

## **DICTAMEN Di.A.L.I.R. 3/16**

**Buenos Aires, 19 de febrero de 2016**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Impuesto a las ganancias. Exenciones. Instituciones religiosas. Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09.**

Sumario:

De conformidad con el marco legal, jurisprudencial y conceptual que resulta pertinente, para establecer si el registro de un Instituto de Vida Consagrada (en el caso la “Compañía ...”) determina “per se” la extensión del carácter de entidad religiosa a las obras que le pertenecen (en el “sub exámine” la Fundación “XX”) corresponde tener en cuenta un plexo normativo que incluye las previsiones del derecho canónico.

Las certificaciones y constancias de inscripciones registrales obrantes en estos actuados, de las que se sigue que la Fundación “XX” está “vinculada” a la Compañía ..., le pertenece y/o la “integra”, emitidas todas ellas en ejercicio de las funciones y competencias resultantes de la normativa aplicable a la estructura organizativa de cada una de las áreas ministeriales intervinientes, deben estimarse en cada uno de los casos concordantes con la preceptiva aplicable a la materia en cuestión, todo a ello a mérito de la presunción de legitimidad que establece el art. 12 de la Ley nacional de Procedimientos Administrativos.

Ergo, el beneficio que establece el art. 20, inc. e), de la ley del tributo, resulta de aplicación a la mencionada Fundación, y las donaciones que se le efectúen gozarán del tratamiento que prevé el art. 81, inc. c), primer párrafo, de dicho ordenamiento, en el sentido de resultar deducibles de la base imponible de la entidad donante.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., a instancias de su par de ..., a los fines de que este servicio asesor emita opinión, en el marco de la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07, con relación a la consulta generada en el ámbito de la Subdirección General de ..., consistente en dilucidar si la Fundación “XX” debe

considerarse comprendida en los términos de los incs. e) –instituciones religiosas– o f) –entidades sin fines de lucro– del art. 20 de la ley del tributo, mencionado en el asunto, a los fines de definir si las donaciones que les efectúen contribuyentes del impuesto a las ganancias resultan deducibles de la base imponible de éstos conforme con lo previsto por el art. 81, inc. c), de la norma legal en trato.

Así pues, los obrados encuentran su origen en la presentación realizada por la rubrada que, encontrándose en el curso de tramitación del certificado de exención establecido por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09, solicita se la reconozca como sujeto beneficiado en los términos del art. 20, incs. e) y f), de la ley del gravamen –cfr. f. 2–. En tal sentido la presentante señala que, conforme se desprende de los certificados emitidos por el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, es una entidad que forma parte de la Compañía ... que tiene el carácter de Instituto de Vida Consagrada.

Por otra parte, y toda vez que estima que se encuentra comprendida en los términos del art. 20, inc. e), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997, y sus modificaciones, solicita se la admita como entidad donataria beneficiada, en los términos del primer párrafo del art. 81, inc. c), de la ley del tributo –cfr. f. ...–.

Sobre el particular, la Sección ... de la Agencia Nº .... puntualizó que de la documentación aportada por la presentante surge que la Fundación “XX” “... se encuentra inscripta como ‘obra’ y no como casa o provincia, razón por la cual no le alcanza el beneficio de la Ley 24.483”; sin embargo señala que “... la autoridad de aplicación, si bien no detalla la categoría o clasificación de inscripción, manifiesta su vinculación y/o pertenencia a la ‘Compañía ...’ y se arroga la facultad de encuadrarla en el inc. e) de la Ley 20.628 ...”.

En tal sentido, señaló que: “... la situación descripta amerita ... dirimir el alcance del requisito dispuesto por la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09 para el reconocimiento de la exención solicitada, bajo lo establecido en el inc. e) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en el sentido de si sólo corresponde a la entidad propiamente registrada e inscripta en el registro del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto (en este caso, ‘Compañía ...’) y a las ‘provincias’ y ‘casas’, de acuerdo con lo establecido en el art. 1 de la Ley 24.483, o si dicho requisito contempla la categoría declarada por la peticionante como ‘obra’, a pesar de no encontrarse taxativamente nominada en esta última ley mencionada, considerando los certificados extendidos por la autoridad de aplicación que disponen que la Fundación se encuentra ‘vinculada’ y/o ‘pertenece’ a ‘Compañía ...’, sin aclarar la

categoría que reviste y sin dar cumplimiento con lo dispuesto en el art. 4 del Dto. 491/95 ..." –cfr. f. ...–.

En oportunidad de emitir opinión sobre el tema sometido a consideración, la División ... de la Dirección Regional ... señaló que, en principio, resultan "... viables los certificados expedidos a partir de los cuales, y atento la preexistencia de la Fundación "XX" podría entenderse comprendida, a la contribuyente, en la exención que comprende a las instituciones religiosas –art. 20, inc. e), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997, y sus modificaciones–" (cfr. f. ...).

Llamada a intervenir, la Dirección de ... emitió el informe que obra a f. ..., conformado mediante las Notas Nº .../15 (Di. ...) y .../15 (SD.G. ...).

Al respecto, y luego de señalar la normativa y los antecedentes administrativos que entiende aplicables al caso, señaló que "... con la presentación del certificado de registro, Ley 24.483 .../14, emitido por la dependencia competente del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, la Fundación 'XX' cumplimentaría el requisito exigido por el Anexo I, apart. B, inc. f), de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09 y, en consecuencia, quedaría encuadrada en la exención del art. 20, inc. e), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por integrar la obra apostólica del Instituto de Vida Consagrada de la Iglesia Católica Apostólica Romana ..." –cfr. f. ...–.

No obstante, indicó que "... habida cuenta que el art. 1 de la Ley 24.483 no contempla expresamente a las 'obras' pertenecientes a los Institutos de Vida Consagrada y atendiendo al distinto tratamiento que efectúa el art. 81, inc. c), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, para la deducción de donaciones a las entidades exentas del art. 20, según se hallen comprendidas en los incs. e) (religiosas) o en el f) (otras entidades sin fines de lucro), se hace preciso establecer si el registro de un Instituto de Vida Consagrada (en el caso, la 'Compañía ...') determina 'per se' la extensión del carácter de entidad religiosa a las obras que le pertenecen (en el caso la Fundación) o, por el contrario, si resulta exigible –respecto de estas últimas– una inscripción autónoma como entidad religiosa en el registro de la Secretaría de Culto del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, conforme los arts. 2 al 4 del Dto. 491/95" –el subrayado es propio del presente informe–.

II. En consecuencia, estima que atendiendo a la "naturaleza eminentemente jurídica del tema planteado" procede a solicitar la intervención de esta Asesoría ... –cfr. f. ...–, respecto de la cuestión planteada, en el marco previsto por la Instr. Gral. A.F.I.P. Nº .../07.

1. El art. 20, inc. e), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997, y sus modificaciones, establece que se encuentran exentas del gravamen "... las ganancias de las instituciones religiosas".

Al respecto, la doctrina expresa que la franquicia referida encuentra su razón en que tales entidades "... no persiguen fines lucrativos. Los ingresos que obtienen, si bien formados en parte con donaciones o aportes voluntarios que no tienen el carácter de renta, proceden también de inversiones de capital o explotaciones desarrolladas por tales instituciones", añadiendo seguidamente que el beneficio "... alcanza a todos los ingresos que perciban y, asimismo, a toda institución religiosa, cualquiera sea la religión o culto que profese y aun cuando suministre servicios no específicamente religiosos, como la enseñanza primaria o la asistencia médica, por ejemplo, y lo haga en forma no gratuita" –cfr. Reig Enrique, "Impuesto a las Ganancias", Buenos Aires, 2006, Ediciones Macchi, pág. 299–.

En este orden de ideas es dable puntualizar que aquellas entidades que quieran gozar del beneficio exentivo deberán solicitar, por imperio de lo normado en el art. 34 del decreto reglamentario de la ley del tributo, su reconocimiento a esta Administración Fiscal, dando cumplimiento al procedimiento, forma, plazos y condiciones que establece la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09.

En tal sentido la norma resolutive en trato contempló, a los fines de la obtención del respectivo certificado de exención, un Régimen Simplificado para determinados sujetos –entre ellos las instituciones religiosas–, quienes deberán presentar en el contexto del trámite "Copia del certificado de inscripción en los registros existentes en el ámbito de la Secretaría de Culto del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto" –cfr. art. 7, inc. e), y Anexo I, apart. B, inc. f), de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.681/09–.

2. Tal como lo resalta la doctrina tributaria que se reseñó, el mencionado texto exentivo resulta aplicable "cualquiera sea la religión o culto que profese ...".

Ello así, y a partir de los recaudos que, para el reconocimiento del beneficio, imponen las normas reglamentarias de alcance general que se acaban de citar, cabe traer a colación los regímenes que prevén las Leyes 21.745 y 24.483 que establecen sendos regímenes respectivamente aplicables a sujetos de índoles diversas.

Así pues, la Ley 21.745 (B.O.: 4/9/79) en lo pertinente prevé: "Créase en el ámbito del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto el Registro Nacional de Cultos, por ante el cual procederán a tramitar su reconocimiento e inscripción las

organizaciones religiosas que ejerzan sus actividades dentro de la jurisdicción del Estado nacional que no integren la Iglesia Católica Apostólica Romana” (cfr. art. 1) – el subrayado es propio de este informe–.

La literalidad de dicha preceptiva hace que la misma resulte ajena al tema planteado en estas actuaciones, el cual se enmarca, en cambio, y atento los caracteres de los sujetos en cuestión, en los términos de la Ley 24.483 (B.O.: 4/5/95).

3. La citada Ley 24.483 establece que: “A los Institutos de Vida Consagrada y Sociedades de Vida Apostólica que gocen de personalidad jurídica pública en la Iglesia Católica, admitidos por la autoridad eclesiástica competente conforme el art. V del acuerdo entre la República Argentina y la Santa Sede aprobado por la Ley 17.032, les será reconocida la personalidad jurídica civil por su sola inscripción en un registro que se llevará en el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto. El mismo régimen se aplicará a las distintas provincias o casas que gocen de personalidad jurídica autónoma, conforme con sus reglas, y estarán sujetas a la jurisdicción eclesiástica” –cfr. art. 1–.

En función de lo normado en la mencionada ley y en el Dto. 491/95 (B.O.: 2/10/95) reglamentario de la misma, el Dto. 1.092/97 (B.O.: 27/10/97), con la finalidad de “aclarar los alcances de las exenciones tributarias que las leyes en la materia han otorgado a tales personas jurídicas integrantes de la Iglesia Católica ...” –cfr. Cons. 2.º– estableció que: “Las personas jurídicas comprendidas en el régimen de la Ley 24.483 serán beneficiarias del tratamiento dispensado en el art. 20, incs. e) y f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias ... sin necesidad de tramitación adicional alguna, bastando la certificación que a tal efecto expida la Secretaría de Culto ... que será la autoridad de aplicación del presente régimen, dictará las normas complementarias y aclaratorias y tendrá intervención en todo lo que se refiera a su ejecución” –cfr. art. 1–.

4. Al poner en consideración del H. Congreso de la Nación el proyecto que llevó a la sanción de la Ley 24.483, el Poder Ejecutivo nacional, en fecha 6/5/93 (cfr. Mensaje P.E.N. 958/93 y Proyecto P.E. 70/93, en Diario de Sesiones de la Cra. de Senadores de la Nación, 55.ª Reunión - 20.ª Sesión Ordinaria - 24/11/93), destacó que el mismo tendía a regularizar la situación jurídica de los sujetos en cuestión, “dando operatividad a la norma del art. V del acuerdo ...” –cfr. Cons. 1.º–, estimándose “oportuno que, atendiendo al pedido de los propios institutos interesados y habiendo dado su conformidad la Conferencia Episcopal, se organice un régimen simple para el reconocimiento de la personalidad jurídica de las órdenes y congregaciones religiosas católicas ...” –cfr. Cons. 7.º–.

El referido mensaje, asimismo, expresaba la voluntad de "... actualizar la terminología, hoy anacrónica, que utiliza el derecho argentino. En efecto, el actual derecho canónico ... ya no habla de 'órdenes' y 'congregaciones' religiosas, sino de 'Institutos de Vida Consagrada' (denominación que engloba a ambas) y 'Sociedades de Vida Apostólica'" –Cons. 9.º–, reconociéndoseles "... la más amplia autonomía en su gobierno interno y en las relaciones de sus miembros con ellas, que quedan sujetas a la jurisdicción eclesiástica, conforme el art. I del acuerdo entre la Santa Sede y la República Argentina ya citado y a la reciente interpretación que ha hecho del mismo la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Por las razones ya expuestas se reconoce a estas asociaciones el carácter de entidades de bien público sin necesidad de inscripción adicional alguna, lo que contribuye a la simplificación administrativa" –cfr. Considerando 11–.

Concordante con ello, el Dto. 491/95, reglamentario de la Ley 24.483, hace resaltar que mediante el régimen previsto en dicha ley, para el reconocimiento de la personalidad jurídica de los Institutos de Vida Consagrada comprendidos en ella, "se reconoce validez civil en esta materia al ordenamiento jurídico canónico, a semejanza de lo que ocurre con el régimen de bienes de la Iglesia Católica por imperio del art. 2345 del Código Civil" (cfr. Cons. 2.º) –el subrayado se introduce en este informe–.

5. La normativa que se acaba de transcribir lleva a hacer presente, de una parte y en relación con el Acuerdo suscrito en fecha 10/10/66 entre la Santa Sede y la República Argentina, aprobado mediante la Ley 17.032 (B.O.: 22/12/66), que en los términos del art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional, dicho acuerdo tiene "jerarquía superior a las leyes".

Asimismo, en ese orden de ideas cabe traer a colación que en los Autos caratulados: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa: Lastra c/Obispado de Venado Tuerto", la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en lo pertinente, sostuvo que "... en virtud del referido acuerdo internacional la República Argentina reconoce y garantiza a la Iglesia Católica ... el libre y pleno ejercicio de su culto, así como de su jurisdicción en el ámbito de su competencia, para la realización de sus fines específicos (art. 1). Tal reconocimiento de jurisdicción implica la más plena referencia al ordenamiento jurídico canónico para regir los bienes de la Iglesia destinados a la consecución de sus fines, en armonía con la remisión específica del art. 2345 del Código Civil argentino ..." (cfr. Fallos: 314:1.325; Cons. 4.º) –el subrayado es ajeno al original–.

6. El Código Civil y Comercial de la Nación (Ley 26.994, B.O.: 8/10/14), vigente a partir del 1/8/15 según la Ley 27.077 (B.O.: 19/12/14), establece que: “Son personas jurídicas públicas: ... c) la Iglesia Católica” –cfr. art. 146–, previendo, además, que: “... Las personas jurídicas públicas se rigen en cuanto a su reconocimiento, comienzo, capacidad, funcionamiento, organización y fin de su existencia por las leyes y ordenamientos de su constitución”.

La doctrina hace resaltar dicha circunstancia expresando que “... El Código se ocupa de la ley aplicable para las personas jurídicas públicas en el art. 147 ...” –cfr. Código Civil y Comercial Comentado-Tratado Exegético (Dir. gral. Jorge H. Alterini, Thomson Reuters-La Ley, Buenos Aires, 2015), comentario de Jorge H. Alterini e Ignacio E. Alterini, T.º XI, pág. 940–.

Ahora bien, llegado este punto cabe referirse a algunos conceptos vertidos en el marco del análisis doctrinario del entonces proyecto de Código Civil y Comercial, en relación con los textos de los mencionados arts. 146, en su inc. c), y 147.

Sobre el particular, en lo pertinente, se señaló que “... bajo el rótulo ‘Iglesia Católica’ no hay una única persona jurídica, sino una vasta red de tales que, en su conjunto, no dejan sin embargo de conformar una única Iglesia ... La jurisprudencia constante de la Corte Suprema y de los Tribunales inferiores, lo mismo que la jurisprudencia administrativa y múltiples leyes y decretos, han reconocido la calidad de persona jurídica a ... cada una de las personas que, según el derecho canónico, son personas jurídicas públicas ... También lo son los Institutos de Vida Consagrada ... y sociedades de vida apostólica que tienen reconocimiento específico por la Ley 24.483”.

En base a ello se hizo presente que: “Acaso sería preferible que el inciso en comentario fuese más explícito ...”, encontrando, empero, que “... la parquedad queda suplida por lo dispuesto por el art. 147 ...” que formula una remisión que “debe ser considerada hecha ... a ... el derecho canónico, en el caso de la Iglesia Católica, de conformidad con la interpretación que ha dado la Corte Suprema al art. I del Acuerdo de 1966 entre la República Argentina y la Santa Sede en el caso ‘Lastra’ ...” –cfr. Navarro Floria, Juan G., “Las Asociaciones Civiles”, en Análisis del Proyecto de Nuevo Código Civil y Comercial 2012, Informe especial, Compilación Nicolás Lafferrere, UCA, Fctad. de Derecho, Buenos Aires, 2012, págs. 169/174. Disponible en: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/libros/analisis-proyecto-nuevo-codigo-civil.pdf>. Fecha de consulta: 23/10/15–.

III. En suma, que en el marco conceptual y legal expuesto para “establecer si el registro de un Instituto de Vida Consagrada (en el caso la ‘Compañía ...’) determina ‘per se’ la extensión del carácter de entidad religiosa a las obras que le pertenecen (en el caso la Fundación) ...” corresponde tener en cuenta un plexo normativo que incluye las previsiones del derecho canónico.

A partir de esa tesitura cabe remitirse a las constancias emergentes de algunas piezas agregadas en los presentes actuados.

Así pues, la certificación expedida en fecha 27/3/13 por la Dirección General de Culto Católico del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, cuyo art. 4 expresa que: la Fundación “XX” está “vinculada a la ‘Compañía ...’ ...” –cfr. f. ...–, la certificación que emitió la Dirección de Registro de Institutos de Vida Consagrada de dicho Ministerio, en fecha 14/3/14, que en el art. 4 afirma que la aludida Fundación “... pertenece ...” a la Compañía ... –cfr. fs. 42/3– y la certificación otorgada por la Dirección General de Culto Católico de la misma cartera ministerial, en fecha 25/9/14, que en el art. 4 explicita que la Fundación del epígrafe “integra” el “Instituto ... ‘Compañía ...’ ...” –cfr. f. ...–.

En igual sentido, se hace constar que en el registro de Institutos de Vida Consagrada de la Dirección General de Culto Católico, dependiente de la Secretaría de Culto del aludido Ministerio, está inscripta la Compañía ..., incluyendo en el anexo el listado de “Casas religiosas” y “Obras” pertenecientes a dicho Instituto de Vida Consagrada, figurando entre estas últimas la Fundación “XX” –cfr. f. ...–.

Ahora bien, es necesario tener en cuenta que dichas certificaciones e inscripciones registrales fueron emitidas en ejercicio de las funciones y competencias resultantes de la normativa aplicable a la estructura organizativa del citado Departamento de Estado (cfr. Dec. Adm. 10/02, Jefatura de Gabinete de Ministros, B.O.: 28/6/02), siendo dable destacar, en consecuencia, que la actuación de la respectiva dependencia ministerial debe estimarse, en cada uno de los casos, concordante con la preceptiva aplicable a la materia en cuestión.

Ello así, atento que a mérito del art. 12 de la Ley nacional de Procedimientos Administrativos goza de la presunción de legitimidad, que, según la doctrina, implica que el acto “ha sido emitido conforme el ordenamiento jurídico” –cfr. Hutchinson Tomás, “Régimen de Procedimientos Administrativos”, 7.º Ed., Astrea, 2003, pág. 113–; alcances que comparte la Procuración del Tesoro de la Nación (cfr. Dictámenes 245-501), con expresa remisión a los términos vertidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. Fallos: 319:1.476), al sostener que “en virtud

de la presunción de legitimidad que ostentan los actos administrativos se presume que toda la actividad de la administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, presunción que subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente ...”.

Siguiéndose de todo ello que el beneficio normado en el art. 20, inc. e), de la ley del tributo, resulta de aplicación a la Fundación de marras, así como también que las donaciones efectuadas a dicha institución gozarán del tratamiento previsto en el art. 81, inc. c), primer párrafo, de la ley del tributo, en el sentido de resultar deducibles de la base imponible de la entidad donante.