

El papel de los incentivos tributarios en el desarrollo de las entidades sin fines de lucro y posibles líneas de acción: el caso argentino

v. 16-5-05

Gabriel Berger y Guillermo Arboleya

Preparado para el Seminario "Hacia un Sistema de Incentivos a las Donaciones para el Fortalecimiento de la Sociedad Civil" del 27 de mayo, 2005.

1. Introducción

A partir de mediados de la década del 90 algunas instituciones iniciaron un proceso 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 y la Representación en la Argentina del PNUD. 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, sin mayores resultados a la fecha. 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 en esta materia es persistente.

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 se mantiene hoy en día y la preocupación del Estado está concentrada en ampliar su base recaudatoria limitando al máximo las exenciones, incorporar nuevos controles y restringir el otorgamiento de los certificados de exención que las instituciones presentan.

La dispersión en las solicitudes de modificación del marco fiscal por parte de las OSC que constituyen el sector social, que si bien acuerda las áreas de debate pero difiere en las propuestas, termina siendo funcional al accionar del sector estatal. Otro tema que contribuye a esta situación es que en muchos casos las solicitudes de modificación

responden a algunas áreas de actuación de las organizaciones sociales (salud, cultura, acción social, etc.) en lugar de ser focalizados en cuestiones de índole general que beneficien al conjunto. En algunos otros casos los incentivos que se solicitan son de engorrosa aplicación práctica o no contemplan las reales posibilidades de control por parte del Estado, lo que hace a este último poco permeable a las solicitudes. Finalmente, podemos identificar como un obstáculo para modificar esta situación, la escasa articulación y contundencia de los argumentos acerca del papel que juegan los incentivos tributarios en el desarrollo de las organizaciones sociales que los líderes de estas mismas organizaciones y los analistas del sector han logrado alcanzar hasta el momento en la Argentina.

Este panorama lleva a concluir que no solo es importante lo que se pide sino que la estrategia a seguir será un factor clave para el éxito. En tal sentido, cabe sugerir las siguientes líneas de acción:

1. Las solicitudes de modificación del marco fiscal deben focalizarse en algunos puntos que sean de aplicación general (para todas las organizaciones independientemente de su actividad), lo que hará posible un amplio consenso del sector social con un impulso conjunto de estas propuestas por parte de todas las organizaciones.
2. Las propuestas deben ser simples y factibles en su aplicación práctica y controlable por el aparato gubernamental, de manera de contrapesar los argumentos en contra de su adopción.
3. La acción comunicativa por parte del sector social debe estar orientada a modificar la visión fraudulenta del sector que el Estado posee, mostrando su contribución al desarrollo social y económico.
4. La fundamentación y sistematización de la teoría y evidencia acerca del papel de las organizaciones sin fines de lucro en el desarrollo social y sobre el rol del marco tributario en el fortalecimiento del sector social debe estar orientadas a persuadir a los líderes de opinión y a los asesores y formuladores de políticas públicas, en particular economistas, abogados y contadores.

Este trabajo pretende contribuir a esta discusión analizando el tipo de incentivos y restricciones tributarios utilizados en la Argentina y su papel en el funcionamiento de las OSC.

2. Tratamiento tributario de las OSC y posibles líneas de acción

Detallamos a continuación las áreas en las que se ha consensuado en Argentina que existen problemas que deberían ser enfrentados, detallando algunas alternativas posibles para solucionar la cuestión y argumentando cual de ellas podría ser la opción preferencial a impulsar.

El otorgamiento de la exención en el 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.

La legislación impositiva establece que la exención no es automática sino a requerimiento, es decir que debe ser solicitada y es el organismo de contralor fiscal (AFIP) quien la otorga por vía administrativa. El otorgamiento es primero extendido en forma provisoría para ser luego confirmado pero por un plazo determinado, finalizado el cual la OSC debe solicitar nuevamente la exención. En el ínterin, cualquier inspección que detecte anomalías puede hacer revocable la exención. El trámite en algunos casos es largo pudiendo exceder los seis meses.

Por otra parte, si bien el código civil reconoce la existencia de las simples asociaciones (aquellas asociaciones civiles que no han obtenido la personería jurídica) el real acceso a la exención en el impuesto a las ganancias solo es factible en la práctica para aquellas OSC que hayan tramitado su personería jurídica, trámite complejo y oneroso en muchas jurisdicciones del país.

La discusión

Varios juristas alegan que la exención en el impuesto a las ganancias debería ser automática para aquellas entidades que adquieren personería jurídica solo por el hecho de ser instituciones sin fin de lucro (asociación civil o fundación). Las OSC afirman que el acceso a la personería jurídica implica un esfuerzo institucional y económico, que el

trámite de solicitud es lento y que exige permanente renovación por ser otorgada por un plazo determinado.

En el primer trimestre del presente año ha establecido a nivel administrativo un régimen de solicitud de exención por tiempo determinado pero que otorga exención provisoria mientras dura el trámite. El nuevo régimen administrativo apunta a acortar plazos y a facilitar el proceso de otorgamiento de esta exención.

El Estado se muestra poco proclive a extender exenciones a OSC que no hayan tramitado la personería jurídica porque abre una puerta a un ámbito de muy difícil control.

Propuesta

Una propuesta de reforma que tienda a generar celeridad en los plazos de otorgamiento de la exención y que una vez que esta sea otorgada quede firme y sin vencimiento contribuirá a facilitar un trámite que visto desde las OSC es engorroso, les insume tiempo y recursos, y las expone a la discrecionalidad burocrática.

Insistir en que se le otorgue la exención a OSC que no han obtenido la personería jurídica es un curso de acción que siempre terminará en una vía muerta en el ámbito administrativo porque es cierto que implica para el Estado la apertura de un espacio de muy difícil control y seguimiento. La vida impositiva de una OSC para el Estado solo es posible iniciarla a partir de la existencia como persona jurídica reconocida. Ante esta situación los esfuerzos en materia de modificaciones al marco fiscal deben concentrarse en:

1. Que el trámite de otorgamiento de la exención sea rápido y sencillo;
2. Que la exención se otorgue por tiempo indeterminado y que solo sea revocable ante una inspección en donde se detecten incumplimientos o ilícitos;
3. Que se reduzca la discrecionalidad burocrática fijando parámetros definidos para su denegación;

Tratamiento tributario de las donaciones y la deducción en cabeza del donante:

Las donaciones a las OSC son un recurso indispensable para el fortalecimiento de las organizaciones privadas con fines públicos o sociales ya que contribuyen a diversificar sus fuentes de recursos,

brindan el "capital de riesgo" necesario para financiar innovación social, promueven su autonomía con respecto a las leyes de mercado y subsidios o contratos del Estado, facilitan la diversidad en la sociedad, y estimulan respuestas flexibles y rápidas a nuevos problemas o causas sociales.

La legislación argentina permite deducir de los balances impositivos de los donantes las donaciones que se realicen a OSC 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 OSC tuviera certificado de exención del impuesto a las ganancias extendido.

Hasta el año 1995 la legislación argentina no discriminaba objetos para proceder a la deducción de la donación en cabeza del donante. La reforma realizada en dicho año con el objetivo de limitar las donaciones hacia cierto tipo de OSC y orientarlas hacia organizaciones que realizaran determinadas actividades introdujo la restricción de los objetos sociales con dicho beneficio fiscal. La legislación actual no establece diferenciación alguna en función de que los servicios que brindan las OSC sean o no gratuitos.

La discusión

El condicionamiento de la deducibilidad en cabeza del donante en función de determinados objetos ha sido de fuerte polémica en Argentina y de dificultosa aplicabilidad generando inseguridad jurídica. La polémica se originó en que quedan algunos objetos cuya exclusión es llamativa como por ejemplo el de protección del medio ambiente, asistencia y capacitación a desempleados (en una sociedad que ha sido azotada por este flagelo), cultura, recreación, desarrollo comunitario, etc. Todos los que han sido excluidos han emitido fuertes quejas porque se considera a éste un beneficio central que debería ser aplicable de manera generalizada a todas las OSC que hayan obtenido la exención en el impuesto a las ganancias. En este marco surgen iniciativas sectoriales orientadas a mejorar el tratamiento tributario de donaciones

para otros fines específicos, como el caso de la discutida ley de mecenazgo orientada a promover donaciones en el campo de arte y la cultura, pero que de sancionarse en los términos propuestos en sus últimas versiones generaría nuevas diferencias en los incentivos fiscales a cierto tipo de causas.

Por otra parte la aplicación de esta normativa en la Argentina ha dado origen a numerosas incertidumbres dada la multiplicidad de objetos, actividades y programas que una misma OSC generalmente posee. Se generan situaciones de objetos incluidos y excluidos en una misma OSC lo que provoca dudas a la hora de determinar si una donación puede ser o no deducida. Como ejemplo de esta situación podríamos mencionar una institución que por un lado realiza actividades culturales por las que en principio no gozaría del beneficio pero que al iniciar un programa gratuito de inserción social para chicos de la calle a través de talleres de pintura, escritura, lectura etc que podría ser encuadrado dentro del concepto de obra asistencial. Si la donación es para este último programa ¿es o no deducible en cabeza del donante?.

Algunas corrientes de opinión sugieren que de hacer una diferenciación entre OSC con posibilidad de recibir donaciones deducibles y aquellas que no brindan este beneficio al donante, ésta debería no ser en función del objeto de la OSC sino en la gratuidad o no de los servicios que prestan. En esta línea de pensamiento se argumenta que esto podría otorgar al sistema una gran transparencia e incluso fomentar la gratuidad.

Propuesta

Este beneficio debería ser aplicable a toda donación cuyo destinatario sea una OSC con personería jurídica y exenta del impuesto a las ganancias sin discriminar objeto alguno. A partir de aquí cada grupo de OSC (culturales, ambientalistas, de salud, de acción social, etc.) podrá solicitar incentivos adicionales por actividad diferentes a la deducibilidad de las donaciones. 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 aquella OSC 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 podría acceder a subsidios u otro incentivo por parte del Estado.

Tratamiento tributario de las donaciones y el tope en su deducción

La legislación Argentina estipula que las donaciones cuya deducibilidad es admitida en el balance fiscal de las empresas o de los individuos no podrán superar el 5% de la ganancia sin posibilidad de generar quebrantos. En el caso que supere este porcentaje la ley no permite que el excedente pueda trasladarse a ejercicios posteriores la parte de la donación no deducida por haber quedado fuera del tope. Históricamente este porcentaje se ha ido reduciendo. En la década del 80 ascendía al 20%. Si bien los estudios de investigación empíricos indican que es muy poco frecuente que las empresas lleguen a este tope la cláusula no incentiva la posibilidad de realizar grandes donaciones, aunque sea en casos aislados, sino todo lo contrario. En las grandes obras filantrópicas, sin embargo, que requieren donaciones de montos significativos, las contribuciones más significativas suelen realizarse en momentos determinados, sin relación con el resultado de un ejercicio determinado, pero la normativa vigente no genera ningún tipo de incentivo para este tipo de donaciones.

La discusión

Las OSC siempre han intentado mantener el porcentual tope en el canon histórico del 20% con independencia de que se ha demostrado empíricamente que los promedios están muy por debajo de este tope. La posibilidad de acceder en un determinado momento a una gran donación esta siempre latente y las organizaciones no se resignan a la disminución de que fue objeto este tope. Por su parte el Estado no ha tomado en cuenta que este tope solo lo perjudicaría fiscalmente en casos de excepción, ante una gran donación, que en términos de pérdida de recaudación general es insignificante, aunque el tope fuera íntegramente eliminado.

Propuesta

La eliminación de este tope o en su caso la vuelta a niveles históricos del 20% puede operar como incentivo para el caso de una gran donación. Incluso en el caso de personas físicas se debería contemplar la posibilidad de trasladar los excedentes del tope a ejercicios fiscales futuros hasta su total absorción.

Desarrollo de actividades comerciales e industriales

La legislación Argentina establece que las fundaciones (no incluye a las asociaciones civiles) que realicen actividades comerciales e industriales pierden la posibilidad de considerarse como sujetos exentos en el Impuesto a las Ganancias.

La legislación así redactada deja abierta la posibilidad de realizar estas actividades a aquellas OSC organizadas bajo la forma de asociación civil. De esta manera la realización de cualquier actividad comercial o industrial por parte de una fundación es sancionada con la quita de la exención en el impuesto a las ganancias que a su vez es la llave de entrada a exenciones en otros impuestos como el impuesto al valor agregado e impuestos provinciales a las ventas (ingresos brutos en Argentina).

Cabe aclarar que la doctrina legal Argentina establece una diferenciación entre actividad comercial e industrial de la actividad profesional. Las primeras se vinculan con la compra o producción de bienes o servicios y su posterior venta mientras que la segunda tiene un componente de trabajo personal afectado a la actividad, trabajo que se caracteriza por la previa adquisición de alguna competencia técnica o profesional.

Trasladado al ámbito de las OSC lo que la ley cuestiona (aplicando una sanción) es por ejemplo aquellas fundaciones que para financiar sus actividades tienen un negocio en el cual se venden determinados objetos (ropa, regalos de casamiento, etc) o fundaciones que puedan ser tenedoras de una actividad productiva (imprenta, metalúrgica, etc). No se cuestiona la asistencia técnica que no es considerada actividad comercial o industrial. La normativa actual choca frontalmente con la corriente de gestión que alienta a las OSC a ser emprendedoras y generar ingresos propios a través de la realización de actividades comerciales o industriales. Por otra parte la legislación Argentina es restrictiva para la tenencia accionaria en el patrimonio de las fundaciones y no existe legalmente la sociedad anónima de un único socio. La normativa así planteada limita a las fundaciones a emprender actividades comerciales o industriales para financiar su objeto. Establece una sanción quitando la exención en ganancias y cercena la posibilidad que las OSC constituyan sociedades anónimas para encauzar a través de ellas las actividades comerciales e industriales.

La discusión

Hay quienes sostienen que lo que constituye la esencia de una OSC es que no distribuya utilidades, ya sea en forma explícita con el nombre de

dividendos o en forma implícita a través de sueldos u honorarios que abona a quienes trabajan en ellas. Desde esta óptica el hecho de que cobren por sus servicios incluidos en el objeto o que realicen actividades comerciales o industriales no relacionadas con el objeto pero que contribuyen a financiar sus actividades no desvirtúa la esencia de una OSC. Otra corriente de opinión entiende que es importante que las OSC ofrezcan a la sociedad sus servicios de manera gratuita. Desde esta óptica los servicios incluidos en su objeto deberían ser gratuitos y la realización de actividades comerciales e industriales puede llegar a desvirtuar su esencia por lo tanto podría ser pasible de una sanción.

Existe consenso en que las fundaciones no deberían tener en este punto discriminación con respecto al tratamiento que se les da a las asociaciones, es decir que la propuesta de modificación del régimen legal actual debe operar de la misma forma para aquellas OSC organizadas tanto como fundación como asociación.

La problemática descrita puede admitir varias alternativas de solución:

1. Aplicar la doctrina "propósito principal" permitiendo (o no sancionando) aquellas actividades comerciales o industriales ligadas al cumplimiento del objeto social
2. Aplicar la doctrina "destino ingreso" donde se prioriza el destino dado a los fondos independientemente si los ingresos están vinculados o no al objeto de la OSC. Lo que importa en esta teoría es que los fondos no se distribuyan sino que contribuyan a financiar el objeto (el ejemplo típico es una playa de estacionamiento operada por una OSC, que con el producido se financian las actividades).
3. Requerir a las entidades sin fines de lucro que realicen actividades comerciales o industriales de carácter regular no ligadas a su objeto social, que constituyan entidades separadas (sociedades anónimas) para la operación de las mismas y adecuar la legislación societaria para que esto sea posible.

Obsérvese que en esta discusión nada se dice sobre si las actividades comerciales e industriales tienen que estar alcanzadas o no por el impuesto al valor agregado y otros impuestos al consumo. Este tema se tratará más adelante. La discusión en este punto se centra en la caída o no de la exención en el impuesto a las ganancias.

Propuesta

En una primera etapa se debería propiciar que no decaiga la exención en el impuesto a las ganancias por la realización de actividades comerciales e industriales (doctrina destino ingreso) y por que no haya distinciones en el tratamiento de las fundaciones con respecto de las asociaciones. Esto permite desarrollar fuentes alternativas de financiamiento y reconoce el fin social de las actividades económicas realizadas por estas entidades.

En una segunda etapa y para el caso que las actividades comerciales e industriales adquieran una envergadura significativa podría propiciarse adecuar la legislación societaria para permitir que las OSC sean tenedoras del 100% del paquete accionario (sociedad anónima de un único socio) y que la utilidad de este tipo de sociedades (empresas sociales) no sea alcanzada por el impuesto a las ganancias de manera de ser percibida la utilidad de forma íntegra por la OSC.

Tratamiento frente al impuesto al valor agregado

El tema de las exenciones en el impuesto al valor agregado para las OSC en la legislación Argentina es una cuestión por demás engorrosa y confusa. El acceso a exenciones en el IVA requiere un previo acceso a la exención en el impuesto a las ganancias. La tasa del impuesto en Argentina actualmente está en el 21%. El Estado ha dado marchas y contramarchas y mezcla exenciones objetivas (en función de las operaciones o actividades del sujeto) con exenciones subjetivas (se exime al sujeto independientemente de la operaciones o actividades que realice).

Para el caso de OSC que se dediquen a la educación, asistencia social y salud pública la exención es subjetiva aplicable a todas las operaciones que hagan estas entidades. El resto de las OSC gozan de una exención subjetiva pero con muchísimas excepciones que en la práctica la hacen operar a la exención de manera muy limitada. De una manera simplificada se podrían mencionar como excepción a la exención (es decir que están alcanzadas por el impuesto) los casos siguientes:

- Venta de cosas muebles
- Importación definitiva de cosas muebles
- Una lista de aproximadamente 23 ítems de locaciones y prestaciones de servicios (como por ejemplo servicios de bares, restaurantes, hotelería, turismo, etc.)

- Locaciones y prestaciones de servicios que no se relacionan directamente con el objeto.

Como se podrá observar lo que queda realmente exento para estas entidades (las que no son educativas, de asistencia social o salud pública) son algunos pocas locaciones de servicios vinculadas con los fines específicos de una OSC (como por ejemplo la cuota de un club, por ejemplo) quedando la venta de cosas muebles (se vincule o no con los fines específicos) alcanzada por el impuesto. Asimismo, las actividades de recaudación de fondos tales como eventos, quedarían en un espacio sumamente controvertido porque se asemejan a actividades comerciales que están fuera del objeto, lo que obliga a utilizar mecanismos poco claros o de encubrimiento.

En materia de exenciones objetivas hay algunas aplicables a las ventas de cosas muebles como el pan, libros, oro amonedado, sellos de correo, etc. En estos casos la operación queda exentasea una empresa o una OSC la que la realiza.

Otro aspecto de la problemática está relacionado con la recuperabilidad del crédito fiscal por compras relacionados con insumos de actividades exentas.

Como la tasa del impuesto tiene un monto elevado (21%) es importante lo que hay en juego. Si determinados rubros de ingresos de una OSC están alcanzados por el IVA el costo de adquisición para el consumidor final se incrementa en un importe significativo. Como contrapartida si la OSC posee varios de sus insumos gravados, su costo también se incrementa de manera significativa dado que actualmente no puede recuperar el crédito fiscal por compras

La discusión

Un primer plano del análisis en donde hay consenso es promover un régimen de incentivos mas claro, de aplicación generalizada y que brinde seguridad jurídica (son numerosos los litigios que se han producido entre el Estado y las OSC por deferentes apreciaciones sobre la aplicabilidad de la norma). Un segundo plano de análisis se vincula con la ampliación del marco exentivo en donde aquí se produce la discusión. Las diferentes propuestas se podrían agrupar en:

- Quienes promueven la ampliación del marco exentivo de determinadas actividades económicas con independencia de quien las realiza (exenciones objetivas).

- Otorgar la exención del IVA para OSC pero limitándolas a ingresos provenientes del cumplimiento del objeto social de la entidad. Esto llevaría a gravar con el impuesto al valor agregado actividades de prestación de servicios o venta de bienes no ligadas a la actividad principal de la entidad (exención subjetiva limitada a las actividades vinculadas al objeto principal)
- Otorgar la exención en el impuesto al valor agregado a OSC sin ningún tipo de restricción (exención subjetiva plena)

Por su lado el Estado se manifiesta terminante en su deseo de limitar las exenciones en el IVA por motivos recaudatorios alegando que este impuesto funciona bien cuando su aplicación es generalizada, lo cual como argumento entendemos que es cierto.

Por otra parte las empresas comerciales alegan que una exención indiscriminada del IVA a todas las OSC y a todas las operaciones que realizan implicaría una competencia desleal. Este argumento además de válido es el esgrimido por las empresas en varios países.

Con respecto a la recuperabilidad del crédito fiscal abonado por compras técnicamente caben dos alternativas:

1. Se recupera a través de una solicitud de reintegro similar al régimen para exportaciones
2. Se permite aplicar el crédito fiscal producido por compras de operaciones exentas al debito fiscal de operaciones gravadas.

Propuestas

Planteadas como están las cosas existe un estrecho margen para ampliar el marco exentivo pero hay un interesante margen para simplificar el régimen, generalizarlo y brindar seguridad jurídica. Incrementar las exenciones objetivas es una contramarcha que el Estado no va a dar y la propuesta de generar exenciones subjetivas sin restricción alguna tendrá una fuerte oposición desde el Estado y desde el sector empresarial. Si las acciones se focalizan en obtener la exención del IVA para aquellas operaciones vinculadas con la finalidad principal, el argumento de abaratar los servicios y productos que las OSC brindan a poblaciones más vulnerables que en muchos casos no pueden acceder con facilidad al mercado es convincente. En cuanto al crédito fiscal la

opción técnica más rápida y menos burocrática es permitir su aplicación contra el debito fiscal de operaciones gravadas.

El tratamiento tributario de las instituciones religiosas en la Argentina

En la legislación Argentina la Iglesia Católica es asimilada al derecho publico y goza de un marco exentivo en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado totalmente amplio. Todas las actividades que realiza dentro del "estatuto Iglesia Católica" (actividades parroquiales, Caritas, etc) están exentas de ganancias y de IVA (exención subjetiva). El resto de las religiones (protestante, judía, etc) el derecho argentina las encuadra dentro del derecho privado y estas en la casi totalidad de los casos se organizan bajo la figura de asociaciones civiles. De esta forma les cabe la generalidad de la legislación aplicable a las asociaciones civiles que tiene limitaciones en el marco exentivo, algunas de las cuales hemos mencionado en el presente informe.

La discusión

Esta se orienta fundamentalmente a la existencia de un trato discriminatorio. La cuestión excede el marco fiscal y seguramente habría que remontarse a cuestiones históricas, culturales y constitucionales.

Propuesta

Entendemos que dada las connotaciones históricas, culturales, constitucionales y fundamentalmente políticas sería conveniente que las propuestas de reformas se orienten más a ampliar el marco exentivo de las Iglesias que la Secretaría de Culto autoriza a actuar en la Argentina. Algunas de las propuestas vertidas en el presente trabajo respecto del impuesto a las ganancias beneficiarán a las Iglesias que están organizadas como asociaciones civiles (todas o casi todas).

Remuneración de los directivos en OSC

La legislación Argentina que regula las fundaciones prohíbe el pago de remuneraciones a los miembros del consejo de administración por el ejercicio de sus funciones de directivo. Esta disposición no alcanza a las remuneraciones que compensen otras actividades distintas a la de ser integrante del referido órgano. Algunos entienden que esta limitación se extiende a las asociaciones civiles. La ley habilita a remunerar los cargos técnicos que estos directivos desempeñen. Por otra parte, la ley del impuesto a las ganancias limita (quitándole la exención en caso de

resultar violada esta disposición) los pagos de remuneraciones técnicas a los integrantes de los órganos de dirección, de contralor y ejecutivo estableciendo un tope vinculado a un porcentual (actualmente el 150%) del promedio de los mejores sueldos pagados al personal administrativo. Esto sí se aplica tanto a asociaciones civiles como a fundaciones. Un ejemplo de cargo técnico desempeñado por un directivo puede ser estar a cargo de un programa de investigación por el cual percibe una remuneración. La legislación actual acepta entonces que se le pueda abonar esta remuneración porque no se vincula a su desempeño como miembro del cuerpo directivo sino a un rol de investigador. Por otra parte le fija un tope. No queda claro en la legislación que se entiende por sueldos administrativos.

La discusión

La cuestión de la remuneración de los directivos abre una discusión que tiene al menos dos planos: uno conceptual y uno tributario.

En el plano conceptual algunos expresan que dada la necesidad de profesionalizar el sector y que en muchos casos la dedicación de algunos cargos de gobierno es a tiempo completo y por lo tanto se debería posibilitar el pago a directivos de estas instituciones. Otra corriente de opinión expresa que se debe mantener la restricción de remunerar cargos directivos para minimizar conflictos de intereses en cuanto a decisiones ligadas al uso de fondos, para evitar que sean los mismos directivos quienes se asignen una retribución y para generar una salvaguarda para preservar la misión de la organización frente a intereses profesionales o laborales de directivos que se desempeña en roles asalariados.

En el plano tributario hay quienes opinan que dado que no hay en realidad un perjuicio fiscal al Estado en remunerar a los directivos porque sus remuneraciones están gravadas, la legislación tributaria no debería incorporar restricción alguna. Otra corriente de opinión expresa que la legislación tributaria debería acompañar la corriente que en el plano conceptual promueve la gratuidad de cargos incorporando restricciones al monto o al concepto por el cual los directivos reciben fondos de la organización.

Propuesta

La distribución de remuneraciones entre integrantes de cuerpos de gobierno puede convertirse en una forma indirecta de distribución de recursos de la organización entre sus fundadores y autoridades

máximas. La gratuidad de los cargos de los directivos de OSC es un mecanismo institucional que contribuye a proteger la percepción de que la entidad es sin fines de lucro. La pregunta que deberíamos hacernos es si es la legislación tributaria la que debe ocuparse de velar por la restricción en el pago a directivos con independencia del perjuicio o beneficio fiscal, o si esto debería ser controlado por la autoridad de contralor que brinda la personería jurídica a las entidades de bien público. Aquellos directivos que perciban remuneraciones por el desempeño de cargos técnicos deberán no integrar los órganos de gobierno o dirección. De esta forma quienes formen parte de las áreas de gestión o ejecutivas podrán ser remunerados. Los directivos podrán recibir reintegro de gastos realmente incurridos por el desempeño de sus funciones en función de comprobantes reales. Sugerimos también que en esta propuesta de reforma quede clara también la cuestión de las asociaciones, asimilándolas al mismo régimen.

3. Conclusiones provisionarias

Este trabajo ha presentado algunas de las áreas en materia de tratamiento impositivo de las OSC en la Argentina que requieren urgente mejoramiento y clarificación.

Como hemos señalado, la ausencia de consensos claros y una focalización en los reclamos desde las organizaciones del Tercer Sector genera dificultades para incidir de manera práctica en este campo.

Las organizaciones de la sociedad civil pueden jugar un papel fundamental para responder a los desafíos del desarrollo social y económico, y la filantropía como fuente de recursos y como expresión del compromiso privado con la sociedad puede convertirse en una herramienta estratégica. Pero esto requiere adaptar los instrumentos regulatorios y fiscales que permitan potenciar su aporte a la construcción de una sociedad más justa.