

DICTAMEN D.A.T. 19/17

Buenos Aires, 26 de junio de 2017

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Exenciones. Organismo centralizado de la Administración pública. Promoción de la artesanía local. Venta de cosas muebles. Improcedencia.

Sumario:

I. Se entendió que la “AA” se encuentra comprendida en la enumeración que efectúa el art. 1 de la Ley 22.016, primer párrafo, “in fine” –todo otro organismo nacional, provincial o municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso–, no verificándose respecto de la misma las situaciones que requiere el Dto. 145/81 para considerarla un sujeto excluido de dicho artículo, motivo por el cual no resulta ser beneficiaria de la dispensa prevista en el inc. a) del art. 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

II. Se concluyó que las actividades de venta de no se encuentran alcanzadas por la dispensa prevista en el pto. 1 del inc. h) del art. 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que más allá que la exención bajo análisis refiere exclusivamente a locaciones y prestaciones de servicio, no resultando aplicable a la venta de cosas muebles al estar la “AA” consultante incluida en el art. 1 de la Ley 22.016 y no verificarse a su respecto las situaciones previstas en el Dto. 145/81, todas sus actividades generadoras de hecho imponible se encuentran gravadas por el impuesto al valor agregado.

Texto:

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por “AA” de la provincia de en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, mediante la cual consulta el tratamiento que corresponde otorgar en los impuestos al valor agregado y a las ganancias a la actividad económica que desarrolla.

Además y en el caso de concluirse sobre su exclusión en el impuesto a las ganancias solicita que las retenciones practicadas en el mismo, les sean devueltas o tomadas como pago a cuenta de otros impuestos y, a su vez, que se agregue la condición de exento en su constancia de inscripción.

Al respecto, manifiesta que es un organismo centralizado de la Administración pública dependiente de la Secretaría de de la provincia de –cfr. Dto. Acuerdo provincial N°/07–, carente de personería jurídica propia y consecuentemente de diferenciación patrimonial con el Estado provincial, que “... no maneja ni administra fondos y sus necesidades de financiamiento son cubiertas a través de la Dirección Provincial de, de conformidad con el presupuesto asignado anualmente para la atención de las diferentes partidas de gastos”.

Agrega que no reviste en absoluto la calidad de empresa, que sus bienes son propiedad del Estado provincial, que sus gastos operativos y administrativos son atendidos por la Dirección Provincial de de la citada Secretaría y que los salarios se liquidan y abonan en forma conjunta con los

sueldos del resto del personal de la Administración pública, por la Tesorería General de la Provincia.

Continúa diciendo que de acuerdo con el presupuesto de gastos y recursos provincial para el año los gastos de funcionamiento de esa "AA" se financiaron en un cinco por ciento (5%) (\$) con recursos propios y en un noventa y cinco por ciento (95%) (\$) con Rentas Generales de la Provincia de

Además señala que tiene "... por objeto principal promover la artesanía, mediante la elaboración y venta de sus productos artesanales, así como también la de los artesanos, valorando y promoviendo las técnicas artesanales de los diferentes productos ...".

Por otra parte aclara que en lo estrictamente económico dicho organismo no persigue un fin de lucro, y que se propone fomentar la actividad artesanal a través de tres acciones:

Confección y venta de alfombras a través de su propia fábrica de alfombras, capacitando al personal en las técnicas de la actividad, capacitación a artesanos en diversos rubros mediante talleres que se dictan en distintos puntos geográficos de la provincia, colocación de los productos de los artesanos interesados, sin agregarle valor alguno.

Asimismo, puntualiza que tiene como objetivo mejorar la calidad de vida de los productores y artesanos, promover la economía social comercializando la producción directamente al consumidor, impulsar el trabajo participativo y asociativo y rescatar, valorar y afianzar las antiguas técnicas de producción y los valores culturales e históricos de sus comunidades.

En otro orden de cosas menciona que esa "AA" "... trabaja con alrededor de artesanos los cuales se hallan inscriptos como monotributistas y muchos de ellos en el monotributo social".

Respecto de su opinión acerca del encuadramiento técnico impositivo que estima aplicable, expresa que "Un organismo centralizado de la Administración pública provincial, carece (...) de capacidad contributiva lo que la inhibe de ser alcanzada por los impuestos".

Por otro lado manifiesta que "... si bien el art. 1 de la Ley 22.016 derogó todas las exenciones de las que gozaban empresas y sociedades del Estado, el art. 1 del Dto. 145/81, reglamentario de esta ley, establece que la derogación no alcanza a los organismos del Estado que no posean diferenciación patrimonial con el Estado, salvo que efectúen actividades empresariales y que cumplan de algún modo una actividad de regulación económica".

En virtud de lo anterior, reafirma que "... la, mantiene su inmunidad fiscal, toda vez que no se diferencia patrimonialmente del resto del Estado provincial y su actividad (...) no configura en absoluto una actividad empresarial ya que la misma se dirige fundamentalmente a proteger, incentivar y prestigiar esta actividad (...) de la cual no obtiene ningún rédito económico, sino todo lo contrario ya que las comisiones de tarjetas de crédito son soportadas en su totalidad por el presupuesto ..." de la "AA".

Por último, y luego de referenciar a la naturaleza y función de las artesanías (artes con las manos), transcribe el inc. a) del art. 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones –en virtud del cual se hallaría exenta del gravamen– destacando que ese tratamiento, en su caso, no se cumple ya que las empresas de tarjetas de crédito y algunos organismos nacionales le practican retenciones del citado tributo.

En primer término corresponde aclarar que mediante Nota Nº .../15 (SD.G. ...) la Subdirección General comunicó al del organismo del asunto la aceptación de la consulta presentada como vinculante en lo que respecta al tratamiento en el impuesto a las ganancias y al valor agregado de la actividad económica que desarrolla.

No obstante, con relación a la solicitud de devolución o aplicación como pago a cuenta de otros impuestos de las retenciones sufridas del impuesto a las ganancias, así como también al pedido de incorporación de datos en la constancia de inscripción, temas ambos de naturaleza procedimental, se desestimó su tratamiento como consulta vinculante, en razón de no versar acerca de la determinación de los impuestos y/o los recursos de la Seguridad Social –cuya recaudación se encuentra a cargo de esta Administración Federal de Ingresos Públicos– (cfr. art. 1 de la resolución general precitada).

Aclarado ello, corresponde a continuación recordar que la Ley provincial Nº del .../.../82, creó la “Gerencia de”, con nivel de “AA” y dependiente de la por entonces Subsecretaría de provincial –cfr. art. 1–.

Por su parte, el art. 2 de la precitada norma establece que dicho organismo “... tendrá como misión la de promover, producir, comercializar y difundir las artesanías, sean éstas elaboradas por el propio organismo o por terceros artesanos”.

Además, el artículo siguiente dispone que contará con los siguientes recursos:

Producido de la comercialización de artesanías. Aportes del Tesoro provincial u otros organismos nacionales y/o municipales. Todo otro recurso que genere y/o se le asigne.

A su vez, el art. 4 de la norma en trato establece que “Las erogaciones a que de origen el funcionamiento del organismo, excepto personal, serán atendidas con los recursos fijados en el artículo anterior, sometiéndose en todos los casos, a las normas que regulan las contrataciones del Estado, sean éstas de suministros u obras”.

Por último, el art. 5 fija que “Anualmente se formulará un balance general y estado de resultados, debiendo ser elevados a consideración del Poder Ejecutivo hasta el día 28 de febrero del año siguiente”.

Con posterioridad, el decreto acuerdo del Poder Ejecutivo de la provincia de Nº ... /07 –fs. ... y ...–, dispuso que la “AA” dependa a partir de su dictado directamente de la Secretaría –cfr. art. 5–.

Asimismo y en virtud de lo dispuesto por el decreto acuerdo del Poder Ejecutivo provincial Nº .../07, corresponde a la Secretaría la aprobación de la estructura orgánica de la “AA” consultante. En virtud de ello, la precitada Secretaría emitió la Res. Nº .../10.

Al respecto, puede observarse en el Anexo II de la resolución comentada que son objetivos de la “AA”:

Realizar estudios de Mercado para una comercialización fluida de los productos elaborados en la fábrica de alfombras. Atraer clientes extranjeros que consumen el producto. Optimizar la producción y calidad de las alfombras. Difundir el Mercado artesanal. Incrementar la matrícula de artesanos con capacitaciones. Apremiar el hecho artesano e identificarlo con los valores culturales representativos. Analizar los objetos artesanos estructuralmente, atendiendo a su forma, cualidades físicas, a su estética y su utilidad. Fijar los objetivos con la Secretaría y las Municipalidades del interior para que los artesanos formen cooperativas y sean expuestas y vendidas sus artesanías en el Mercado artesanal.

Mientras que sus acciones son las siguientes:

Formular los planes de acción. Realizar el seguimiento y control de los planes. Estudiar y proponer a la Secretaría las políticas de comercialización, precios, planes de pago, utilidades y descuentos

a aplicar. Fortalecer los intercambios interculturales entre el artesano, Municipios y “AA” de la provincia.

Por su parte, puede advertirse en su estructura orgánica las siguientes unidades, reseñando asimismo sus correspondientes acciones:

Departamento Producción: registra producción. Controla utilización de la materia prima. Realizar un estricto control en el urdido y tejido. Mantenimiento de los bienes de uso.

A.1 (*). División control de calidad:

() Textual página web C.S.J.N.*

Verificar cantidad y calidad de la materia prima utilizada en cada proceso hasta el producto terminado. Sector Producción de Alfombras. División Lavadero de Alfombras. Sección Producto Terminado de Alfombras.

Departamento comercialización: gestionar productos entregados en consignación y supervisar la comercialización de la producción de alfombras en los puntos de venta asignados. Realizar tareas de control de stock, facturación y expedición. Liquidación de impuestos correspondientes. División Ventas Fábrica de Alfombras. División Ventas Mercado Artesanal.

Además de las unidades precitadas, se encuentran las siguientes, que dependen directamente de la “AA”:

C. División Unidad Sectorial Administrativa: realizar el control del personal a su cargo, en lo referente al cumplimiento de las normas vigentes para el personal civil de la Administración pública provincial.

D. Sección Capacitación, Fiscalización, Registro: realización de talleres de capacitación artesanal en zonas rurales y de otros rubros para artesanos de la provincia Asistencia técnica y administrativa a Municipios, artesanos independientes, asociaciones, grupos y/o cooperativas de artesanos. Tramitar la obtención de materia prima, herramientas y/o máquinas. Fomentar la conservación. Contribuir al desarrollo económico, social, cultural y artesanal de la población. Elaborar y ejecutar, proyectos de capacitación artesanal. Confeccionar el registro de la C.U.I.P. (Clave Unica de Identificación Productiva Artesanal).

Sección Auxiliar Contable: asesorar en el ámbito contable a artesanos de toda la provincia para su inscripción en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, para la posterior facturación de sus artesanías, que son recibidas por la “AA” a consignación. Recepcionar y controlar la recaudación obtenida en los puntos de venta asignados.

De lo precedentemente expuesto, este servicio asesor puede identificar dos grandes actividades desarrolladas por la “AA” consultante:

Producción y comercialización de productos artesanales propios y en consignación y capacitación a artesanos.

En relación con las actividades de capacitación, no se desprende de la normativa que regula la organización de la consultante ni de sus dichos, que por ellas perciba retribución alguna –es decir, que se realicen a título oneroso–.

Por lo expuesto, esta asesoría circunscribirá el análisis a la actividad de producción y comercialización de productos propios y en consignación de la “AA”.

En cuanto a la normativa que hace a lo estrictamente consultado, corresponde primeramente recordar que el último párrafo del art. 5 de la Ley 11.683 establece que “Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa”.

Ahora bien, respecto de su solicitud de encuadre en las previsiones del inc. a) del art. 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), corresponde destacar que la citada norma prevé que estarán exentas “a) Las ganancias de los Fiscos nacional, provinciales y municipales, y las de las instituciones pertenecientes a los mismos, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el art. 1 de la Ley 22.016”.

Al respecto, la ex Dirección ha dicho que “El propósito del legislador fue sostener el principio de no gravabilidad del Estado, al que no cabe atribuirle capacidad contributiva, y restringir el acceso al beneficio a los entes que detentan participación estatal tanto en el ámbito nacional, provincial o municipal expresamente enumerados en la Ley 22.016, o bien que venda bienes o preste servicios a título oneroso ...” –cfr. Dict. D.A.L. 68/01–.

Es decir que, para determinar la viabilidad de la exención petitionada, resulta necesario dilucidar primeramente la situación de la rubrada frente a la Ley 22.016.

En ese sentido, cabe recordar que el art. 1 de dicha ley deroga “... todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones) a ... todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso” –el subrayado es propio–.

La citada ex Dirección se ha manifestado en el sentido que “... el fin perseguido por la ley fue procurar ser equitativo, ésto es, que si una empresa, ya sea pública o privada, vende o presta servicios a título oneroso a terceros quedan sus ganancias alcanzadas por el gravamen” –cfr. Dict. D.A.L. 68/01–.

En ese orden de ideas, en el Dict. D.A.L. 60/97 se reemplazó el criterio reiteradamente sostenido por el Fisco en cuanto a que “... las personas de derecho público estatal, en cuanto desplegaran a título oneroso actividades de tipo empresarial, de manera que incluso pudieren ser llevadas a cabo por particulares, lejos de hallarse colocadas fuera del ámbito de la tributación o no alcanzadas por los impuestos, se beneficiarían sólo con las exenciones objetivas ...”.

Conforme lo hasta aquí expuesto, el organismo provincial consultante se encontraría –“prima facie”– comprendido en el art. 1 de la Ley 22.016 toda vez que vende bienes a título oneroso, motivo por el cual no le resultaría de aplicación la franquicia bajo análisis.

No obstante, el art. 1 del Dto. 145/81 indica que no se considerarán comprendidos en el aludido art. 1 “... aquellos entes u organismos del Estado, nacionales, provinciales, o municipales, centralizados, descentralizados, autárquicos ... que se encuentren en cualquiera de las situaciones siguientes: a) que de sus normas de creación resulte que no poseen diferenciación patrimonial con el Estado, excepto que su objeto principal sea la realización de actividades de tipo empresarial, tanto comercial como industrial; b) que cumplan como objeto principal funciones de: policía, regulación de la actividad económica o financiera, educación, asistencia social, salud pública y/o investigación”.

A ello corresponde agregar también que el art. 2 del precitado decreto dispone que “La exclusión a que se refiere el artículo anterior está supeditada a que tales entidades no persigan fines de lucro

con la totalidad o parte de sus actividades y siempre y cuando no estén incluidas expresamente en la enumeración taxativa de la primera parte del art. 1 de la ley. Si la actividad con fines de lucro tuviere carácter parcial, con relación a la totalidad de la que realiza el ente u organismo, la exclusión procederá solamente por la parte de la actividad no lucrativa”.

En relación con lo anterior corresponde traer a consideración el Dict. D.A.T. y J. 18/83 el que indica que “... para una correcta evaluación del régimen establecido por el decreto, ... si el objeto principal del ente de que se trata es la realización de actividades de tipo empresarial, tanto comercial como industrial –art. 1, inc. a), ‘in fine’– no procede la exención derivada de la no existencia de diferenciación patrimonial antes enunciada. Seguidamente aunque exista diferenciación patrimonial, si el sujeto cumple con las funciones descriptas globalmente en el inc. b), la existencia o no de diferenciación patrimonial resulta neutral en orden de determinar si es o no pasible de soportar determinadas cargas impositivas”.

Llegado a este punto, y teniendo fundamentalmente en vista la Res. Nº .../10 de la Secretaría de la provincia de que aprueba la estructura orgánica del organismo consultante, esta asesoría entiende que la rubrada tiene por objeto diversas actividades de naturaleza empresarial, tanto comercial como industrial (fabricación de alfombras y comercialización de artesanías propias y de terceros), sin perjuicio de que su ley de creación –Ley provincial Nº .../82– y la precitada resolución mencionen determinadas finalidades de interés general (vgr.: promover y difundir las artesanías y apreciar el hecho artesano e identificarlo con los valores culturales representativos).

En función a lo anterior, corresponde puntualizar que si el objeto principal de la consultante es de índole empresarial, tanto industrial como comercial, no podría ser encuadrada en el inc. a) del art. 1 del Dto. 145/81, atento a que la aplicación de esta causal –falta de diferenciación patrimonial– queda enervada cuando el objeto de la rubrada es de dicha índole, ni tampoco en el inc. b) de esa norma, en virtud de que su objeto no es ninguno de los enumerados en el mismo.

Consecuentemente el organismo consultante no resultaría alcanzado con lo dispuesto por el art. 1 del Dto. 145/81, ergo, no quedaría excluido del marco de la Ley 22.016.

Por lo hasta aquí expuesto, este cuerpo asesor concluye que la “AA” se encuentra comprendida en la enumeración que efectúa el art. 1 de la Ley 22.016 primer párrafo “in fine” –todo otro organismo nacional, provincial o municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso–, y no se verifica respecto de la misma las situaciones que requiere el Dto. 145/81 para considerarla un sujeto excluido de dicho artículo, motivo por el cual no resulta ser beneficiaria de la dispensa prevista en el inc. a) del art. 20 de la ley del gravamen.

Respecto al impuesto al valor agregado, en primer término cabe señalar que el art. 1 de la ley del impuesto alcanza a “... las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país efectuadas por los sujetos indicados en los incs. a), b), d), e) y f) del art. 4, con las previsiones señaladas en el tercer párrafo de dicho artículo”.

Por su parte, el inc. a) del art. 4 de la ley del gravamen prevé que son sujetos pasivos del impuesto quienes “Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, ...”.

Establecida la gravabilidad de la actividad de venta de artesanías corresponde, en segunda instancia, analizar el alcance de la exención consagrada en el art. 7, inc. h), pto. 1 de la ley del gravamen, a la que hace mención la consultante.

El citado artículo exime del tributo a las prestaciones y locaciones comprendidas en el pto. 21 del inc. e) del art. 3 “... realizadas por el Estado nacional, las provincias, las Municipalidades y el gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por instituciones pertenecientes a los mismos o

integrados por dos o más de ellos, excluidos las entidades y organismos a que se refiere el art. 1 de la Ley 22.016 ...”.

Agrega el segundo párrafo de dicho artículo que “No resultan comprendidos en la exclusión dispuesta en el párrafo anterior los organismos que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso a los que alude en general el art. 1 de la Ley 22.016 en su parte final, cuando los mismos se encuentren en cualquiera de las situaciones contempladas en los incs. a) y b) del Dto. 145, del 29 de enero de 1981, con prescindencia de que persigan o no fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades, así como las prestaciones y locaciones relativas a la explotación de loterías y otros juegos de azar o que originen contraprestaciones de carácter tributario, realizadas por aquellos organismos, aún cuando no encuadren en las situaciones previstas en los incisos mencionados”.

Nótese que más allá que la exención bajo análisis refiere exclusivamente a locaciones y prestaciones de servicio, no resultando aplicable a la venta de cosas muebles, al estar la “AA” consultante incluida en el art. 1 de la Ley 22.016 y no verificarse a su respecto las situaciones previstas en el Dto. 145/81, todas sus actividades generadoras de hecho imponible se encuentran gravadas por el impuesto al valor agregado.

Por último, con relación a los aspectos no vinculantes de la consulta, se observa que las mismas han devenido en abstracto, atento a lo concluido respecto del tratamiento de dicha “AA” en los impuestos a las ganancias y al valor agregado.