

DICTAMEN D.A.T. 21/16
Buenos Aires, 8 de junio de 2016
Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Exenciones. Entidad gremial. Alquiler de inmuebles propiedad del ente. Actividades gravadas. Constitución de fideicomiso de administración. Posible destino, de manera directa o indirecta, de activos y fondos obtenidos a una actividad incompatible con sus fines.

Sumario:

I. La actividad de alquiler de inmuebles no reúne características que lleven a encuadrarla como de tipo “comercial” ni “industrial”, pues no implica la compraventa de bienes ni su transformación.

II. A partir de ello, cabe concluir que siempre que las ganancias que obtenga la consultante de las actividades analizadas se destinen a los fines que inspiraron la creación de la entidad y en ningún caso se distribuyen, directa o indirectamente, entre sus socios, no se darían las circunstancias para el decaimiento de la exención que le fuera reconocida en los términos del inc. f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, cuestión que deberá ser evaluada por el juez administrativo competente.

III. Si los inmuebles a alquilar son de los mencionados en el pto. 18 del inc. e) del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) –para conferencias, reuniones, fiestas y similares– la locación se encontrará gravada por dicho tributo.

IV. Los ingresos por el alquiler de los inmuebles comprendidos en el pto. 21 del citado inc. e) del art. 3 que adquiera o construya la XX no serán objeto de la exención dispuesta por el art. 7, inc. h), pto. 6 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, ya que tal actividad no tiene relación directa con los fines gremiales o educativos de la entidad.

V. Respecto del planteo de la creación de un fondo fiduciario y la consiguiente separación patrimonial de los inmuebles para la explotación de la actividad de alquiler, no resulta trascendente para la evaluación del mantenimiento del beneficio exentivo del aludido inc. f) del art. 20, pues esto en nada cambia el hecho de que la entidad gremial en trato podría estar destinando, de manera directa o indirecta, tales activos y los fondos obtenidos a una actividad que resulte incompatible con sus fines.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la cámara del epígrafe (en adelante XX) en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta acerca de las implicancias tributarias del proyecto inmobiliario que pretende llevar a cabo, consistente en la compra y/o construcción y posterior alquiler de inmuebles, particularmente su incidencia respecto de la exención impositiva que como entidad gremial empresaria posee.

Aclara que como consecuencia del superávit obtenido en los últimos años ha incorporado algunos inmuebles que se han destinado tanto a su actividad gremial como a su actividad educativa, y que a partir de ahora desea aplicar los fondos excedentes que se produzcan a la compra y construcción de algunos inmuebles que al menos en el corto y mediano plazo no serán necesarios para las actividades mencionadas, lo que permitirá destinarlos a la locación y otros destinos, generando una corriente de ingresos que permitan sostener sus actividades gremiales y educativas en la medida que se reduzcan en el futuro sus ingresos corrientes.

También manifiesta que "... ha obtenido el reconocimiento de su exención en el impuesto a las ganancias conforme lo establecido por la ley del tributo en su art. 20, inc. f) y en consecuencia, los ingresos vinculados con el cumplimiento de su objeto, se encuentran también exentos del impuesto al valor agregado, conforme lo normado por la Ley de I.V.A., art. 7, incs. 6 y 3 ...".

Además estima que de "... producirse ciertas circunstancias los ingresos derivados de la locación de inmuebles podrían superar a los obtenidos por cuotas sociales y otros ingresos vinculados a su objeto principal".

Sobre dicho particular expresa que "... en el caso de atribuirse a los mencionados ingresos originados en la locación de inmuebles comprados y construidos a tal fin, el carácter de comerciales, podría eventualmente comprometer el mantenimiento de la exención en el impuesto a las ganancias de que goza la entidad, en función de lo establecido por el segundo párrafo del art. 20 de la ley del mencionado impuesto ...".

Asimismo, agrega que en ese caso tales ingresos tampoco estarían exentos del impuesto al valor agregado "... por no estar directamente vinculados con las actividades estatutarias principales de la XX, si bien estarán destinados a su sostenimiento".

En ese contexto entiende que "... la mejor manera de llevar adelante el proyecto inmobiliario es a través de un vehículo que permita mantener el patrimonio afectado en forma separada del destinado al desarrollo de las actuales actividades de la entidad (gremial empresaria y educativa), a efectos de una mejor administración, control de eventuales riesgos asociados, y asimismo que dicho vehículo pueda revestir el carácter de sujeto y contribuyente de todos los tributos (nacionales y locales) que graven la actividad inmobiliaria a desarrollar ...".

En línea con ello considera que la mejor opción es la constitución de un fideicomiso de administración de acuerdo con lo normado por la Ley 24.441 y el Código Civil y Comercial de la Nación del que la XX sería fiduciante. Para ello aportaría en propiedad fiduciaria los inmuebles a afectar a locación, y complementariamente un flujo de dinero en efectivo a fin de financiar las obras necesarias que ejecutaría el fideicomiso para posteriormente dar las unidades resultantes en locación.

En dicho marco aduce que la XX, la Fundación XX y la Fundación ZZ "... serían beneficiarias de las distribuciones de beneficios netos de gastos e impuestos que obtenga el fideicomiso por la explotación de los inmuebles, designándose a la XX como fideicomisaria, para la transmisión de la propiedad de los inmuebles a la finalización del plazo que se establezca para el fideicomiso". Agrega que el rol de fiduciario estaría a cargo de una sociedad anónima independiente.

Respecto de la situación descripta la consultante opina que:

“a) El proyecto inmobiliario a desarrollar si bien no reviste el carácter de una actividad comercial o industrial, podría ser incluido entre las actividades de tal carácter en un sentido amplio cuyo ejercicio podría limitar el mantenimiento de la exención del impuesto a las ganancias”.

“b) El desarrollo del proyecto inmobiliario a través de una estructura separada y no exenta de impuestos aísla a la XX de dicho riesgo toda vez que la explotación la realizará el fiduciario en su carácter de propietario en fiducia de los inmuebles y la XX sólo sería la beneficiaria de los resultados netos de impuestos que distribuyera el fideicomiso junto con la Fundación ZZ y Fundación XX como restantes beneficiarias.”

“c) El fideicomiso tributaría los impuestos a las ganancias y al valor agregado que graven las locaciones de inmuebles que éste detente.”

Después de plantear su situación, concretamente desea conocer la opinión de este organismo en cuanto a:

“1. Si el proyecto inmobiliario de la XX se podría designar como actividad comercial a los efectos del art. 20 inc. f) segundo párrafo.”

“2. Asumiendo que la respuesta al pto. 1 fuera afirmativa, si el desarrollo directamente por la XX del citado proyecto pudiera implicar la pérdida de la exención de que goza en el impuesto a las ganancias, en el supuesto de que se transformaran en el principal ingreso de la institución para el sostenimiento de su actividad gremial y educativa.”

“3. Si los ingresos de locaciones de inmuebles, aún en el caso que fueran desarrollados directamente por la XX se encontrarían gravados por el I.V.A.”

“4. Si en el caso de que se constituyera un fideicomiso con las características detalladas más arriba éste sería sujeto de los impuestos a las ganancias y al valor agregado y cualquier otro que pudiera gravar la actividad, patrimonio o ingresos derivados del proyecto inmobiliario de la XX.”

“5. Si el desarrollo del proyecto inmobiliario a través del fideicomiso (más precisamente por el fiduciario ... en su carácter de propietario fiduciario de los inmuebles fideicomitados por la XX), el que tributaría todos los impuestos que gravaran las obras e ingresos por locación y del que resultaría beneficiaria parcial (pero en porcentaje mayoritario) la XX dejaría a la entidad a salvo de cualquier riesgo de pérdida de la exención para sus actividades gremiales empresarias del sector comercio y servicios y educativas.”

II. Expuesta la temática traída a consideración, corresponde aclarar en primer término que la Subdirección General ..., mediante Nota Nº .../15 (SD.G. ...), declaró formalmente admisible la consulta realizada con carácter parcial, pues dejó fuera de la misma el planteo sobre el tratamiento impositivo de la actividad del fideicomiso a crearse, atento a que la consultante no resulta ser el sujeto legitimado para realizar la misma.

En razón de lo expuesto, se procedió a desestimar el carácter de vinculante de esta última cuestión sin perjuicio de su posterior contestación en los términos del art. 12 del Dto. 1.397/79 y sus modificaciones.

Antes de abordar los interrogantes planteados cabe advertir que este servicio asesor los tratará desde una perspectiva teórica y en base a la información brindada por la presentante, sin evaluar medio de prueba alguno, toda vez que dicha cuestión exige su confrontación con los hechos una vez acaecidos, tarea que, además, recae en la competencia del juez administrativo pertinente.

Realizadas dichas salvedades, procede señalar que el inc. f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece en su primer párrafo que están exentas del gravamen “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 a 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”.

Agrega su segundo párrafo que “La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales”.

Entrando a analizar la temática consultada cabe recordar que mediante el Dict. D.A.T. 34/07, ese servicio asesor expresó que no es óbice para el reconocimiento de la franquicia a una fundación que la misma desarrolle una actividad lucrativa como medio para alcanzar su fin social, y que parte de los ingresos derivados de dicha actividad reporte una significación económica para la entidad como ser su utilización para soportar los gastos de mantenimiento y funcionamiento.

En dicho pronunciamiento se aludió a la Actuación Nº .../02 (DI ...), manifestando que en la misma –a raíz de la consulta relacionada con las modificaciones introducidas por la Ley 25.063 que incorporara el actual segundo párrafo referido a la limitación en cuanto a las actividades “industriales y/o comerciales”– se citó el temperamento expuesto por la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando Nº .../01 (DNI) en el sentido de que tales actividades “... serían aquellas que, aun cuando el producido que generan se destina a los fines mencionados, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar el objeto social”, y que “... con este criterio se apunta a excluir de la franquicia la realización de actividades comerciales e industriales que no presentan afinidad con el objeto de la entidad”.

Según se enuncia en la citada Actuación Nº .../02 (D ...), se expidió luego la Dirección ..., señalando que “... el legislador al introducir el segundo párrafo a la norma en cuestión, ha tenido por intención el marginar del alcance de la exención a las fundaciones cuya actividad principal, conforme sus estatutos, sea comercial e industrial, y no guarde relación con el fin social a que hace referencia el esquema legal”, por lo que concluyó que “... quedan excluidas de dicha limitación las fundaciones que, si bien obtienen ganancias provenientes de dichas actividades, las mismas se destinan a los fines que inspiraron su creación y que tal como expresamente lo dispone el primer párrafo del mencionado inc. f), tengan por finalidad la asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación, etcétera”.

De esta manera, en el citado Dict. D.A.T. 34/07 se entendió que “... dicho dispositivo apunta a que no sean reconocidas como exentas aquellas fundaciones, que encubiertas en dicha forma jurídica, realicen pura y exclusivamente actividades de tipo comercial y/o industrial, sin que las mismas resulten necesarias para la materialización de un fin social”.

Por último, menciona que en la Actuación Nº .../05 (DI ...) se expresa que “... este organismo evalúa los antecedentes pertinentes a los efectos del reconocimiento de la dispensa, a fin de comprobar que existe relación entre la documentación y los hechos, haciendo prevalecer los mismos –en virtud de los principios de interpretación de la realidad económica que rigen la ley procedimental–, si se verificara una contradicción entre los fines establecidos en el estatuto y las actividades llevadas a cabo por la entidad”.

Vale aquí también traer a colación los Dict. D.A.T. 35/03 y 2/95 en los cuales, al aludir a entidades exentas cuyo objeto es otorgar préstamos sociales a bajo interés, se concluyó que "... si los beneficios que obtiene el sujeto que pretende el reconocimiento exentivo, están dirigidos a los fines de su creación, pero la naturaleza real de su objeto no es la consecución de un fin social, porque por ejemplo, básicamente el mismo se circunscribe –en la medida que esté debidamente meritulado– al desarrollo de una operatoria financiera consistente en la promoción y otorgamiento de créditos a interés de plaza, no podría por las características mismas de la actividad, considerársela comprendida entre aquellas que persiguen el bien público. A este respecto, cabe afirmar que para que proceda la dispensa legal, es requisito esencial que la entidad involucrada realice fundamentalmente actividades destinadas al beneficio público, y con ello propenda a alcanzar una finalidad socialmente útil".

Así, en lo atinente al fin socialmente útil, el aludido Dict. D.A.T. 35/03 señaló que "... aún cuando los objetivos societarios de la asociación o entidad civil que no sean de aquellos expresamente mencionados, igualmente estará alcanzada por la exención si sus fines específicos tienden al bien común".

También se expresó en tal pronunciamiento, en concordancia con el citado Memorando Nº .../01 de la Dirección Nacional de Impuestos, que "... la expresión 'actividades comerciales' está referida a todas aquellas actividades que tengan por objeto la compraventa de cosas, interpretando que '... toda vez que si dicha expresión se interpretara con criterio totalizador no habría fundamentos para explicar por qué la norma cita además a 'actividades industriales'".

Consecuentemente, concluyó que "... atento la índole de la actividad desarrollada por la entidad del epígrafe consistente en la promoción, desarrollo y otorgamiento de préstamos –servicios financieros–, la misma no se vería encuadrada en lo previsto por el segundo párrafo del inc. f) del art. 20 de la ley de la materia, atento que su actividad no reviste el carácter de 'comercial y/o industrial'".

Ahora bien, en lo que al caso bajo estudio respecta, resultando evidente que la actividad de alquiler de inmuebles no reúne características que lleven a encuadrarla como de tipo "comercial" ni "industrial", pues no implica la compraventa de bienes ni su transformación, cabe analizar si la construcción que posiblemente desarrolle la presentante, de inmuebles que luego destinaría a locación, puede ser definida como una actividad industrial.

A tal fin se entiende oportuno traer a colación la Res. S.P. y M.E. 24/01, por cuanto su art. 1, prevé que "A los efectos de lo dispuesto por el art. 1 del Tít. I de la Ley 25.300, serán consideradas micro, pequeñas y medianas empresas aquellas cuyas ventas totales anuales expresadas en pesos (\$) no superen los valores establecidos en el cuadro que se detalla a continuación (...)", cuadro este que contiene los aludidos valores para cada uno de los siguientes sectores de la economía: agropecuario, industria y minería, comercio, servicios y construcción.

Por otra parte, el rubro "Construcción" también está separado del de "Industria manufacturera" en el nomenclador de actividades que puede consultarse en la página web de esta Administración.

A partir de ello, cabe concluir que siempre que las ganancias que obtenga la consultante de las actividades analizadas se destinen a los fines que inspiraron la creación de la entidad y en ningún caso se distribuyen, directa o indirectamente, entre sus socios, no se darían las circunstancias para el decaimiento de la exención que le fuera reconocida en los términos del inc. f) del art. 20 de la ley del tributo, cuestión que deberá ser evaluada por el juez administrativo competente.

En otro orden, a fin de analizar el tratamiento que corresponde dispensar a la aludida actividad de alquiler en el impuesto al valor agregado, es preciso hacer referencia, en primer término al art. 3 de la ley del gravamen (t.o. en 1997 y sus modificaciones), que al gravar las obras, locaciones y prestaciones de servicios, incluye dentro del ámbito del impuesto, en el pto. 18 del inc. e), a las locaciones de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares.

Por otra parte, el pto. 21 del mismo inciso comprende, de manera general, al resto de las locaciones y prestaciones –realizadas sin relación de dependencia y a título oneroso–, entre las que cabe considerar a las locaciones de inmuebles distintos a los previstos en el pto. 18.

Dicho lo que antecede, citaremos el art. 7, inc. h), pto. 6 de la ley del tributo, el cual establece que se encuentran exentos del gravamen “Los servicios prestados por las obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incs. f), g) y m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1986 y sus modificaciones, por instituciones políticas sin fines de lucro y legalmente reconocidas, y por los Colegios y Consejos Profesionales, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos”.

Al respecto, cabe señalar que los servicios susceptibles de resultar exentos en función del citado pto. 6 son sólo aquellos encuadrados en el art. 3, inc. e), pto. 21 antes mencionado. Ello, por cuanto así lo dispone el encabezado del referido inc. h).

Como puede observarse en la norma reseñada, para que proceda la exención del impuesto al valor agregado sobre los servicios prestados por las entidades incluidas en el inc. f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los mismos, además de ser de los comprendidos por el pto. 21 del inc. e) del art. 3, deben relacionarse directamente con los fines específicos de aquéllas.

En el caso aquí analizado no se cuenta con elementos que indiquen de qué tipo son los inmuebles en cuestión y el destino que se les dará, ello por cuanto podría tratarse de aquellos mencionados en el pto. 18 –para conferencias, reuniones, fiestas y similares– o de los comprendidos por el pto. 21 –los otros– del inc. e) del art. 3.

En cuanto a la locación que involucre a los primeros –los del pto. 18–, puede observarse que no le es de aplicación la franquicia que se comenta, puesto que, aún cuando cumpla con la condición subjetiva de que el locador sea una entidad del inc. f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y que la locación se relacione con su fin específico, no se trataría de inmuebles cuya locación se encuentra enmarcada por el pto. 21 del inc. e) del art. 3 de la ley, razón por la cual la misma se encontrará gravada.

Por otra parte, en el supuesto de otro tipo de inmuebles –aquellos cuya locación está comprendida por el pto. 21 antes mencionado–, cabe traer a colación el Dict. D.A.T. 17/13, en el que esa área asesora interpretó que el alquiler de inmuebles por el cual se consultaba en dicha oportunidad no se vinculaba en forma directa con el objeto social de la asociación civil sin fines de lucro consultante, y por lo tanto, se dijo que “... corresponde concluir que la mencionada exención no resultará de aplicación para los ingresos obtenidos por dicha locación”.

Siguiendo ese mismo temperamento se entiende que los alquileres de los inmuebles comprendidos por el citado pto. 21 que adquiera o construya la XX no serán objeto de la exención dispuesta por el art. 7, inc. h), pto. 6 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, ya que tal actividad no tiene relación directa con los fines gremiales o educativos de la entidad.

Por último se deja constancia respecto del planteo relativo al tratamiento tributario a dispensar al fideicomiso de administración a crear, mediante el cual se transferiría la propiedad fiduciaria de los inmuebles en cuestión a una sociedad para que ésta los administre a fin de separar la actividad locativa de la actividad específica de la asociación gremial empresaria, que sobre el mismo se dará oportuna repuesta en los términos del art. 12 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario.

No obstante ello, corresponde advertir que no resulta trascendente para la evaluación del mantenimiento del beneficio exentivo del inc. f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias que la mentada actividad de alquiler sea llevada a cabo por la XX o por el fideicomiso del que la asociación sería la fiduciante. Ello en el entendimiento de que la creación del citado fondo fiduciario y la consiguiente separación patrimonial, en nada cambia el hecho de que la entidad gremial empresaria en trato podría estar destinando bienes y fondos, de manera directa o indirecta, a una actividad que resulte incompatible con sus fines.

En conclusión y respondiendo los planteos vinculantes realizados:

A. La actividad de alquiler de inmuebles no reúne características que lleven a encuadrarla como de tipo “comercial” ni “industrial”, pues no implica la compraventa de bienes ni su transformación.

B. A partir de ello, cabe concluir que siempre que las ganancias que obtenga la consultante de las actividades analizadas se destinen a los fines que inspiraron la creación de la entidad y en ningún caso se distribuyen, directa o indirectamente, entre sus socios, no se darían las circunstancias para el decaimiento de la exención que le fuera reconocida en los términos del inc. f) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, cuestión que deberá ser evaluada por el juez administrativo competente.

C. Si los inmuebles a alquilar son de los mencionados en el pto. 18 del inc. e) del art. 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado –para conferencias, reuniones, fiestas y similares– la locación se encontrará gravada por dicho tributo.

D. Los ingresos por el alquiler de los inmuebles comprendidos en el pto. 21 del citado inc. e) del art. 3 que adquiera o construya la XX no serán objeto de la exención dispuesta por el art. 7, inc. h), pto. 6 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, ya que tal actividad no tiene relación directa con los fines gremiales o educativos de la entidad.

E. Respecto del planteo de la creación de un fondo fiduciario y la consiguiente separación patrimonial de los inmuebles para la explotación de la actividad de alquiler, no resulta trascendente para la evaluación del mantenimiento del beneficio exentivo del aludido inc. f) del art. 20, pues esto en nada cambia el hecho de que la entidad gremial en trato podría estar destinando, de manera directa o indirecta, tales activos y los fondos obtenidos a una actividad que resulte incompatible con sus fines.

Referencia normativa:

– [Res. SD.G.T.LI.-A.F.I.P. 14/17.](#)