que se desarrolla a lo largo de un lapso de tiempo, por lo tanto no podemos medir la capacidad contributiva, si no usamos un lapso de tiempo, para determinar cual es esa magnitud necesitamos un determinado componente temporal, para poder vincularlo luego con la

---

<sup>22</sup> Marcelo Daniel Rodríguez, "ganancias análisis integral", Ed. Osmar D. Buyatti, Argentina p 106.

obligación tributaria no es como pasa con otros gravámenes del tipo instantáneo donde ese hecho imponible se produce como por ejemplo la existencia de un patrimonio a esa fecha, la suscripción de un contrato en el impuesto de sellos.

Y la segunda cuestión, es el nacimiento de la obligación tributaria, por un lado el hecho imponible me esta determinando un fenómeno que se desarrolla a lo largo de ese periodo dinámico, la cuestión es como hacemos para determinar esa obligación tributaria, si el hecho imponible va cambiando constantemente, por lo tanto ese periodo va a marcar el momento de la determinación tributaria, con que frecuencia se determina en gravamen, en este caso como describe el Artículo N° 18 es por año. Por lo tanto ese periodo estará marcando por un lado con que frecuencia se mide el gravamen cuando estamos frente a un fenómeno dinámico y además de determinar esa frecuencia, determina cuando nace la obligación tributaria y el nacimiento tiene que ver también, que como estamos justamente en el campo del derecho las normas jurídicas que establecen esta obligación tributaria emanan de una ley, que tiene una vigencia, a lo que quiero llegar que si los hechos no emanaran de una norma tributaria nada generaría la obligación tributaria.

Seguidamente el Artículo N°18 determina la forma de imputación de las ganancias de las sociedades del artículo 49 Inc. b) donde como se expresó anteriormente el sujeto pasivo del tributo no coincide son en sujeto pasivo de la obligación tributaria, la obligación del pago del tributo recae sobre sus socios, por lo tanto Las ganancias indicadas en el Artículo N° 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.<sup>23</sup>

### **2.3.1 El cambio de la fecha de cierre del ejercicio comercial**

Ninguna sociedad o explotación que no lleve libros o no determine el balance en forma comercial, no puede tener un ejercicio comercial distinto que el fijado por la ley (del 1 de enero al 31 de diciembre). La AFIP podrá autorizar otras fechas diferentes, pero en la medida que el sujeto que solicite el cambio de fecha de cierre de ejercicio que no coincida ese cambio con el 31/12 deberá necesariamente llevar balances en forma comercial y libros rubricados según el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Comerciales.

---

<sup>23</sup> Marcelo Daniel Rodríguez, "ganancias análisis integral", Ed. Osmar D. Buyatti, Argentina p 241.

Los entes jurídicos comerciales con balances, comerciales podrán solicitar al fisco tomando en cuenta los recaudos jurídicos que la ley de sociedades establece. En caso de las sociedades anónimas, a través de la asamblea extraordinaria que fije el cambio de la fecha de cierre de ejercicio. En el caso de sociedades de personas será de acuerdo a lo resuelto en la reunión de socios. En primer lugar se dará la aprobación de los organismos internos de cada sociedad sobre el cambio y luego por los organismos de control. En el caso de las sociedades anónimas, la aprobación estará en consideración de la Inspección General de Justicia, pero en materia tributaria el sujeto deberá informar la modificación de su fecha de cierre de ejercicio y el Fisco determinará el momento a partir del cual corresponderá la aplicación de la nueva fecha de cierre del ejercicio económico o fiscal. Será el fisco quien determina a partir de cuando rige la modificación estatutaria.

Todas las personas físicas, sucesiones indivisas, explotaciones unipersonales,

Sociedades de hecho que no lleven libros en forma comercial y cualquier otro ente (asociaciones civiles) que no estén obligados a llevarlo, pero las sociedades civiles que quizás no están en condiciones de llevar libros o si lo están su cierre va a coincidir con el 31 de diciembre de cada año. Los demás casos, sociedades comerciales los cierres pueden ser coincidentes o no con los 31 de diciembre de cada año.

#### **2.4 Criterios de imputación de las ganancias al ejercicio fiscal**

La ley del Impuesto a las Ganancias en el Artículo N° 18, dispone los criterios de imputación para las ganancias y pérdidas para cada categoría para la 1° categoría: Artículo N° 41 de la Ley, Renta del suelo, se aplica el criterio de lo devengado, para la 2° categoría: Artículo N° 45 de la Ley. Renta de Capitales, se aplica para la imputación el criterio de lo percibido, para la 3° categoría: Artículo N° 49 de la Ley. Renta de Participación Empresarial, se aplica criterio de lo devengado o devengado exigible, y para la 4° categoría: Artículo N° 79 de la Ley. Renta del Trabajo Personal, el criterio de lo percibido.

Se Deberá entender por devengado a la existencia de un derecho a percibir un importe, admitiendo que ello no implica necesariamente la exigibilidad actual de ese importe, es decir, que el concepto de devengado requiere primordialmente que se haya producido los hechos sustanciales generadores del rédito o ganancia.

Art. 18 Apartado a) *criterio de devengado.*

Se refiere a sujetos empresa, sobre ganancias obtenidas como dueños de empresas civiles, industriales, mineras o como socio de las mismas se imputarán al año fiscal correspondiente. Todos los entes societarios deben informar mediante un diskette, mediante una actuación ante escribano los libros que están vigentes al órgano de contralor.

El criterio de imputación del Inciso a) va a ser por lo devengado.

Podrá optarse por imputar en el momento de lo devengado exigible, cuando las ganancias se originen en la venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a 10 meses. Si se utilizó de esta manera se debe mantener este criterio por 5 años. ( Imputar el devengamiento a medida que las cuotas se vayan haciendo exigibles). Este criterio debe manifestárselo al fisco. El Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias en el Art. 23 trata el tema puntualizando que se podrá optar por el criterio de lo devengado exigible en las siguientes operaciones:

- La venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a 10 meses, computados desde la entrega del bien o acto equivalente, considerando a este último cuando se emite la factura o documento que cumpla con igual finalidad.
- La enajenación de bienes no comprendidos en el párrafo anterior cuando las cuotas de pago convenidas tengan un plazo de exigibilidad de más de un período fiscal.
- La construcción de obras públicas cuyo plazo de ejecución abarque más de un período fiscal y que el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan exigibles en más de 5 períodos fiscales. Estas exigencias están planteadas particularmente para empresas del exterior que desarrollan su actividad en el país, la empresa en relación a lo que cobra tiene las características de beneficiario del exterior, esto quiere decir que a los beneficiarios del exterior la ganancia se determina por vía presuntiva, a medida que el residente argentino le efectúa los pagos se presume, que ese porcentaje de ganancia que tiene ese pago que esta realizando que esta enunciado en el articulo 91,y le retiene un porcentaje por esa parte que le paga pero que sucede hay convenios de doble imposición, que impiden que los sujetos beneficiarios del exterior, sean gravados en base a rentas presuntas entonces en este caso la AFIP le permite que ponga un mandatario, previo análisis de solvencia, y si considera que puede hacerse cargo de la obligaron en ese caso no se le da no se le da el tratamiento, de beneficiario del exterior y puede seguir ,con el sistema de devengado exigible, si este mandatario no tiene solvencia existe otra posibilidad, que es que se plantee una caución, a través

de una Compañía de servicios de caución, siempre con la aprobación de la AFIP, y podría en este caso seguir aplicando el criterio de devengado exigible.<sup>24</sup>

Cuando se efectúe la opción a que se refiere este artículo, deberán contabilizarse en cuentas separadas, en la forma y condiciones que establece la AFIP. Esto no se encuentra reglamentado.

El criterio de lo devengado exigible implica que la exigibilidad implica la imputación al resultado de la parte correspondiente a la utilidad contenida en la cuota, independientemente de si hemos o no cobrado la cuota respectiva. Artículo 18, *criterio de percibido* Lo vamos a encontrar en el séptimo párrafo del artículo, cuando dice, cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma. Podemos ver que no es una percepción en el sentido estrictamente real, sino que considera una percepción potencial, por lo cual podemos ver que es sumamente amplio el criterio de lo percibido.

### **Excepciones al criterio de percibido (en el Art 18 y Decreto Reglamentario.)**

El Artículo 18 luego de determinar los criterios de imputación de cada una de las categorías enumeradas algunas excepciones, así con relación a *planes de seguro de retiro privados* administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, se reputarán percibidos únicamente cuando se cobren: a) los beneficios derivados del cumplimiento de los requisitos del plan, y, b) los rescates por el retiro del asegurado del plan por cualquier causa.

En el caso de Los dividendos de acciones y los intereses de títulos, bonos y demás títulos valores se imputarán en el ejercicio en que hayan sido puestos a disposición esta en una ganancia típica de segunda categoría, pero cuando sujetos comprendidos en la

---

<sup>24</sup> Marcelo Daniel Rodríguez, "ganancias análisis integral", Ed. Osmar D. Buyatti, Argentina p 230.

tercera categoría cobran estos dividendos, los declaran en el momento de la puesta a disposición

En el caso de Los honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores serán imputados por dichos sujetos al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponda, apruebe su asignación siempre y cuando la asignación sea individual

Tenemos también el caso de las ganancias originadas en jubilaciones o pensiones liquidadas por las cajas de jubilaciones y las derivadas del desempeño de cargos públicos o del *trabajo personal ejecutado en relación de dependencia* que como consecuencia de modificaciones retroactivas de convenios colectivos de trabajo o estatutos o escalafones, sentencia judicial, allanamiento a la demanda o resolución de recurso administrativo por autoridad competente, se percibieran en un ejercicio fiscal y hubieran sido devengadas en ejercicios anteriores, podrán ser imputadas por sus beneficiarios a los ejercicios fiscales a que correspondan. El ejercicio de esta opción implicará la renuncia a la prescripción ganada por parte del contribuyente.

En el caso de Las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos. Acá se esta refiriendo a ajustes de impuestos que inciden en la determinación, del impuesto a las ganancias, acá se esta liberando del hecho de no tener que rectificar las declaraciones juradas, por este ajuste que se le hizo, por lo tanto permite deducir en el ejercicio que se determine el ajuste

El Decreto reglamentario en su Artículo N° 27, agrega otras excepciones como los aumentos patrimoniales no justificados, este artículo establece que Los aumentos patrimoniales cuyo origen no pruebe el interesado, incrementados con el importe del dinero o bienes que hubiere dispuesto o consumido en el año, se considerarán ganancias del ejercicio en que se produzcan., el Artículo N° 29 del Decreto Reglamentario, trata el tema de los resultados de rescisión de operaciones, y determina que El beneficio o quebranto obtenido en la rescisión de operaciones cuyos resultados se encuentren alcanzados por el impuesto, deberá declararse en el ejercicio fiscal en que tal hecho ocurra, al igual que Los

descuentos y rebajas extraordinarias sobre deudas por mercaderías, intereses y operaciones vinculadas a la actividad del contribuyente, incidirán en el balance impositivo del ejercicio en que se obtengan, y en el caso de Los *recuperos de gastos* deducibles impositivamente en años anteriores, se consideran beneficio impositivo del ejercicio en que tal hecho tuviera lugar, con respecto a La ganancia neta proveniente de quitas definitivas de pasivos, originadas en la homologación de procesos concursales regidos por la Ley N° 24.522 y sus modificaciones, se podrá imputar proporcionalmente a los períodos fiscales en que venzan las cuotas concursales pactadas o, en cuotas iguales y consecutivas, en los cuatro períodos fiscales cuya fecha de cierre se produzca con posterioridad a la fecha de homologación definitiva, cuando este último plazo fuere menor. Previa compensación de quebrantos.<sup>25</sup>

## **2.5 Compensación de quebrantos de las distintas categorías:**

Se compensaran los quebrantos siguiendo el orden de las categorías, primero, segunda tercera y cuarta, después el quebranto del ejercicio también se compensa con el mismo criterio de los gastos de sepelio y las deducciones generales.

Una vez obtenido el resultado de las categorías, y deducidos los gastos de sepelio y las deducciones generales si todavía persiste el quebranto ese mismo quebranto también se puede trasladar solamente hacia ejercicios futuros hasta el límite de cinco ejercicios fiscales, también siguiendo el mismo criterio de imputación primera segunda tercera y cuarta.

Hay quebrantos denominados quebrantos específicos que no entran dentro de este régimen de compensaciones, sino que tienen un régimen de compensación específico como es el caso de los quebrantos provenientes de la enajenación de acciones cuotas partes, participación de sociedades, estos sujetos solamente pueden compensar estos quebrantos con ganancias que tengan en mismo origen, no las pueden compensar con ganancias provenientes de otras categorías y provenientes de otro origen dentro de la categoría, el mismo tratamiento tendrán las pérdidas originadas en los contratos derivados si la finalidad del contrato es con fines especulativos en cambio si la finalidad del contrato es

---

<sup>25</sup> Marcelo Daniel Rodríguez, "ganancias análisis integral", Ed. Osmar D. Buyatti, Argentina p 241.

de cobertura, en este caso si esta permitido compensar los quebrantos de estos contratos con ganancias provenientes de otras categorías, también los que quebrantos provenientes de fuente extranjera no se pueden compensar, con ganancias de fuente argentina, si la ganancia de fuente extranjera se pueden en realidad se deben compensar con los quebrantos de fuente argentina.

Así también Los quebrantos experimentados a raíz de actividades vinculadas con la exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos, desarrolladas en la plataforma continental y la Zona Económica Exclusiva de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha Zona, podrán compensarse, a los fines contemplados en los artículos 31 y 32 de este reglamento, con ganancias netas de fuente argentina.

## **2.6 Ganancia Neta Y Ganancia Neta sujeta a Impuesto.**

El Artículo N° 17 nos dice:” Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla, o en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.”

Lo relacionado a los gastos se encontrará determinado en el Artículo N° 80, el cual determina que son deducibles los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas. Un ejemplo de esto, es en el caso del medico lo que este va a poder deducir son los gastos del consultorio, los gastos de la oficina, la luz, el teléfono, las leyes sociales, los impuestos en definitiva todo aquel gasto que resulte necesario para el ejercicio de la profesión.

Lo que se deberá aclarar , es que quiere decir la ley con necesario, necesario no quiere decir indispensable hay una diferencia, necesario se debe interpretar con un alcance de que, de alguna manera este gasto se vincule a la actividad, otro de los aspectos que debe cumplir un gasto es que debe estar *debidamente documentado*, ya que si se tiene un gasto que es real pero no tengo la documentación respaldatoria, o no lo puede probar de otra manera no va a ser posible la deducción de este gasto y en el caso de

hacerlo la ley no solo puede impugnarme ese gasto, hacer rectificar la declaración jurada, sino determinar diferencia de impuesto, con los resarcitorio ,con las multas, y establece el pago de un importe equivalente al 35%,de importe de ese mal gasto deducido,. Otra característica que debe reunir el gasto es que corresponda al ejercicio fiscal que estoy liquidando.

## **2.7 Deducción del Artículo 23**

El Artículo 23 es un artículo que enunciará de las deducciones personales, en el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas tienes derecho a restar, anualmente importes que la ley fija, de una manera determinada en remplazo de lo que sería los gastos personales reales este artículo tiene tres incisos en el inciso a me habla de la ganancia no imponible, que es la ganancia no imponible? Es aquella suma que el legislador, consideró que necesita la persona para su propio sustento personal en este momento esta fijada en 9000 pesos quiere decir que una persona soltera, que tenga rentas de primera categoría de segunda no de cuarta ya que esta tiene un monto adicional a deducir el único requisito para computarlo es ser residente en el país , para ser residente debe haber permanecido mas de seis meses, en el año en el territorio nacional esto puede ser en forma continua o discontinua.

El inciso b permite deducir las cargas de familia, por el cónyuge se puede computar 10000 pesos mas ya estaríamos en 19000, por cada hijo la deducción es 5000 y para las otras cargas de familia es 3750.

Los requisitos que se deben cumplir las carga de familia para poder deducirla , debe tener residencia ,en segundo lugar no debe de tener ingresos propios superiores a este mínimo, ejemplo de esto, si mi madre cobra una jubilación que supera los 9000 anuales no la voy a poder deducir como cargad e familia, debe ser realmente una persona a cargo mío tengo que demostrar que esta a mi cargo y además que sea una de las cargas de familia que están en el Artículo 23 por lo tanto la enumeración que hace el Artículo en una enumeración taxativa, no ejemplificativa tiene que estar dentro de las personas que detalla el Inc. b del Artículo 23.

El inciso c es el que establece el adicional, que es una especie de mayor monto de ganancia no imponible pero que no se lo va a reconocer a aquel que justifica que trabaja realmente, con el capitalista, nos podemos focalizar en las categorías y a estos sujetos los podemos encontrar en la tercera categoría, ya que acá tendremos a los socios que realmente “trabajan en la empresa” y a los capitalista, en la cuarta categoría los encontramos también, categoría de los sujetos en relación de dependencia, jubilados y pensionados y los que tengan profesiones u oficios a estos dos tipos de sujetos se le da un adicional de 9000 pesos, este inciso determina:

El importe previsto en este inciso se elevará cuatro coma ocho (4,8) veces cuando se trate de las ganancias a que se refieren los incisos a) cargos públicos, b) relación de dependencia en general y c) jubilados del artículo 79 citado para ellos la suma se elevará a la suma de 43200.( esto son tope techos quiere decir que si yo en relación de dependencia cobre sueldos por 30000. acá en vez de 43200 quedará 30000 y si cobre 25000, es 25000, si cobre 70000 es 43200).

Esta diferencia esta deducción mayor se da porque el que esta en cuarta categoría que no esta en relación de dependencia tiene deducciones que el empleado no tiene. Por ejemplo , un contador va a poder deducir los gastos de la oficina si tengo gastos del auto los resto si tengo suscripciones a revista especializadas, lo puede deducir tiene, una serie de conceptos que puedo restar que el empleado en relación de dependencia no puede restar.

La ley permite el adicional a aquellas personas que estando en tercera categoría trabajan personalmente en la empresa acá se tendrá que probar el trabajo desarrollado en la empresa.

Un requisito importante para poder deducir este requisito es que este con los aportes jubilatorios, al día de ese año que este liquidando, puedo deber de algún periodo anterior pero de ese año que me quiero computar lo tengo que tener pagado, acá surgieron dos dudas que la solución la dio la AFIP y la podemos encontrar en el Artículo 47 del Decreto Reglamentario, las dudas que se planteaban era cuando dice que tengo que estar al día, el texto de la Ley , lo que se determino es que si a finalización del año o a fecha de

presentación de la DDJJ el Decreto aclaró al momento de presentación del la DDJJ, la otra duda es que pasa si estaba pagando mal como autónomo, el decreto determinó que no importaba este hecho, mientras este pago la categoría que denuncie

Que pasará en el caso que tengo sueldos(x10000) y honorarios (x20000)para aclarar esta situación tenemos una regla muy clara para aplicar y no equivocarse que surque del articulo 47 del decreto debemos fijarnos el ingreso que nos da derecho al tope alto, (por sueldos en relación de dependencia) si ese monto supera el primer tope los 9000, 10000 para de nueve por lo tanto este tope me resulta indiferente, como el tope de los sueldos es 43200, deduzco los 10000, si en el mismo ejemplo hubiera tenido en vez de 10000 hubiera tenido 50000, deduciría los 43200.

Ahora en el caso de que los sueldos o las jubilaciones no lleguen al primer tope, ejemplo 5000 sueldos mas 20000 honorarios obtenemos una suma de 25000 entonces, como el sueldo no llega hasta el tope de los 9000, entonces en este caso si sumo 5000 mas 20000 pero como el tope que marcas la ley el 9000 deduzco 9000, ni mas ni menos,

El general las deducciones personales los que buscan es de alguna manera ajustar el ingreso que finalmente se grava con el fin de respetar el principio de la capacidad contributiva, y por que por que se considera al alcanzar un monto minino no se debe tributar hasta que yo no gane un ingreso que me permita vivir, comer, vestirme medianamente en forma decorosa yo no debo tributar.

### **Deducciones genéricas Art 81**

El Artículo N° 81 va a establecer deducciones para las cuatro categorías, en el Artículo N° 81 c), encontraremos a quien la ley me permitirá donar siendo permitido a los fiscos Nacional, provinciales y municipales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del Artículo N° 20, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del CINCO POR CIENTO (5 %) de la ganancia neta del ejercicio. Quiere decir que si yo gane \$100.000 no voy a poder donar mas que \$5000 .La reglamentación esta-

blecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúen sociedades de personas.<sup>26</sup>

Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación para las instituciones comprendidas en el inciso f) del citado Artículo 20 cuyo objetivo principal, acá me encuentro condicionado al objeto de creación, ya 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;

2. la investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA dependiente del MINISTERIO DE CULTURA Y EDUCACION;

3. la investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos;

4. la actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el MINISTERIO DE CULTURA Y EDUCACION, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones;

La Ley N° 26.215 de financiamiento de los partidos políticos también determina que pueden deducirse las donaciones realizadas a los partidos políticos, en la medida que estén reconocidos pero siempre tenemos este tope del 5%.

El Artículo N° 123 del Decreto Reglamentario completa este tema, El cómputo de las donaciones a que se refiere el Artículo N° 81, inciso c), de la ley, será procedente siempre que las entidades e instituciones beneficiarias hayan sido, cuando así corresponda, reconocidas como entidades exentas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en-

---

<sup>26</sup> Marcelo Daniel Rodríguez, "Ganancias análisis integral", Ed. Osmar D. Buyatti, Argentina p 328.

tividad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía , y en tanto se cumplan los requisitos que ésta disponga y los que se establecen en el mencionado inciso.

Las donaciones referidas precedentemente, que no se efectúen en dinero efectivo, serán valuadas de la siguiente forma:

a) bienes muebles e inmuebles, amortizables y no amortizables, bienes intangibles, acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos comunes de inversión, títulos públicos, otros bienes, excepto bienes de cambio: por el valor que resulte de aplicar las normas previstas en los Artículos nº 58 a 63, 65 y 111 de la Ley. En el supuesto de tratarse de bienes actualizables, el mecanismo de actualización será el previsto, en su caso, en los artículos antes mencionados, correspondiendo tomar como fecha límite de la misma, el mes en que fue realizada la donación, inclusive;

b) bienes de cambio: por el costo efectivamente incurrido.

A los fines de la determinación del límite del CINCO POR CIENTO (5 %) a que se refiere el Artículo Nº 81, inciso c), de la Ley, los contribuyentes aplicarán dicho porcentaje sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten antes de deducir el importe de la donación, el de los conceptos previstos en los incisos g) y h) del mismo artículo, el de los quebrantos de años anteriores y, cuando corresponda, las sumas a que se refiere el Artículo Nº 23 de la ley.

Que pasará si las donaciones son realizadas por las sociedades a que se refiere el inciso b) del Artículo Nº 49 de la ley , una sociedad de hecho o una sociedad de personas en este caso, estas no deberán computar para la determinación del resultado impositivo el importe de las donaciones efectuadas. Dicho importe será computado por los socios en sus respectivas declaraciones juradas individuales del conjunto de ganancias, en proporción a la participación que les corresponda en los resultados sociales, cada socio en sus respectivas declaraciones juradas las deberán restar, en función al porcentaje de participación que tenga en la sociedad, por ejemplo tenemos una sociedad de hecho donde tenemos tres socios uno tiene el 20%, el otro tiene en 30% y el tercer socio tiene el 50% ,entonces cada uno debe respetar el 5% de la deducción, en función a su participación y restarla en su declaración jurada En todos los casos, los responsables mencionados tendrán en cuenta, a los efectos de la determinación del límite del CINCO POR CIENTO (5%), las normas que se establecen en el tercer párrafo del presente artículo.

Las donaciones que se efectúen a las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones del Estado Nacional, Estados Provinciales o Municipios, sólo serán computables con arreglo a la proporción que corresponda a dichas inversiones.

Con respecto a las donaciones tendremos el dictamen 12/83, de la redacción del artículo la posición que tiene la coma en el artículo da a entender que el tope del 5% no corre para las donaciones para el fisco, esto se podría desprender que cuando yo le estoy donando al fisco, no hay tope, el tope correría para las otras organizaciones, en este dictamen 12 de 1983 el fisco dijo que estas limitaciones del 5% rige para todos los beneficiarios determinados en el inciso sin excluir a las que hace referencia al estado y de sus instituciones.

## **2.8 Exenciones (Art 20)**

Teniendo en cuenta lo que esta fuera del objeto lo llamamos operación no gravada, ahora hay algunas operaciones que reúnen las características para estar dentro del objeto, es decir están gravadas pero el legislador por algún motivo las excluye eso es lo que vamos a llamar “*exención*”, pero para que algo este exento antes tiene que estar gravado. Los motivos pueden ser varios por ejemplo desde un punto de vista social cosas que deberían estar gravadas no lo están como es el caso de las cooperativas, no pagan impuesto a las ganancias las mutuales. Esto se da porque el legislador, comprendía de que cumplen un fin, un rol que desde el punto de vista social, es importante destacar, también se puede poner exenciones por una cuestión de política económica, en virtud de un uso extra fiscal del tributación, también se puede dar el caso, de buscar dar impulso a determinadas actividades, o determinados sujetos digamos que la finalidad pueden ser variada y muy amplia.

La exención hay que diferenciarlas de *la exclusión* de objeto, que son las no gravadas, en estas últimas no se produce el hecho imponible. No existe hecho imponible,

También debemos diferenciarlas del: “*no computo*”, esto se da para evitar la doble tributación por ejemplo los dividendos, si yo gravara los dividendos de los accionistas estaría gravando dos veces, la renta.

“*la liberación*” en la liberación se liquida el impuesto

pero nos e ingresa, ejemplo de esto fueron leyes de promoción, sobre todo en el sur del país la ley decía se cobra el impuesto pero no se deposita; Entonces se le realizaba una compra a una empresa de las radicadas en el sur del país, esta me cobraba el 21% del IVA ,tenia ventas la empresa por 100.000.-,mas 21.000.- de IVA, estos 121.000.- iba todo para la empresa cuando en realidad los 21.000.- deberían ir al Fisco.

“El diferimiento “ que es la postergación del ingreso al fisco del impuesto, no es que dejo de pagarlo me lo difieren; vemos que hay muchas definiciones parecidas a al exención pero que no lo es.

Las exenciones no solo la encontramos en la ley de ganancias. En la Ley del Impuesto a las Ganancia las encontraremos en el Artículo N° 20, pero no hay más exenciones , la Ley N° 14.613 establece la exención, de las asociaciones de cooperadoras escolares, la Ley N° 23139, establece la exención para las asociaciones de bomberos voluntarios, la ley 23.569 exención de los universidades nacionales, la Ley N° 24083 da algunas exenciones para los fondos comunes de inversión las Ley N° 24.441 la exención para los fideicomisos financieros, la Ley N° 24.467 para las sociedades de garantías reciprocas, la Ley N° 23.576 para obligaciones negociables, la Ley N° 22.021 de promoción industrial en las cuatro provincias del acta de reparación histórica,( San Luis, Catamarca La rioja y San Juan).la 25.037 actividad teatral .la ley 24.714 ley de asignaciones familiares, ya que el salario familiar esta exento del impuesto a las ganancias.<sup>27</sup>

### **2.8.1 Clasificación de las exenciones**

Vamos a encontrar exenciones objetivas o reales, que se basan en los hechos con independencia de los sujetos, ejemplo la indemnización rubro antigüedad esta exenta sin importarme quien es la persona que la cobra.

Otra clasificación es la de las exenciones subjetivas o personales en esta clarificación la exención es para el sujeto, con independencia del hecho realizado, por ejemplo las cooperativas o las mutuales,

También vamos a tener las exenciones que las vamos a llamas mixtas o híbridas que son las que combinan ambas restricciones es decir se tiene que dar, sujeto y objeto,

---

<sup>27</sup> Marcelo Daniel Rodríguez, “**ganancias análisis integral**”,Ed. Osmar D. Buyatti, Argentina p 172.

es ejemplo de estas los intereses de plazo fijo, están exentos, pero siempre que el sujeto sea la persona física, si en cambio es una empresa la exención no es de aplicación.

En otra clasificación, vamos a tener exenciones totales o parciales, totales a las aquellas exenciones, que son completas y absolutas todo esta exento pero están aquellas las llamadas parciales, que tienen cierto límite como los derechos de propiedad intelectual que van a tener un límite determinados.

Tendremos la clasificación de exenciones en temporarias y permanentes, según el tiempo de duración del beneficio,

**Art 20 Inc. 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.

En las entidades exentas entidades de bien público en general, la condición será que en la medida que sus ganancias se destinen a los fines de su creación, esto quiere decir que sus ganancias no se distribuyan entre sus integrantes, lo que esta buscando la Ley es que dentro de la forma de una fundación, no se haya escondido una verdadera sociedad, se deberá tener en cuenta que la exención me la da la ley, lo que hace la AFIP es reconócela o no, si la entidad cumple con los requisitos la AFIP no se le puede negar.

En realidad estas entidades están exentas por que son entidades que van a realizar actividades que les delega el estado cuando el estado no quiere o no puede ocuparse de estas actividades aparecen estas organizaciones, en el Dictamen Asesoría Técnica 63/2001 no es requisito esencial para determinar el goce de la franquicia, prevista en el inciso f del Artículo N° 20, el tener como objetivo, unas de las actividades determinadas expresamente en la citada norma, pudiendo existir otras siempre que se cumpla con la fi-

nalidad del bien publico y en Dictamen 23/2006 dice las circunstancias de que el beneficio particular, se encuentre direccionado, hacia un grupo determinado, de gente que son sus asociados, no impide por si solo su reconocimiento, es decir que no es necesario cuando hablamos que sean entidades de bien publico, de que el beneficio sea para toda la población, no quiere decir que una fundación va a dar beneficio a todo la población, vasta con que ,el beneficio, sea sectorial o beneficio gremial, pero siempre que esto no genere una ventaja, comercial o un complemento a una actividad comercial.

Cuando en inciso f) usa en término de asociación, se deberá aclarar que la expresión asociación incluye como genero a la especie, que podría ser una sociedad de la Ley Nº 19.550, que si el objetivo es el bien común puede ser una sociedad comercial incluso, el ejemplo mas contundente esta en la Bolsa de Comercio, de la Ciudad de Buenos Aires sociedad anónima, es esta una sociedad anónima y sin embargo esta exenta del impuesto a las ganancias ,por que a pesar que adopto la figura societaria, encuadra dentro del genero asociación.

La exención prevista en los incisos f)entidades de bien publico, fundaciones asociaciones civiles g)mutuales y m) clubes\_no será de aplicación para aquéllas instituciones comprendidas en los mismos 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 (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etc.), cualquiera fuere su denominación,(honorarios comisiones, viáticos, etc.), un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un CINCUENTA POR CIENTO (50%) al promedio anual de las TRES (3) 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. Es decir, a modo de ejemplo, los administrativos, el empleado que mayor retribución recibe cobra por 5000 peso,  $5000 \times 1.5 = 7500$  entonces como se puede ver ninguno de los del cuerpo directivo pude percibir mas de 7500 peso, debemos tener en cuenta que los 5000 es un promedio de las tres mejores remuneraciones.

Tenemos que tener en cuenta que el Artículo Nº 34 del Decreto Reglamentario, este articulo nos dice: "...La exención que establece el artículo 20, incisos b), d), e), f), g), m)

y r) de la ley, se otorgará a pedido de los interesados, quienes con tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la Administración Federal de Ingresos Públicos ,

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar.

Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

En las exenciones subjetiva (el sujeto esta exento, Ej. mutuales fundaciones etc.), tienen que ser pedidas. No se actúa de oficio. También hay que tener en cuenta que si estos sujetos hacen pagos a terceros por los cuales corresponde hacer retenciones, de impuesto, no por el hecho de estar exento quedo liberado de hacer la retención, como sujeto exento no voy a sufrir la retención, pero si la entidad es la que pago tengo que retener, tanto sea por los sueldos que pagué, o pago honorarios.

### **2.8.2 El otorgamiento de la exención en el impuesto a las ganancias**

La Resolución General N° 1815, sus modificatorias y complementarias, estableció un régimen de empadronamiento general para las entidades comprendidas en las exenciones previstas en los incisos b), d), e), f), g), m), y r) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

El Artículo 34 del decreto reglamentario de dicha ley, dispuso que la mencionada exención se otorgará a pedido de los interesados, quienes -para ello- deberán presentar los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija esta Administración Federal. Por razones de administración tributaria se realizaron cambios en el procedimiento aplicable para la obtención del reconocimiento del beneficio, para lo cual se crea un "Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias",

Mediante el dictado de la Resolución General n° 2681/2009 (BO. 05/10/2009), crea un "Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias", estableciendo de esta manera, una nueva forma de acreditar la condición de sujeto exento en el impuesto antes mencionado. Asimismo, a través de la misma Resolución, se aprueba un programa aplica-

tivo y la habilitación de un servicio con "Clave Fiscal" a través del sitio "web" de la A.F.I.P., para que las entidades alcanzadas puedan tramitar con mayor simplicidad este certificado. También se informa que existirá, una evaluación periódica del cumplimiento de la normativa que habilita el otorgamiento de la exención, Las entidades solicitarán el certificado de exención, para los siguientes fines:

- a) No ingresar el Impuesto a las Ganancias.
  
- b) No ser pasibles de las retenciones y/o percepciones en el Impuesto a las Ganancias.
  
- c) No ser pasibles de las retenciones y/o percepciones en el impuesto al Valor Agregado, en el caso de los sujetos comprendidos en el inciso f), y en los puntos 5. y 6. del inciso h) del Artículo 7° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.
  
- d) Estar alcanzadas por las alícuotas reducidas, o exentas, del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, de acuerdo con lo previsto en los Artículos 7° y 10 -respectivamente- del Anexo del Decreto N° 380 del 29 de marzo de 2001 y sus modificatorios.

**Requisitos y condiciones:**

El certificado podrá solicitarse siempre que, a la fecha de presentación, las entidades reúnan los siguientes requisitos:

- a) Estar inscriptas ante esta Administración Federal y contar con Clave Única de identificación Tributaria activa
  
- b) Poseer el alta en el impuesto a las ganancias y -de corresponder- en el impuesto al valor agregado.
  
- c) Tener actualizada la información respecto a su forma jurídica, el mes de cierre del ejercicio fiscal y la o las actividad/es económica/s por las cuales se solicita el beneficio, de acuerdo con los códigos previstos en el "Codificador de Actividades" –

d) Tener actualizado el domicilio fiscal declarado,

e) Haber cumplido -de corresponder- con la presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y de los recursos de la seguridad social de los últimos DOCE (12) períodos fiscales, o las que corresponda presentar desde el inicio de la actividad, vencidas con anterioridad a la fecha de interposición de la solicitud.<sup>28</sup>

f) Haber cumplido -de corresponder- con la última presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias

### **Procedimiento para la obtención del certificado de exención**

#### **Régimen General**

A los fines de solicitar el certificado de exención, las entidades deberán confeccionar el formulario de declaración jurada N° 953, utilizando el programa aplicativo denominado "AFIP DGI - CERTIFICADO DE EXENCION EN GANANCIAS - Versión 1.0

La presentación del citado formulario N° 953 se formalizará mediante transferencia electrónica de datos vía "Internet", con "Clave Fiscal". Como constancia de la presentación realizada, el sistema emitirá un comprobante que tendrá el carácter de acuse de recibo.

De comprobarse errores, inconsistencias, utilización de un programa distinto del provisto o archivos defectuosos, la presentación será rechazada automáticamente por el sistema, generándose una constancia de tal situación.

En caso de inoperatividad del sistema o en el supuesto que el archivo que contiene la información a transferir tenga un tamaño superior a 2 Mb y por tal motivo el sujeto se encuentre imposibilitado de remitirlo electrónicamente -debido a limitaciones en su conexión- en sustitución del procedimiento citado precedentemente, podrá presentar en la dependencia de este Organismo en la que se encuentra inscripto, el formulario de declaración jurada generado por el programa aplicativo, acompañado del respectivo soporte magnético.

Una vez efectuada la transmisión, el solicitante deberá ingresar con "Clave Fiscal" al servicio "CERTIFICADO DE EXENCION EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS", opción

---

<sup>28</sup>Administración Federal de Ingresos Públicos,(2009), “**Resolución General N° 2681/2009 (BO. 05/10/2009)**”, Art 2,3.

"REGIMEN GENERAL - Ingresar Solicitud", del sitio "web" institucional (<http://www.afip.gob.ar>) a fin de constatar el resultado de la misma y obtener el número de presentación asignado. A tal efecto el sistema requerirá el ingreso de los siguientes datos:

- a) Número verificador.
- b) número de transacción generado en la transferencia electrónica del formulario N° 953.
- c) secuencia.
- d) tipo de trámite.

El procedimiento señalado permitirá -a través de la opción "Consultar Estado Solicitud" del mencionado servicio, efectuar el seguimiento en línea de los procesos de control formal cuyo resultado será puesto a disposición dentro de los DOS (2) días corridos contados desde la obtención del número de presentación mencionado en el párrafo anterior.

El procedimiento señalado permitirá -a través de la opción "Consultar Estado Solicitud" del mencionado servicio, efectuar el seguimiento en línea de los procesos de control formal cuyo resultado será puesto a disposición dentro de los DOS (2) días corridos contados desde la obtención del número de presentación mencionado en el párrafo anterior.

Cuando la citada solicitud sea rechazada por haberse comprobado inconsistencias en los procesos de control formal, las mismas serán reflejadas por el sistema y podrán consultarse a través de la opción indicada anteriormente, debiendo el responsable subsanarlas en forma previa a la realización de una nueva presentación

De haber sido aceptada, el responsable se encontrará habilitado para concurrir a la dependencia de este Organismo en la cual se encuentre inscripto, a fin de completar el trámite de solicitud.<sup>29</sup>

### **Régimen Simplificado**

Solicitarán el certificado de exención -con carácter de excepción- mediante un trámite simplificado, los sujetos que se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones que seguidamente se indican:

- a) Entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, siempre que las ganancias deriven

---

<sup>29</sup>Administración Federal de Ingresos Públicos,(2009 ,“**Resolución General nº 2681/2009 (BO. 05/10/2009)**”, ,Art. 4 a 6 y anexo I Inc.a)

directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a las mismas.

b) Asociaciones cooperadoras escolares con autorización extendida por autoridad pública, conforme a las normas del lugar de asiento de la entidad -Artículo 1° de la Resolución General N° 2.642

c) Asociaciones, fundaciones y demás personas de existencia ideal sin fines de lucro, que destinen los fondos que administren y/o dispongan a la promoción de actividades hospitalarias bajo la órbita de la administración pública (nacional, provincial o municipal) y/o de bomberos Voluntarios oficialmente reconocidos.

d) Comunidades indígenas inscriptas en el Registro Nacional de Comunidades Indígenas (RENACI) instituido por la Ley N° 23.302, su modificatoria y su Decreto Reglamentario N° 155/89, y asociaciones sin fines de lucro inscriptas en la Inspección General de Justicia u organismo provincial competente, siempre que destinen sus fondos al mantenimiento y fomento de la cultura indígena, cuyos integrantes resulten ser miembros activos de alguna comunidad aborigen, en los términos a que se refiere el Artículo 75, inciso 17, de la Constitución Nacional.

e) Instituciones religiosas, incluidos los institutos de vida consagrada y sociedades de vida apostólica, inscriptas en los registros existentes en el ámbito de la Secretaría de Culto de la Nación.

f) Bibliotecas populares reconocidas por la Comisión Protectora de Bibliotecas Populares (CONABIP), que se dediquen exclusivamente a dicha actividad y que posean el "Certificado de Biblioteca protegida" emitido por la misma.

g) Instituciones internacionales sin fines de lucro con personería jurídica y sede central en la República Argentina o declaradas de interés nacional, aún cuando no acrediten personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la república.

h) Centros de jubilados y pensionados reconocidos por el Instituto Nacional de Servicios Socia-

les para Jubilados y Pensionados <sup>30</sup>

i) Contribuyentes no incluidos en los incisos anteriores que, a la fecha de presentación de la solicitud, registren menos de DOCE (12) meses de actividad contados desde la fecha de inscripción, conforme a las disposiciones de las Resoluciones Generales N° 10, sus modificatorias y complementarias y N° 2.337

Las entidades comprendidas en los puntos anteriores, efectuarán la solicitud mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio "web" de A.F.I.P. (<http://www.afip.gob.ar>). A tal efecto deberán, en el citado sitio "web", acceder mediante la utilización de la "Clave Fiscal", a la opción "REGIMEN SIMPLIFICADO - Ingresar Solicitud" del servicio "CERTIFICADO DE EXENCION EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS", y seleccionar el tipo de entidad que corresponda al presentante.

Una vez ingresados los datos solicitados, el sistema efectuará una serie de controles formales en línea. De resultar aceptada la transmisión, en razón de haber superado dichos controles, el sistema emitirá un comprobante que tendrá el carácter de acuse de recibo y asignará un número de presentación <sup>31</sup>

Cuando la solicitud realizada de acuerdo con el régimen establecido en el presente apartado sea rechazada, el contribuyente podrá -una vez subsanadas las inconsistencias verificadas efectuar una nueva presentación.

### **Disposiciones comunes a ambos regimenes**

#### **Admisibilidad formal. Efectos:**

De no registrarse inconsistencias en los procesos de control formal, el responsable se encontrará habilitado para concurrir dentro de los DOCE (12) días corridos contados desde el día inmediato siguiente al de la obtención del número de presentación, a la dependencia de este Organismo en la cual se encuentre inscripto, a fin de completar el trámite de solicitud.

---

<sup>30</sup>Administración Federal de Ingresos Públicos,(2009), “**Resolución General nº 2681/2009 (BO. 05/10/2009)**”, Art 7.

<sup>31</sup>Administración Federal de Ingresos Públicos,(2009), “**Resolución General nº 2681/2009 (BO. 05/10/2009)**”, Art.8,9 y Anexo I inciso B.

La falta de cumplimiento de la obligación establecida dentro del plazo allí indicado, será considerada como desistimiento de la solicitud.

En el supuesto que la documentación presentada no reúna los requisitos previstos en la resolución general, y siempre que dichos defectos no sean subsanados dentro del plazo previsto en el mismo, se procederá al rechazo del trámite por parte de la dependencia interviniente.

Cuando se produzca alguna de las situaciones previstas en los párrafos anteriores, la entidad podrá realizar una nueva solicitud

Una vez obtenida la admisibilidad formal, la entidad solicitante gozará de los beneficios, quedando éstos -no obstante- sujetos a la resolución por parte de la A.F.I.P., respecto de la aceptación o denegatoria del certificado correspondiente.

#### **Consulta de la solicitud. Modificación. Desistimiento. Baja.**

El solicitante, a través del servicio con "Clave Fiscal" "CERTIFICADO DE EXENCION EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS" del sitio "web" institucional (<http://www.afip.gob.ar>), podrá:

- a) Consultar el estado de la solicitud presentada.
- b) Modificar o ampliar el encuadre del beneficio invocado.
- c) Actualizar los datos.
- d) Desistir de la solicitud efectuada.
- e) Solicitar la baja del certificado de exención otorgado.

### **Otorgamiento del certificado de exención**

El certificado de exención se otorgará por períodos anuales, en forma automática coincidentes con el ejercicio fiscal de la entidad, y producirá efectos a partir de la fecha de vigencia que el mismo establezca, sin perjuicio de lo cual resultará oponible a terceros a partir del día en que se efectúe la publicación.

El referido plazo podrá ser mayor a DOCE (12) meses en el caso de entidades que comiencen sus actividades en un mes distinto al de inicio de su ejercicio fiscal o que deban tramitar una nueva solicitud por falta de renovación de un certificado anterior.

### **Denegatoria de la solicitud**

La resolución que disponga la denegatoria de la solicitud, será notificada mediante alguno de los procedimientos normados en el Artículo 100 de la Ley N° 11.683, y surtirá efectos, a partir de la fecha en que se hubiere obtenido la admisibilidad formal o de la que determine el juez administrativo.

### **Renovación del certificado**

La renovación de los certificados de exención se realizará anualmente, en forma automática, mediante la utilización de un sistema diseñado con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes a las entidades mencionadas al comienzo del artículo. El proceso de control correspondiente, se ejecutará entre los noventa y sesenta días corridos anteriores al vencimiento de los certificados vigentes.

### **Obligaciones de las entidades exentas**

Las entidades con certificados de exención vigentes para el período fiscal de que se trate, a efectos de la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias deberán utilizar el programa aplicativo denominado "GANANCIAS PERSONAS JURIDICAS - Versión 8.0", conforme al procedimiento establecido en la Resolución General N° 992, sus modificatorias y complementarias. A efectos de la elaboración de la men-

cionada declaración jurada deberán seguirse las pautas que se indican a continuación:

- a) Acceder a la opción "Datos de la Declaración Jurada" y :
  - 1. Completar los datos requeridos en la pantalla "Balance para Fines Fiscales", referidos al Activo, Pasivo, Estado de Resultados y Patrimonio Neto.
  - 2. No completar las pantallas denominadas:
    - 2.1. Proyectos Promovidos y Actividad No Amparada".
    - 2.2. "Resultado Atribuible a los Socios".
- b) Imprimir la declaración jurada y generar el correspondiente soporte magnético.

Asimismo, a los fines de la presentación del informe para fines fiscales, deberán utilizar el formulario de declaración jurada N° 760/C o el programa aplicativo denominado "INFORME PARA FINES FISCALES -Versión 1.0", según corresponda.<sup>32</sup>

#### **Entidades con certificado de reconocimiento vigente**

Las entidades que a la fecha de entrada en vigencia de esta resolución general posean un certificado de reconocimiento vigente -Formularios N° 709 , 709 (Nuevo Modelo), 411, 409 y 373- tramitado de acuerdo con lo dispuesto por las Resoluciones Generales N° 729 o N° 1.815, sus respectivas modificatorias y complementarias, serán incluidas automáticamente en el régimen, a cuyo efecto obtendrán el "Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias", con la vigencia que le corresponda según el mes de cierre de la entidad. Con carácter de excepción, el certificado que se expida en el marco de lo dispuesto por este artículo comprenderá el ejercicio fiscal que se encuentre en curso a la fecha de entrada en vigencia de la presente resolución general y los DOS (2) ejercicios inmediatos siguientes. Por último, y para culminar, las entidades que hubieran solicitado el reconocimiento de exención en el impuesto a las ganancias mediante la utilización del formulario N° 699 (Nuevo Modelo), y el mismo se encontrara en trámite a la fecha de entrada en vigencia de esta resolución general, serán incorporadas al presente régimen, a cuyo efecto deberán cumplimentar dentro de los SESENTA (60) días corridos contados a partir de la citada fecha, las obligaciones establecidas, a los efectos de obtener la admisibilidad formal.

---

<sup>32</sup>Administración Federal de Ingresos Públicos,(2009). “**Resolución General nº 2681/2009 (BO. 05/10/2009)**”, Art 26 y 27 .

## **2.9 DONACIONES**

### **2.9.1 Evolución de la temática de las donaciones en el impuesto a las ganancias a lo largo de la historia.**

La ley de impuestos a los renditos, texto ordenado en el año 1968 y sus modificaciones disponía en su artículo 61 inciso j) que con las limitaciones contenidas en dicha ley se podía deducir del rédito del año fiscal , las donaciones a los fiscos nacionales, provinciales y municipales y a las instituciones comprendidas en el Artículo N° 19, incisos e),f) y g) lo dispositivo expuesto en esta normativa no imponía limitaciones en cuanto al monto deducible sin miramiento de donatarios.

La ley N° 19409 , de publicación en el boletín oficial en enero del año 1972 , determinaba que podrían computarse como pago a cuenta del impuesto, el 15 % del monto donado dicho crédito no podía superar el 10% del impuesto correspondiente al año fiscal en el que se efectúe la donación, y en ninguno de los casos era trasladable a ejercicios futuros.

Posteriormente, la Ley N° 20.046, sustituye a partir del 1 de enero de 1972 las disposiciones ordenadas con anterioridad, determinando que se podía, deducir del rédito del año fiscal, siempre y cuando dentro del cumplimiento de lo que determinaba la reglamentación, hasta el límite del 20 % del rédito neto del ejercicio.

En el mensaje que acompañó el proyecto de la Ley N° 20.046 bajo el rótulo de donaciones expreso en su oportunidad que la deducción de determinadas donaciones, había significado un eficaz incentivo para la concreción de las mismas, por lo tanto todo cerceamiento del beneficio fiscal, redundaba en una merma de las donaciones, y por ende de los fondos, destinados a los fines específicos de las entidades de bien publico, las limitaciones introducidas por la Ley N° 19.409 había provocado una merma importante, en las donaciones orientadas a las mencionadas entidades, por lo la reforma se centró en admitir una deducción total de las donaciones con el límite máximo de hasta el 20% de la renta neta del donante.

La reglamentación vigente a la fecha del impuesto a las ganancias texto ordenado por el Decreto 647/97, determina que se podrá deducir hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio.

### **2.9.2 Efectivización de las donaciones. Efecto para las organizaciones y para los donantes.**

#### **Efecto para las organizaciones:**

Comenzaremos diciendo que, en relación con el tema donaciones, debe hacerse una distinción entre la potestad del ente de recibirlas y la posibilidad del donante de poder deducir aquellas en sus respectivas declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias. Para cumplir con misión y lograr sus metas, las organizaciones sociales requieren de recursos significativos, de fuentes diversificadas de recursos para lograr sustentabilidad, y de un flujo regular y estable de fondos para consolidar sus estructuras y optimizar su capacidad de gestión. La exención en el impuesto a las ganancias es un requisito indispensable para hacer económicamente viables sus operaciones, y para maximizar el impacto social. El certificado de exención en el impuesto a las ganancias es importante también porque es “la llave”, para acceder a los demás beneficios fiscales como permitir que los donantes deduzcan de sus impuestos a las ganancias el monto de sus donaciones, o para obtener la exención de otros impuestos.

Efectivamente, el hecho de que una entidad de las mencionadas en el artículo 20 inciso f de la ley del Impuesto esté legalmente constituida y observe los recaudos de que tanto las 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, no alcanza para que quien dona pueda descontar los importes donados en su declaración jurada haciendo uso de la franquicia impositiva. Cuando empezamos a tratar este tema de las donaciones hemos partido del hecho que en principio las fundaciones son sujetos gravados de la lectura conjunta de los Artículos N° 49 y 69 de la ley de Impuesto a las Ganancias surge claramente que las fundaciones están gravadas a la tasa aplicable a las sociedades de capital, para el Artículo N° 49 constituyen ganancias de tercera categoría las obtenidas por los responsables incluidos en el Artículo N° 69 cuando leemos el artículo en inciso a) de este nos dice las sociedades de capital por sus ganancias netas imponibles quedan sujetas a la siguiente tasa el 35 % y en el tercer apartado del inciso a) nos hace referencia expresamente a las asociaciones y fundaciones constituidas en el país en cuanto no correspondiera por esta ley otro tratamiento impositivo, Sin embargo a continuación veremos

como la misma ley exime prácticamente a todas las fundaciones que desarrollen actividades benéficas y que cumplan determinados requisitos dirigidos a principalmente a garantizar que las entidades sean efectivamente organizaciones sin fines de lucro. Por lo que debe quedarnos claro que las fundaciones que claramente no estén encuadradas dentro de los requisitos solicitados por la ley para ser exentas del impuesto, estarán gravadas por el impuesto a las ganancias a la tasa del 35%.

**Fundaciones exenta. Requisitos:**

Para que las fundaciones este exenta en el impuesto a las ganancias deberá cumplir con los siguientes requisitos:

Las actividades de la entidad deberán ser alguna de las siguientes, asistencia social, salud publica caridad o beneficencia educación actividad científica, literaria, artística, gremiales cultura física, cultura intelectual, protección de acervos históricos, étnicos, culturales y similares. Investigaciones sociales, económicas, protección del medio ambiente.

Las ganancias de estas entidades deben ser íntegramente destinados a los fines estatutarios para lo cual fue creada la entidad, en ningún caso el superávit o le patrimonio se distribuirá directa o indirectamente entre los integrantes (autoridades electivas, fundadores, etcétera).

Con respecto a la posibilidad de pagar remuneraciones la situación es la siguiente ,los integrantes del consejo de administración, en ningún caso pueden ser retribuidos por sus cargos que siempre será “*ad-honoren*” sin embargo la Resolución General N° 7/2005 ,autoriza al órgano de administración, a fijar la remuneración de sus miembros , esta remuneración deberá estar de acuerdo con lo expresado en el Artículo 21 de la Ley N° 19836, no debe estar prohibido expresamente en el estatuto constitutivo, el monto debe estar acorde a la dedicación de los directores y la posibilidad de la entidad y aprobación de al Inspección General de Justicia de la resolución que fija la remuneración.

El Artículo N° 20, ultimo párrafo de la ley de Impuesto a las Ganancias, establece que la entidad perderá la exención si la remuneración de los directivos es superior en un 50%,al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo, tenemos que tener en cuenta que cualquier autoridad (consejero, no consejero o revisor

de cuentas) puede percibir remuneraciones sin tope ,si desarrolla otras funciones técnicas o gerenciales al margen de su cargo electivo.

En resumen la Resolución N° 7/2005 de la Inspección General de Justicia posibilitó el pago de la remuneración a los directivos de las fundaciones pero si los montos superan los topes máximas establecidos por el impuesto a las ganancias la entidad puede perder la exención impositiva.

Otro punto a tener en cuentas las fundaciones no debe tener ingresos relevantes originados en al explotación de espectáculos publico, juegos de azar, carrera de caballos, o actividades similares; Tampoco tendrán las entidades que tener actividades comerciales o industriales, regulares que constituyan ingresos relevantes, es decir que si ocasionalmente vende mercadería para obtener fondos para el cumplimiento de sus fines pero si tiene importantes actividades comerciales y/o industriales y esa actividad involucra la mayor parte de su giro comercial perderá la exención y las utilidades estarán gravadas a la tasa del 35%.

Las fundaciones deberán a los efectos de gozar de la exención que consagra la ley de impuesto a las ganancias como requisito indispensable no menos importante que los anteriores requerir el certificado de reconocimiento de la exención .si bien en teoría las fundaciones tienen la exención otorgada por la ley es imprescindible obtener el reconocimiento expreso de la administración de ingresos públicos a fin de, no ser pasibles de retenciones en los pagos que terceros le hagan a la entidad, posibilitar que las donaciones recibidas puedan ser deducidas por los donantes en el impuesto a las ganancias y evitar acciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que la declaren gravada y la intimen a pagar todos los impuestos nacionales sobre sus actividades.

### **Efectos para los donantes :**

En términos generales las donaciones a fundaciones están exentas del impuesto a las ganancias según lo estipula el artículo 20 Inc. u) de la ley del impuesto pero luego del análisis pormenorizado de la legislación se puede arriba a la conclusión de que la liberalidad no es tan general ni tan amplia como parece.

Desde las asociaciones civiles y fundaciones, existen dos requisitos que deben reu-

nir para permitirle al donante que las donaciones que efectúa a la institución puedan ser deducidas en sus respectivas declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias:

1) estar reconocidas como exentas y

2) que su objeto social contemple por lo menos uno de los cuatro objetos previstos en el artículo 81 inciso c de la ley del Impuesto que se mencionan a continuación:

**a)** 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.

**b)** La investigación científica y la tecnológica, aun cuando estén destinadas a la actividad académica o docente y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Secretaría de Ciencia y Tecnología dependiente del Ministerio de Cultura y Educación.

**c)** La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.

**d)** La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

Si ambos requisitos mencionados no se verifican, en conjunto, más allá de la posibilidad de la organización de recibir donaciones exentas para ella, esto es, no encontrarse en la obligación de tener que tributar el Impuesto a las Ganancias por los resultados de su actividad, las cifras que los donantes han desembolsado en este sentido no podrán ser deducidas por ellos en sus declaraciones juradas a instituciones que no cumplen estas condiciones.

Tambien se debe verificar que la entidad donataria debe tener en regla en certificado

de exención.

Cabe recordar, en relación con los donantes, personas físicas o jurídicas, que ellos solo podrán computar como deducción en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias un importe tal que, como máximo, no supere el **5% (cinco por ciento)** de sus ganancias netas del ejercicio.

En relación con los donantes, además de los recaudos mencionados en los párrafos anteriores, no se encuentran obligados a informar las sumas entregadas en donación cuando ellas no superen determinados montos

**a) Donaciones periódicas** que no superen la suma de MIL DOSCIENTOS PESOS (\$ 1.200.) por cada donante -asociado o adherente- en un mismo período fiscal.

**b) Donaciones eventuales** que no superen la suma de SEISCIENTOS PESOS (\$ 600.) por cada donante, a cada institución, en un mismo período fiscal.

el monto que no debe superarse a fin de mantener la excepción de informar (excepción que solo alcanza a los donantes, no así a las donatarias) y cuál es el método de valuación para el caso de donaciones en especie a fin de encuadrar en las disposiciones mencionadas:

Los recibos, tiques o cupones que la respectiva institución extienda habitualmente, serán aceptados como principio de prueba de estas donaciones.

No será aplicable la excepción dispuesta precedentemente Cuando la suma total de las donaciones efectuadas por un mismo donante en un período fiscal, supere el importe de DOS MIL CUATROCIENTOS PESOS (\$ 2.400.-) o cuando el empleador hubiere ejercido la opción de efectuar las donaciones de sus empleados a través de un depósito global mensual.

Cuando las donaciones se efectúen en especie, a efectos de determinar la excepción a la obligación de informar establecida en este artículo, los productos que las integren deberán valuarse de acuerdo al valor de plaza.

### **3. Conclusión:**

El Estado a través del organismo designado para la recaudación de impuestos (AFIP) siempre mantuvo una mirada sospechosa y desconfiada del accionar de estas instituciones. Fue reacio a introducir incentivos a las donaciones dentro del marco fiscal y más bien avanzó en la reglamentación de controles y en la sanción a algunas instituciones, esta visión fraudulenta del sector ha cambiado hoy en día.

Tengamos en cuenta que la legislación argentina permite deducir de los balances impositivos de los donantes las donaciones que se realicen a fundaciones que:

1. hayan obtenido la exención al impuesto a las ganancias en forma previa;

2. que persigan un número limitado de objetos sociales: obra medica o asistencial de beneficencia sin fines de lucro, investigación científica y tecnológica, investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de los partidos políticos, y actividad educativa formal.

Siempre fue condición para acceder a la deducibilidad de las donaciones por parte del donante que la fundación tuviera certificado de exención del impuesto a las ganancias extendido. Con el dictado de la Resolución General N° 2681/09, se han contemplado algunas críticas que merecía la resolución sustituida.

A través del régimen de la Resolución General N° 1815/05, se creó el Registro de Entidades Exentas, al cual se accedía en dos etapas: mediante un reconocimiento "provisorio" en la medida en que se cumplan con los requisitos formales de solicitud de la exención. Luego, la Administración se tomaba su tiempo y otorgaba el reconocimiento definitivo o la denegación de la inclusión en el mencionado Registro. El principal problema es que la norma no establecía ningún plazo para que el organismo recaudador se expida sobre la viabilidad del reconocimiento, lo cual colocaba al peticionante en un total estado de incertidumbre respecto a su situación fiscal, ya que podía disponerse la exclusión con carácter retroactivo.

Con el nuevo régimen vigente desde el 01-01-2010, se prevé que el reconocimiento se otorgue en el plazo de 45 días corridos desde la admisibilidad formal de la solicitud in-

terpuesta. Inclusive, se prevé un plazo menor para determinados entes, que deben efectuar la solicitud a través de un "régimen simplificado".

La norma de la Resolución General N° 1815/05 preveía el otorgamiento de la exención por un plazo determinado, y obligaba al beneficiario a solicitar la renovación del reconocimiento de exención antes del vencimiento del certificado otorgado. En caso de omitir dicha renovación, quedaba automáticamente excluido del registro y debía iniciar nuevamente el trámite correspondiente.

A través de la Resolución General 2681/09 se ha establecido que el reconocimiento se otorgará por períodos anuales, coincidentes con el ejercicio fiscal de la entidad, previéndose que el plazo pueda ser mayor a 12 meses cuando se inicien actividades o se deba tramitar una nueva solicitud por falta de renovación de un certificado anterior. Además, Agregó algo que me parece interesante resaltar que es que la renovación de los certificados de exención se efectuará anualmente, de manera automática, "mediante la utilización de un sistema diseñado con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales".

Es decir que ya no será obligación del ente solicitar la exención, sino que será el Fisco quien verificará el cumplimiento de determinadas obligaciones para ver si el sujeto puede seguir gozando de la exención solicitada. La norma también prevé que, para no quedar excluido del registro, se le otorgue al ente la posibilidad de subsanar las omisiones dentro de un plazo determinado.

El ente debe dar cumplimiento a obligaciones que, a nuestro entender, exceden la delegación efectuada por el Artículo 34 del Decreto Reglamentario, ya que si bien se exige la presentación de todo otro elemento de juicio que exija la A.F.I.P, esa exigencia es para el otorgamiento,(Entendemos reconocimiento) de la exención, y no para la permanencia

En el régimen. La exención otorgada se pierde cuando se incurra en omisión de, por ejemplo, la presentación de declaraciones juradas (Imp. a las Ganancias o del régimen de información de la Resolución General N° 4120), y la omisión no fuera subsanada dentro del plazo otorgado. En ese caso, el beneficiario debe iniciar nuevamente todo el trámite de reconocimiento de la exención

Es de resaltar, que una de los principales cambios es que la solicitud de reconocimiento de exención ahora se asimiló a un trámite más. Es un trámite sistémico, que si se resuelve de forma favorable no pasa a la División Revisión y Recursos. Lo resuelve la Sección Trámites de la Agencia en la cual se encuentra inscripta la entidad. Sólo pasan a la División Revisión y Recursos los trámites para denegar o para profundizar (casos excepcionales). Con ello, los casos que efectivamente serán fiscalizados antes del otorgamiento de la exención, serán los menos... es de entender que la AFIP tiene siempre la posibilidad de fiscalizar antes, durante y después de otorgada la exención, pero antes, con la Resolución General N° 1815, se fiscalizaba todo.

Como conclusión final de lo estudiado se puede observar un avance importante en lo que respecta al tema de la deducibilidad de las donaciones en las fundaciones quedando algunos puntos que podrían ser analizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos para seguir avanzando, como en el caso de hacer una diferenciación entre aquellas fundaciones con posibilidad de recibir donaciones deducibles y aquellas que no brindan este beneficio al donante, ésta diferenciación podría no ser en función del objeto de la fundación, sino en la gratuidad o no de los servicios que prestan. Siguiendo esta línea de pensamiento se podría otorgar al sistema una gran transparencia e incluso fomentar la gratuidad.

El beneficio de la deducibilidad, debería ser aplicable a toda donación cuyo destinatario sea una fundación que haya tramitado la personería jurídica y exenta del impuesto a las Ganancias sin discriminar objeto alguno.

La generalización de este incentivo contribuirá a incrementar la filantropía y eliminará la incertidumbre a la hora de la deducción fiscal.

La gratuidad de los servicios podría ser un criterio diferenciador cuando el Estado (nacional, provincial o municipal) desee otorgar algún tipo de beneficio adicional como un subsidio u otro incentivo fiscal. De esta forma aquellas fundaciones que brindan sus servicios de manera gratuita a la comunidad además de acceder el beneficio general de otorgar a sus donantes la posibilidad de deducción de los importes donados podrían acceder a subsidios u otro incentivo por parte del Estado.

#### **4. Bibliografía**

- Administración Federal de Ingresos Públicos,(2009),”**Resolución General 2681/09**”
- Calabro, Horacio Miguel, (2009),”**Dirección y administración de Fundaciones**”, 2da edición, Editorial Aplicaciones Tributarias. Argentina,
- Díez Picazo; Luis, (1999), “**Derecho y masificación social. Tecnología y Derecho Privado**”, Editorial Civitas; Madrid.
- Martín, José María, (2005),”**Derecho Tributario General**”,2da edición actualizada, editorial Palma, Argentina.
- Raimondi, Carlos (2003),”**Impuesto a las Ganancias**”, 3da edición, Editorial Depalma
- Saux, Edgardo I, (2002), “**Estudios de Derecho Civil en su parte general**; Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe.
- Vizcaíno, Catalina García, (2007),”**Derecho tributario**”, tomo 3, Editorial Lexis Nexis, Argentina.

**“...El guerrero a veces consigue mucho más de lo que su capacidad permite. Por eso, cuando el sol se pone, se arrodilla y agradece el Manto Protector que lo rodea.**

**Su gratitud, no obstante, no se limita al mundo espiritual; él jamás olvida a sus amigos, porque la sangre de ellos se mezcló con la suya en el campo de batalla. Un guerrero no necesita que nadie le recuerde la ayuda de los otros; él se acuerda solo y reparte con ellos la recompensa...”**