



FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y JURIDICAS

**TRABAJO FINAL DE LA CARRERA TÉCNICO
UNIVERSITARIO ADMINISTRATIVO CONTABLE
IMPOSITIVO**

**TÍTULO: Asociaciones civiles deportivas. Constitución,
tratamiento contable e impositivo**

Apellido y Nombre/s del/la alumno/a: MARTINEZ, María Milagros

Asignatura sobre la que realiza el trabajo: Estados Contables

Encargado del curso Prof.: Cr. Tristán Ibazetta

Lugar: **Santa Rosa**

Año que se realiza el trabajo: 2021

ÍNDICE

Resumen	4
Introducción	5
Metodología	5
Desarrollo.....	6
Constitución Asociaciones Civiles. Trámite.....	12
Tratamiento contable	21
Tratamiento impositivo.....	30
Conclusiones	42
Bibliografía	43

RESUMEN

En el presente trabajo me dedico a investigar y desarrollar los aspectos formales que se deben considerar a la hora de buscar constituir una Asociación Civil con objeto deportivo, como así también las cuestiones contables e impositivas que se deben tener en cuenta durante el desarrollo de su vida, para encuadrarse, en el caso de los impuestos, dentro de las exenciones que le permitan hacer más liviano sus gastos y poder destinar efectivamente sus recursos a las actividades que motivaron su origen.

INTRODUCCIÓN.

Considero interesante desarrollar este tema debido a la importancia que estas entidades cumplen en su rol de formación integral de las personas, principalmente jóvenes, mediante la aplicación de fondos provenientes desde el sector público y privado para fomentar el ejercicio de actividades deportivas. Esto coincide con lo normado por el artículo 1 de la ley 24.057 de Asociaciones Civiles, el cual establece que su objeto será el de *“apoya a las organizaciones de pobladores y de las distintas comunidades de base, para la solución de los problemas que afligen a los sectores de recursos insuficientes, urbanos y rurales en la problemática del hábitat popular”*.

Para poder alcanzar estos fines, este tipo de entes gozan de ciertas exenciones impositivas en determinados tributos como por ejemplo el Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Considero que es una oportunidad para guiar en el proyecto de creación de ese tipo de entidades, haciendo conocer a sus socios, dirigentes, ex deportistas, interesados en el deporte, cuáles son los aspectos fundamentales a tener en cuenta al momento de decidir constituir una asociación, como así también durante el desarrollo de su vida.

METODOLOGÍA

Para el desarrollo del presente trabajo se tuvieron en cuenta los siguientes elementos:

- 1) Entrevistas con profesionales que trabajan con entidades sin fines de lucro.
- 2) Bibliografía relacionada con entidades sin fines de lucro.
- 3) Normas contables profesionales vigentes aplicables a las entidades sin fines de lucro.
- 4) Trabajos de investigación relacionados con entidades sin fines de lucro.
- 5) Artículos publicados sobre entidades sin fines de lucro.

DESARROLLO.

Para comenzar a desarrollar el trabajo es necesario comenzar a hablar sobre el derecho de asociarse, que se expresa en el artículo 14 de nuestra Constitución Nacional de la siguiente manera:

Art. 14, CN: *“Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos Conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: ... de asociarse con fines útiles”.*

Estableciendo entonces el derecho a crear, ingresar, participar y retirarse para los habitantes del país, debiendo en primer lugar adoptar formas legales que se estipulan en nuestro Código Civil y Comercial de la Nación, y que se denominan personas jurídicas. En el artículo 141 del mismo podemos encontrar su definición: *“Son personas jurídicas todos los entes a los cuales el ordenamiento jurídico les confiere aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones para el cumplimiento de su objeto y los fines de su creación.”*

Se clasifican, según el art. 145 del CCC en públicas o privadas. Dentro de las primeras encontramos al Estado Nacional, Provincias, Municipios, Estados extranjeros y la Iglesia Católica. Ejemplos de personas jurídicas privada son los siguientes:

- a) las sociedades;
- b) las asociaciones civiles;
- c) las simples asociaciones;
- d) las fundaciones;
- e) las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas;
- f) las mutuales;
- g) las cooperativas;
- h) etc.

Estas últimas que sean constituidas en la República, se regirán (art.150 CCC):

- a) por las normas imperativas de la ley especial o, en su defecto, del Código;
- b) por las normas del acto constitutivo con sus modificaciones y de los reglamentos, prevaleciendo las primeras en caso de divergencia;

c) por las normas supletorias de leyes especiales.

Ya introduciendo en el tema objeto de este trabajo, podemos encontrar dentro del citado Código Civil y Comercial en su capítulo 2, sección 1ra, el desarrollo correspondiente a las asociaciones civiles.

Estás definen su objeto en el art. 168 de la siguiente manera: *“La asociación civil debe tener un objeto que no sea contrario al interés general o al bien común. El interés general se interpreta dentro del respeto a las diversas identidades, creencias y tradiciones, sean culturales, religiosas, artísticas, literarias, sociales, políticas o étnicas que no vulneren los valores constitucionales.*

No puede perseguir el lucro como fin principal, ni puede tener por fin el lucro para sus miembros o terceros.”

En base a ellos podemos entender que el objeto, además de ser lícito, que no perjudique a terceros, al orden público, a la moral y buenas costumbres, es imprescindible que sea socialmente útil. Si de la actividad de la entidad no es dable esperar un beneficio general, no justificaría su reconocimiento como persona jurídica.

En cuanto a su constitución el artículo 169 establece que el acto constitutivo debe ser otorgado por instrumento público y ser inscripto en el registro correspondiente una vez otorgada la autorización estatal para funcionar. Más avanzado el trabajo explico el trámite a realizar.

El acta que declare la constitución de la asociación debe contener, según el art 170:

- a) la identificación de los constituyentes;
- b) el nombre de la asociación con el aditamento “Asociación Civil” antepuesto o pospuesto;
- c) el objeto;
- d) el domicilio social;
- e) el plazo de duración o si la asociación es a perpetuidad;
- f) las causales de disolución;
- g) las contribuciones que conforman el patrimonio inicial de la asociación

civil y el valor que se les asigna. Los aportes se consideran transferidos en propiedad, si no consta expresamente su aporte de uso y goce;

h) el régimen de administración y representación;

i) la fecha de cierre del ejercicio económico anual;

j) en su caso, las clases o categorías de asociados, y prerrogativas y deberes de cada una;

k) el régimen de ingreso, admisión, renuncia, sanciones disciplinarias, exclusión de asociados y recursos contra las decisiones;

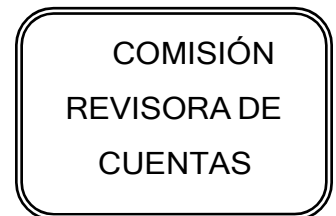
l) los órganos sociales de gobierno, administración y representación.

Deben preverse la comisión directiva, las asambleas y el órgano de fiscalización interna, regulándose su composición, requisitos de integración, duración de sus integrantes, competencias, funciones, atribuciones y funcionamiento en cuanto a convocatoria, constitución, deliberación, decisiones y documentación;

m) el procedimiento de liquidación;

n) el destino de los bienes después de la liquidación, pudiendo atribuirlos a una entidad de bien común, pública o privada, que no tenga fin de lucro y que esté domiciliada en la República.

Las asociaciones tienen una división tripartita de funciones, ya que se organizan en tres órganos:



Comisión Directiva.

Es el órgano de administración de las asociaciones, y sus integrantes deben cumplir con la condición de ser socios. El derecho de los asociados a

participar en la comisión directiva no puede ser restringido abusivamente. El estatuto debe prever éstos cargos y, sin perjuicio de la actuación colegiada en el órgano, definir las funciones de cada uno de ellos: presidente, secretario y tesorero. Los demás miembros de la comisión directiva tienen carácter de vocales. Se denominan directivos a todos los miembros titulares de la comisión directiva. En el acto constitutivo se debe designar a los integrantes de la primera comisión directiva.

Duración en el cargo: Los directivos cesan en sus cargos por muerte, declaración de incapacidad o capacidad restringida, inhabilitación, vencimiento del lapso para el cual fueron designados, renuncia, remoción y cualquier otra causal establecida en el estatuto. No se podrá restringir la remoción ni la renuncia; la cláusula en contrario es de ningún valor. No obstante, la renuncia no puede afectar el funcionamiento de la comisión directiva o la ejecución de actos previamente resueltos por ésta, supuestos en los cuales debe ser rechazada y el renunciante permanecer en el cargo hasta que la asamblea ordinaria se pronuncie. Si no concurren tales circunstancias, la renuncia comunicada por escrito al presidente de la comisión directiva o a quien estatutariamente lo reemplace o a cualquiera de los directivos, se tiene por aceptada si no es expresamente rechazada dentro de los diez días contados desde su recepción.

Extinción de la responsabilidad: La responsabilidad de los directivos se extingue por la aprobación de su gestión, por renuncia o transacción resueltas por la asamblea ordinaria. No se extingue:

- a) si la responsabilidad deriva de la infracción a normas imperativas;
- b) si en la asamblea hubo oposición expresa y fundada de asociados con derecho a voto en cantidad no menor al diez por ciento del total. En este caso quienes se opusieron pueden ejercer la acción social de responsabilidad prevista para las sociedades en la ley especial.

Comisión Revisora de Cuentas.

La comisión revisora de cuentas será la encargada de la fiscalización. El estatuto puede prever que la designación de sus integrantes recaiga en personas

no asociadas. En el acto constitutivo se debe consignar a los integrantes del primer órgano de fiscalización, no pueden ser al mismo tiempo integrantes de la comisión directiva, ni certificantes de los estados contables de la asociación. Estas incompatibilidades se extienden a los cónyuges, convivientes, parientes, aun por afinidad, en línea recta en todos los grados, y colaterales dentro del cuarto grado.

La fiscalización privada de la asociación está a cargo de uno o más revisores decuentas. La comisión revisora de cuentas es obligatoria en las asociaciones con más de cien asociados.

El estatuto puede imponer condiciones para que los asociados participen en los actos de gobierno, tales como antigüedad o pago de cuotas sociales. La cláusula que importe restricción total del ejercicio de los derechos del asociado no será válida.

Asamblea de socios.

Para poder participar en las asambleas será necesario el pago de las cuotas y contribuciones correspondientes al mes inmediato anterior. En ningún caso puede impedirse la participación del asociado que pague la mora con antelación al inicio de la asamblea. La calidad de asociado es intransmisible.

Renuncia: El derecho de renunciar a la condición de asociado no puede ser limitado. El renunciante debe en todos los casos las cuotas y contribuciones devengadas hasta la fecha de la notificación de su renuncia.

Exclusión: Los asociados sólo pueden ser excluidos por causas graves previstas en el estatuto. El procedimiento debe asegurar el derecho de defensa del afectado. Si la decisión de exclusión es adoptada por la comisión directiva, el asociado tiene derecho a la revisión por la asamblea que debe convocarse en el menor plazo legal o estatutariamente posible. El incumplimiento de estos requisitos compromete la responsabilidad de la comisión directiva.

Responsabilidad: Los asociados no responden en forma directa ni subsidiaria por las deudas de la asociación civil. Su responsabilidad se limita al cumplimiento de los aportes comprometidos al constituir la o posteriormente y al de las cuotas y

contribuciones a que estén obligados.

CONSTITUCIÓN ASOCIACIONES CIVILES. TRÁMITE ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DE SUPERINTENDENCIA DE PERSONAS JURÍDICAS Y REGISTRO PÚBLICO DE COMERCIO.

Este trámite permite solicitar la autorización para funcionar como asociación civil sin fines de lucro, y posibilita que se establezcan por escrito las reglas de funcionamiento, los roles y las responsabilidades de los integrantes de la misma.

Cuando se crea una Asociación Civil, se solicita a la Dirección General de Superintendencia de Personas Jurídicas y Registro Público de Comercio (DGSPJYRPC) el reconocimiento de la personería jurídica de la asociación, la misma posibilita darle una existencia formal a la organización y le permite tener un patrimonio propio separado del que tienen sus miembros individuales.

Para resolver sobre el otorgamiento de autorización para funcionar la Dirección apreciará razones de oportunidad, mérito y conveniencia que se funden en el interés público de que las entidades satisfagan finalidades de bien común.

Otorgada la autorización, la Dirección General de Superintendencia de Personas Jurídicas y Registro Público de Comercio fiscalizará en forma permanente el funcionamiento de las entidades y ejercerá el control de legalidad de sus actos sometidos a aprobación o autorización previa.

Requisitos para la constitución en la provincia de La Pampa:

Para la inscripción de ASOCIACIONES CIVILES DE PRIMER GRADO deberá acreditarse: 1).- Nota de presentación solicitando la inscripción como Persona Jurídica firmada por Presidente y Secretario.

2).- Sellado en concepto de Tasa Administrativa según Ley Impositiva anual vigente, descargar formulario de la página: www.dgr.lapampa.gov.ar.

3).- Primer testimonio de Escritura Pública firmado por todos los constituyentes e integrantes de los órganos sociales que se designen, en dos ejemplares. El instrumento deberá contener la transcripción del Acta Constitutiva o Fundacional, la cual incluirá:

a) Lugar y fecha de constitución;

b) identificación de los constituyentes;

c) nombre de la asociación con el aditamento “Asociación Civil” antepuesto o pospuesto;

d) objeto;

e) fijación de sede social, con identificación precisa (mención de calle, número, localidad, departamento y provincia). En los Estatutos puede efectuarse solo la identificación del domicilio limitada al ámbito jurisdiccional;

f) plazo de duración o si la asociación es a perpetuidad;

g) aprobación del Estatuto, el cual deberá ser suscripto por separado a continuación del Acta Constitutiva previendo, en forma adicional a los requisitos de los subincisos anteriores, lo siguiente:

- i. Régimen de gobierno, administración, fiscalización y representación: deben preverse la comisión directiva, las asambleas y el órgano de fiscalización interna, regulándose su composición, requisitos de integración, duración de sus integrantes, competencias, funciones, atribuciones y funcionamiento en cuanto a convocatoria, constitución, deliberación, decisiones y documentación
 - ii. Fecha de cierre de ejercicio económico;
 - iii. Las clases o categorías de asociados, y prerrogativas y deberes de cada una; el régimen de ingreso, admisión, renuncia, sanciones disciplinarias, exclusión de asociados y recursos contra las decisiones;
 - iv. Causales de disolución;
 - v. Procedimiento de liquidación;
 - vi. Destino de los bienes después de la liquidación; pudiendo atribuirlos a una entidad de bien común pública o privada que no tenga fin de lucro y que este domiciliada en la República Argentina;
- h) las contribuciones que conforman el patrimonio inicial de la asociación civil y el valor que se les asigna.
- i) Elección de autoridades, precisando: i. Cargos que cada uno ocupan; ii. nombre y apellido completo; iii. términos de sus mandatos, el cual deberá ser coincidente con el cierre de ejercicio económico que corresponda, indicando día, mes y año; iv. tipo y número de documento, CUIT o CUIL; v. nacionalidad; vi. profesión; vii. estado civil; viii. fecha de nacimiento; ix. Domicilio; x. aceptación de dichos nombramientos; xi.

declaración jurada de no hallarse afectados por inhabilidades o incompatibilidades legales o reglamentarias para ocupar los cargos y manifestación sobre la condición de persona expuesta políticamente;

j). decisión de solicitar la autorización para funcionar como persona jurídica, autorizando a una o más personas para gestionarla, presentar y retirar documentación, realizar depósitos bancarios y extraerlos y facultándolas para aceptar las observaciones que formule la Dirección y proceder con arreglo a ellas, salvo que por su significación sea necesaria la decisión de los constituyentes.

4) Demostración del patrimonio social inicial que deberá ser de al menos PESOS DOS MIL OCHOCIENTOS (\$ 2.800,00.-), no obstante, siempre que la Dirección General estime que el capital social con que cuenta la Institución al constituirse se demuestre insuficiente para cumplir con su objeto social, podrá requerir su elevación. Dicha demostración debe efectuarse conjunta o alternativamente por los medios siguientes, de acuerdo a la clase de bienes con que se componga el patrimonio: a) bienes que no sean sumas de dinero: Mediante Estado Contable o Inventario de bienes certificado por Contador Público Nacional e informe de dicho profesional indicando el contenido de cada uno de los rubros que lo integran y el criterio de valuación utilizado fundamentando su procedencia; para el caso que el aporte asociacional se integre con bienes registrables, deberá acreditarse la inscripción preventiva de dichos bienes por ante los Registros respectivos; b) sumas de dinero: con dos ejemplares de la boleta de depósito bancaria en el Banco de La Pampa SEM, a nombre de la entidad en formación, para su retiro oportuno por presidente o persona autorizada una vez otorgada la autorización para funcionar como persona jurídica; 5) Nómina de asociados con indicación expresa de categoría y cuota social (mensual y de ingreso). Dos ejemplares con firmas de presidente y secretario certificadas ante escribano o Juez de Paz.

6) Nómina del Órgano Directivo y de Fiscalización en el que constarán los datos solicitados en el inc. 3, i), del i. al ix. Dos ejemplares con firmas de presidente y secretario certificadas ante escribano o Juez de Paz.

7) Se deberán presentar, previamente a la firma de la resolución que otorga la personería jurídica, los libros de Inventario y Balance; Actas; Registro de Socios; y de Caja, para proceder a la rúbrica de los mismos, adjuntando los sellados en concepto de

Tasa Administrativa que correspondan.

8) Considerar para cualquier cuestión no prevista en los incisos anteriores el Código Civil y Comercial de la Nación, la ley provincial N° 1450 y su decreto reglamentario N° 780, y legislación vigente a aplicar en cada materia en particular.

Para la inscripción de ASOCIACIONES CIVILES DE SEGUNDO Y TERCER GRADO: FEDERACIONES y CONFEDERACIONES La inscripción de federación y confederación requiere además del cumplimiento de los requisitos anteriores, los siguientes:

1) si las integrantes de la federación o confederación han sido autorizadas a funcionar por la Superintendencia de Personas Jurídicas y Registro Público de Comercio, debe citarse el número de matrícula, número y fecha de la resolución y fecha de inscripción;

2) el acta del órgano de administración de las entidades que constituyan la federación o confederación la cual contendrá: la decisión expresa de participar de la misma, indicar los fondos o bienes que se aportan al patrimonio y las personas y poderes conferidos para representar a la entidad participante, como así también la facultad para conformar los órganos sociales. Deberán tenerse también en consideración las normas estatutarias sobre disposición de fondos o bienes sociales, sea que las atribuciones para llevarla a cabo, sea del órgano de administración o exclusiva de la asamblea.

3) Deben agregarse los poderes o autorizaciones a los representantes de las entidades federadas o confederadas presentes en el acto constitutivo, otorgados por los órganos de administración de las mismas. Será suficiente que en la escritura pública de constitución se haga referencia a dichos poderes, dejando el Escribano Público constancia de haberlos tenido a la vista y examinado.

En el caso analizado, el estatuto establecerá el objeto deportivo, debiendo expresarse de la siguiente manera:

“La entidad carece de fin de lucro y tendrá por objeto: cultivar y difundir la afición y el desarrollo de los ejercicios físicos, fomentando la práctica del deporte en todas sus manifestaciones tendiendo a la formación integral de la persona como así mismo difundir todo tipo de actividad cultural. Para ello, se llevarán a cabo las siguientes actividades: a) Fomentar una estrecha relación con los

demás clubes e instituciones afines para el intercambio de distintas experiencias. b) Colaborar e impulsar la organización de eventos de índole deportivos y culturales con el fin de fomentar un espíritu de solidaridad entre los integrantes de nuestra sociedad. c) Bregar por la constitución de espacio para el esparcimiento y recreo y que se constituya en un ámbito desde el cual se fomente todo tipo de actividad cultural. d) Impulsar actividades que posibiliten el perfeccionamiento en la práctica de cualquier disciplina deportiva. e) Propender a la realización de talleres recreativos, culturales y artísticos de carácter no formal. Las actividades detalladas no son limitativas, pudiendo realizar otras no previstas pero que tengan relación directa con su objeto.”

1. La acreditación del patrimonio inicial se efectuará, en forma conjunta o alternativa, de la siguiente manera:

a) Aportes en dinero efectivo, se acreditará acompañando:

Constancia de depósito en el Banco de la Provincia de La Pampa a nombre de la entidad en formación, para su retiro oportuno por el Presidente o persona autorizada una vez otorgada la autorización para funcionar como persona jurídica.

Opcionalmente a la constancia de dicho depósito, la acreditación de la integración se tendrá también por satisfecha mediante: manifestación expresa en la escritura pública de constitución, del escribano público autorizante de que por ante él los constituyentes obligados a la integración del patrimonio inicial, en cumplimiento de dicha obligación, hacen entrega de los fondos correspondientes observando las leyes vigentes en materia de evasión fiscal, a los administradores nombrados en ese mismo acto y que éstos los reciben de conformidad y a los fines indicados.

b) Aportes en bienes muebles no registrables, se acreditará la existencia y valuación acompañando:

b)1) Estado contable, estado de situación patrimonial o inventario de bienes, certificado por Contador Público. Se deben detallar los bienes a aportar, discriminados por cada constituyente, indicando con la máxima precisión, de

acuerdo a las circunstancias, la ubicación de cada uno de los bienes, si son nuevos o usados y en este último caso, el estado en que se encuentran y el criterio de valuación utilizado. Debe estar firmado por Presidente, Secretario y Tesorero. La firma del Contador Público deberá estar autenticada y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de La Pampa.

b)2) Declaración jurada que los bienes aportados no constituyen fondo de comercio, firmada por todos los constituyentes.

El patrimonio inicial no podrá ser inferior a pesos cinco mil (\$5.000).

2. Declaración jurada sobre licitud y origen de los fondos, junto con la documentación respaldatoria en caso de corresponder.

Las asociaciones civiles que al momento de la constitución o con posterioridad reciban donaciones o aportes de terceros por montos que superen la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) o el equivalente en especie en un solo acto o en varios actos que individualmente sean inferiores a pesos cien mil (\$ 100.000) pero en conjunto superen esa cifra, realizados por una o varias personas relacionadas en un período no superior a los treinta (30) días deberán presentar una declaración jurada sobre la licitud y origen de los fondos.

En aquellos casos en que las donaciones o aportes de terceros superen la suma de pesos doscientos mil (\$ 200.000) o el equivalente en especie (valuado al valor de plaza) en un solo acto o en varios actos que individualmente sean inferiores a pesos doscientos mil (\$ 200.000) pero en conjunto superen esa cifra, realizados por una o varias personas relacionadas en un período no superior a los treinta (30) días deberán presentar documentación respaldatoria y/o información que sustente el origen declarado de los fondos.

8. Declaraciones juradas sobre Persona Expuesta Políticamente (PEP).

Se sugiere la presentación de un proyecto de acta constitutiva y estatuto social, con los requisitos detallados y sin certificación de firmas; una vez controlado y corregido por las Áreas Técnicas, deberá presentarse acta constitutiva y estatuto social definitivos por instrumento público, es decir, otorgado ante esta Dirección General de Inspección de Personas Jurídicas o

escritura pública, a opción del administrado.

Libros obligatorios.

En cuanto a los libros necesarios para funcionar como persona jurídica, los mismos deberán ser rubricados, cumpliendo con los siguientes requisitos (Anexo 18 Disposición 03/17 de la Dirección General de Superintendencia de Personas Jurídicas y Registro Público de Comercio:

1) Nota de presentación por duplicado solicitando la rúbrica de libros firmada por persona autorizada.

2) La solicitud de rubrica deberá contener: 2.1) Denominación Social y datos de inscripción de la institución en la Dirección General de Superintendencia de Personas Jurídicas y Registro Público de Comercio. 2.2) Identificación de libros a rubricar (Tipo de libro, Número, Cantidad de fojas). 2.3) Cuando corresponda presentar los libros anteriores encuadernados.

3) Sellado por tasa retributiva de servicios según Ley Impositiva Vigente.

Las ASOCIACIONES CIVILES deberán obligatoriamente rubricar los siguientes libros:

- 1) Caja.
- 2) Inventarios y Balances
- 3) Actas - Comisión Directiva y/o Asambleas.
- 4) Registro de Socios.

1. Actas de Asamblea: En el que se insertarán las correspondientes a las asambleas generales, debiendo consignarse en las mismas el lugar, fecha y hora de celebración, carácter de ésta, nombre y apellido de los asistentes, orden del día, los asuntos tratados, deliberaciones producidas y resoluciones sancionadas. De contar la asociación con Libro de Registro de Asistencia a Asambleas debidamente autorizado y rubricado, podrá obviarse el nombre de los asistentes,

referenciándose los datos de dicho registro.

En este libro deben también transcribirse, en primer término, el acta constitutiva y el estatuto social, los cuales también deberán ser firmados allí por todos los constituyentes.

2. Actas de Comisión Directiva: En el que se insertarán las correspondientes a las sesiones del órgano de administración, debiendo consignarse en las mismas el lugar, fecha y hora de celebración de la reunión, carácter de ésta, nombre y apellido de los asistentes, orden del día, los asuntos tratados, deliberaciones producidas y resoluciones sancionadas. De contar la asociación con Libro de Registro de Asistencia a Reuniones de la Comisión Directiva debidamente autorizado y rubricado, podrá obviarse el nombre de los asistentes, referenciándose los datos de dicho registro.

3. Actas de Comisión Revisora de Cuentas: En el que se insertarán las correspondientes a las sesiones del órgano de fiscalización, debiendo consignarse en las mismas el lugar, fecha y hora de celebración de la reunión, carácter de ésta, nombre y apellido de los asistentes, orden del día, los asuntos tratados, deliberaciones producidas y resoluciones sancionadas. De contar la asociación con Libro de Registro de Asistencia a Reuniones de la Comisión Revisora de Cuentas debidamente autorizado y rubricado, podrá obviarse el nombre de los asistentes, referenciándose los datos de dicho registro.

4. Registro de Asociados: En el que se anotará la nómina de estos, categoría a la que pertenecen, según la clasificación determinada en el estatuto, fecha de ingreso, cuotas pagadas, sanciones aplicadas y fecha de retiro o cesación como asociado, con indicación de la causa.

5. Inventarios y Balances: En el que se transcribirá la descripción exacta, completa y detallada del activo y del pasivo de la entidad, correspondiente a los sucesivos ejercicios anuales, entendiéndose por ello los estados contables completos con sus anexos y notas complementarias, conteniendo el detalle de cada rubro y el inventario de todos los bienes y deudas que lo componen, los que deberán estar firmados por el Presidente, Secretario y Tesorero de la

Comisión Directiva; debiendo incluirse en la transcripción la Memoria y los informes que sobre los estados contables que hubieran emitido la Comisión Revisora de Cuentas y el auditor interviniente, debidamente firmados.

6. Caja: En el que registrarán todas las operaciones del ente, sus ingresos y egresos de fondos, y demás operaciones que se efectúen y tengan efecto sobre su patrimonio, indicando en cada caso el concepto de entrada y salida, detallando el comprobante o documento respaldatorio que origina cada asiento y los asientos mensuales de carácter global de libros auxiliares. El libro diario y todo otro auxiliar que forme parte de éste, debe llevarse en las formas y condiciones que establece el Código Civil y Comercial de la Nación.

Los libros y la documentación deberán hallarse en la sede de la entidad, donde los asociados e integrantes de los órganos sociales tendrán libre acceso a los mismos.

Falta de libros antecedentes:

Cuando se informe la imposibilidad de acompañar los libros antecedentes, motivada en la destrucción total o parcial, extravío, robo o hurto, o cualquier otro hecho o circunstancia, con el pedido de la nueva rúbrica se deberá presentar:

1. Nota firmada por el Presidente y Secretario solicitando la individualización y rubrica de los libros que corresponda, identificando número, cantidad de fojas y denominación social de la entidad, constituyendo domicilio legal a los efectos del trámite y especificando la documentación que se adjunta.

2. Libros a rubricar.

3. Denuncia ante la autoridad policial o Ministerio Público Fiscal, realizada por el Representante legal de la entidad, en la cual se expresen las causas a las que se atribuye el extravío, destrucción, pérdida o desaparición de los libros, indicando la denominación social de la entidad, tipo y número de libro, cantidad de fojas y datos de la rúbrica.

4. Constancia de inscripción ante la AFIP (CUIT).

TRATAMIENTO CONTABLE.

ESTADOS CONTABLES DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.

CONSIDERACIONES GENERALES

En nuestro país, la norma que trata la presentación de estados contables en general es la RT N°8, cuyas consideraciones se refieren a todo tipo de entes, por lo tanto las mismas también deben ser tenidas en cuenta para aquellos que no persiguen fines de lucro.

Ahora bien, las normas particulares tienen por objeto complementar a las generales y se refieren a aquellos aspectos de exposición que deben cumplir determinados tipos de entes, además de los requeridos por las normas generales. Es por ello que la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), para éste tipos de entes, ha elaborado la RT N°11, la cual ha sido modificada en algunos de sus puntos por la RT N°25, que se aprobó en 2008.

Los entes comprendidos en esta norma, corresponden a la siguiente nomina(no taxativa):

- Instituciones deportivas;
- Mutuales;
- Cámaras empresariales;
- Entes educativos y universidades;
- Sindicatos;
- Organizaciones religiosas;
- Etc.

Los estados básicos contemplados son los siguientes:

- a) Estado de Situación Patrimonial o Balance General
- b) Estado de Recursos y Gastos
- c) Estado de Evolución del Patrimonio Neto
- d) Estado de Flujo de Efectivo

La presentación de la información en forma comparativa con la del ejercicio anterior, es preferible, no obstante no resulta obligatoria. Deben ser presentados en forma sintética para brindar una adecuada visión de conjunto de la situación

patrimonial, de los recursos y gastos, y del flujo de efectivo del ente.

El estado de recursos y gastos, si bien tendría analogía con el estado de resultados conocido, no recibe este nombre porque en este caso no tiene como objetivo la obtención de un resultado, sino con qué recursos se contó y que gastos fueron necesarios realizar para alcanzar los objetivos sociales.

El estado de flujo de efectivo es considerado un estado básico. Explícitamente, se menciona a este estado, como el más importante de todos, esto se debe a la importancia que tiene el manejo financiero en estas entidades, cuyos fondos habitualmente les son confiados a un cuerpo directivo.

Estado de Situación Patrimonial o Balance General.

Activo

La primera clasificación que se realiza, es la de separar los activos corrientes y no corrientes, dependiendo de la posibilidad de realización de los mismos dentro de los próximos doce meses o no.

Los rubros a incluir son los siguientes:

- Caja y bancos: incluye el dinero en efectivo en caja y bancos del país y del exterior , y otros valores de poder cancelatorio y liquidez similar
- Inversiones: son aquellas realizadas con el ánimo de obtener una renta o beneficio, explícito o implícito, de forma paralela a la actividad principal
- Créditos: éste rubro, en la nota respectiva debe clasificar las cuentas por cobrar de la siguiente manera:
 - a) Asociados o entes afiliados, por servicios prestados y por sus correspondientes compromisos. Como ejemplos de cuentas a incluir, se mencionan para algunas entidades las siguientes:

*En clubes deportivos: cuotas sociales a cobrar, cuotas a cobrar por facilidades, aranceles a percibir.
 - b) A terceros y derechos a recibir servicios, las que a su vez se clasificarán en:
 - 1) Vinculadas con las actividades principales del ente (obras sociales, anticipos al personal, etc.)
 - 2) No vinculadas con la actividad principal del ente (publicidades por

cobrar, subsidios, donaciones, depósitos en garantía, etc.)

- Bienes para consumo o comercialización: son los que están destinados a la venta al consumo en el curso habitual de la actividad del ente, así como los anticipos a proveedores por las compras de esos bienes. Se deberán separar (en nota) los que son para consumo de los que se refieren a la comercialización. Son ejemplos de cuentas a incluir, según el tipo de ente, las siguientes:

En clubes deportivos:

*Para consumo: pelotas y balones, implementos deportivos, redes;

*Para comercialización: vestimentas y equipos deportivos, artículos para prácticas, pelotas de tenis.

Es aconsejable que a fecha de cierre se haga un control del inventario de los bienes para consumo.

- Bienes de uso: el criterio es incluir en el rubro los bienes tangibles que sean destinados a ser usados en la actividad principal del ente, ya sea en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por este concepto. Los bienes propios alquilados a terceros, no deberían incluirse en este rubro sino en inversiones.
- Activos intangibles: son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, que no son bienes tangibles o derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos. Deben incluirse los anticipos para su adquisición. En este caso, cabría considerar los derechos de pase de jugadores profesionales, gastos de organización, inscripciones y afiliaciones, etc.
- Otros activos: Corresponden a los que no están alcanzados en las clasificaciones anteriores, brindándose información adicional de acuerdo con su significación, como los bienes de uso desafectados.

Pasivo

La clasificación del pasivo, también es en corriente y no corriente, según sea el plazo de exigibilidad.

Los rubros a considerar serán los siguientes:

- Deudas: se incluirán tanto las originadas en la actividad del ente (proveedores, honorarios a pagar), por las cargas sociales y fiscales, los préstamos y cobros anticipados. En la información complementaria se deberá indicar el tipo de deuda que se trate.
- Previsiones: comprenden aquellas partidas que, a la fecha a la que se refieren los estados contables, representan importes estimados para hacer frente a situaciones contingentes que probablemente originen obligaciones para el ente. Las estimaciones deben incluir el monto probable de la obligación contingente y la probabilidad de su concreción.
- Fondos con destino específico: corresponden a ingresos de sectores internos del ente, que desde el punto de vista de la realidad económica correspondan considerarse como un tercero, imputándose como un recurso en el mismo periodo en el cual se produzca el gasto para el cual fueron recaudados. Ejemplo de lo anterior, sería lo siguiente: la subcomisión de fútbol realizó un festival, obteniendo ingresos netos por tal causa en \$1000. Al momento de realizar la exposición, si dichos fondos no han sido gastados por la subcomisión, habría que realizar la siguiente registración:

Caja	1000
A Subcomisión fútbol	1000

En este caso, la cuenta subcomisión fútbol, correspondería clasificarla en el rubro fondos con destino específico del pasivo.

En otro momento, se invierten los fondos en compra de implementos deportivos por \$800, con lo cual habría que realizar:

Implementos deportivos	800
Caja	800

Y conjuntamente con lo anterior, desafectar el pasivo e imputar a resultados:

Subcomisión fútbol	800
Festivales	800

También, correspondería ser considerados en fondos con afectación específica, aquellos ingresos que por resolución social o del cuerpo directivo esté condicionada su utilización, por ejemplo: fondos para becas, fondos para la federación de deportes, etc.

El patrimonio neto debe exponerse en una sola línea, haciendo referencia alestado de evolución del patrimonio neto.

Estado de Recursos y Gastos.

La clasificación general es en resultados ordinarios y extraordinarios.

Recursos ordinarios.

Éstos se clasifican en:

- a) Recursos para fines generales: son aquellos que se obtienen para cumplir con los objetivos del ente. Las cuotas sociales y de ingreso, corresponden a este concepto, siempre y cuando no se refieran a cuotas extraordinarias.
- b) Recursos para fines específicos: si bien corresponden a la actividad específica de la entidad, no se reciben para fines indeterminados, como el caso anterior, sino que corresponden a actividades determinadas, como podrían ser los importes cobrados para el uso de la pileta de un club.
- c) Recursos diversos: estos son recursos que se presentan habitualmente, de origen distinto a los anteriores, por ejemplo: resultado por venta de bienes de uso, subsidios, donaciones, etc.

Gastos ordinarios.

Los mismos, se clasifican de la siguiente manera:

- a) Gastos generales de administración: corresponden a los gastos que no

se relacionan con ninguna actividad específica, por ejemplo: papelería y útiles de oficina, alquileres, etc.

- b) Gastos específicos de sectores: en este rubro, se clasificarán los gastos atribuibles a sectores específicos, por ejemplo: por deporte, subcomisiones, etc.
- c) Amortizaciones de bienes de uso y activos intangibles: la RT 11 requiere que se presenten por separado de los anteriores, las amortizaciones.
- d) Otros egresos o gastos: por los gastos que no correspondan a ninguna de las clasificaciones anteriores.

Resultados financieros y por tenencia (incluyendo el resultado por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda).

Las alternativas de presentación son las siguientes:

- 1) Cuando los componentes financieros implícitos contenidos en las partidas de resultados hayan sido debidamente segregados o no sean significativos, se recomienda:

- Su exposición en términos reales,
- La presentación separada de los generados por el activo y los causados por el pasivo,
- La identificación de los rubros de origen,
- La enunciación de su naturaleza (intereses, diferencias de cambio, resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda, etc.)

- 2) Cuando los componentes financieros implícitos contenidos en las partidas de resultados no hayan sido debidamente segregados y sean significativos, se los presentará sin desagregación alguna.

Superávit (déficit) ordinario del periodo o ejercicio.

Éste surge de la diferencia entre recursos ordinarios y gastos ordinarios.

Recursos y gastos extraordinarios.

A éstos, los define la norma técnica de la siguiente manera: “comprende los recursos y gastos atípicos y excepcionales, de suceso infrecuente en el pasado y

de comportamiento similar esperado para el futuro”.

Ejemplo de lo anterior son: cuotas sociales de campañas especiales, juicios, venta de la sede social, etc.

Superávit (déficit) final del periodo o ejercicio.

El superávit o déficit, surgirá de la suma algebraica de los recursos y gastos ordinarios y extraordinarios.

Cuando se realizan distintas actividades (deportivas, culturales, etc.) se recomienda exponer los recursos y gastos por separado como información complementaria. En algunos casos, si bien se puede tratar de la misma actividad, por la envergadura económica sería conveniente segregarlos, por ejemplo el caso de una entidad en la cual el futbol ejerce una diferencia económica significativa sobre el resto de las actividades deportivas.

Estado de evolución del patrimonio neto.

En el patrimonio neto, existen dos grandes clasificaciones:

a) Aportes de los asociados:

a1) Capital: está compuesto por los aportes originales, los posteriores y los resultados capitalizados.

b1) Aportes para fondos para fines específicos: constituyen aportes de los asociados con un fin específico para incrementar el patrimonio social (no se debe confundir con los fondos para fines específicos del pasivo). Por ejemplo: en caso que se requiera un aporte de los asociados, el cual esté destinado a la construcción de un nuevo estadio deportivo, en el momento de recibirlos se registrará:

Caja

A Aportes para fines específicos (Const. Estadio)

A medida que se va construyendo el estadio:

Obra Estadio

DeportivoCaja

En este caso, habrá que ir transfiriendo los fondos a la cuenta de capital:

Aportes para fines específicos (Const. Estadio) A Capital

b) Superávit (déficit) acumulado: se distinguirán los mismos entre superávit reservados y resultados no asignados.

Debe tenerse en cuenta, los entes en los cuales su financiamiento no incluya el aporte de los asociados, en este caso podrá presentarse un estado combinado que incluya el de recursos y gastos y el de evolución del patrimonio neto.

Estado de flujo de efectivo.

El concepto de efectivo es el definido por la RT 8, es decir que comprende al efectivo y a sus equivalentes. Muestra el manejo que se hizo de los fondos, el origen y su destino.

Información complementaria.

En general, los motivos por los que se debe presentar información complementaria son similares al resto de las empresas, debiendo destacarse lo siguiente:

- a) En el caso de haber contabilizado contingencias, deberán indicarse las causas, el grado de probabilidad de ocurrencia y su fundamentación, la cuantificación de sus efectos, de ser posible, y las bases sobre las que se efectuó dicha cuantificación.
- b) Depósitos a plazos, créditos, inversiones en títulos de deuda y deudas, deberá exponerse:
 - 1. Su naturaleza e instrumentación jurídica
 - 2. Los montos en moneda extranjera y tipo de cambio al cierre.
 - 3. Desagregación en: de plazo vencido, sin plazo establecido y a

vencer(con subtotales por trimestre en el primer año y por cada año siguiente),

4. Activos o pasivos con garantías.

- c) El presupuesto. Se recomienda incorporar como información complementaria el presupuesto del ejercicio finalizado y el correspondiente al periodo venidero.

La información complementaria se expone en el encabezamiento de los estadoscontables, en notas o en forma de cuadros o Anexos.

Las notas y Anexos se titulan y enumeran correlativamente.

Su existencia debe ser claramente señalada en los estados contables básicos, debiendo referenciarse a continuación de las partidas o rubros a los cuales están referidos.

TRATAMIENTO IMPOSITIVO.

La vida económica de un país está en relación directa con sus instituciones, asociaciones y sociedades de diversos tipos que satisfacen las necesidades inherentes a los habitantes. Esto sin dejar de lado el principal papel que le compete al Estado en la satisfacción de las mismas: la consecución del bien común.

Hay que reconocer, en forma particular, que distintos factores provocan una creciente importancia en la vida económico- social de las entidades sin fines de lucro. Entidades, estas últimas que se podrían llamar del “tercer sector”, ya que si bien son entes de derecho privado tienen por objeto perseguir el bien común, encontrándose entre el estado y el sector empresario.

Por esto, las entidades sin fines de lucro ingresan en la vida social como un elemento que propende a equilibrar los objetivos empresarios, que no contemplan determinados aspectos sociales y los objetivos del estado, que no abarcan la totalidad de la problemática social.

Haciendo una caracterización de las mismas de un modo más genérico, se puede decir que son entidades que no pueden distribuir beneficios residuales o que son entidades donde los beneficios no pueden ser reclamados.

Como una primera aproximación a una caracterización más específica resulta útil distinguir instituciones que venden sus productos/servicios en el mercado de aquellas que reciben subsidios y pueden proveerlos gratuitamente. También pueden diferenciarse los subsidios que provienen del Estado y aquellos que provienen de un aporte privado.

Sin distinción del tipo de entidad sin fin de lucro, existen dos cuestiones a analizar, que en el desarrollo habitual de actividades por parte de estas entidades cobran relevancia, desde el punto de vista fiscal, como línea divisoria fundamental con los sujetos que desarrollan actividades empresarias propiamente dichas. Estas son:

1- La posibilidad de abuso de la adopción de una forma no lucrativa para la Obtención de beneficios. Estas figuras jurídicas pueden utilizarse

encubiertamente para fines propios de quienes en ella participan.

2- El desarrollo de actividades que pueden ser ejercidas con propósito de lucro y colisionen en el mercado con las mismas actividades pero ejercidas en forma no lucrativa. Es decir, la posibilidad de que surja una competencia desleal en el mercado.

Impuesto a las ganancias (Ley 24475)

En cuanto la legislación impositiva en forma particular, indudablemente la inexistencia de fin de lucro marca un límite que distingue a estas entidades de aquellas sociedades, organizaciones u entidades denominadas normalmente como comerciales.

La ley del impuesto a las ganancias tiene como principal hipótesis de incidencia para el presupuesto del nacimiento de su hecho imponible la producción de “ganancias”.

Es ilógico el imaginarse que las entidades sin fines de lucro solo pueden obtener fondos de quienes están dispuestos a dárselos. Es necesario, y en muchos casos imprescindible, que estas entidades realicen algún tipo de actividad a los efectos de obtener sus propios recursos, lo cual conduce al concepto de empresa. Desarrollar algún tipo de actividad mercantil no implica necesariamente el estar frente a una “empresa”, con las nociones vinculadas a la misma de asunción de riesgos, inversión de capital, y por supuesto búsqueda de un fin de lucro. El desarrollo de actividades “industriales o comerciales” por parte de estas entidades puede conducir a obtener rentas suficientes para sufragar gastos de las mismas prestaciones que brindan.

Se entiende la importancia, a los efectos de la exención o beneficio tributario, que se quiera otorgar a este tipo de instituciones depende no tanto del origen de los fondos sino del destino que dan a los mismos, teniendo en cuenta su fin principal: el interés general o bien común.

De esta manera, dirigir parte de los posibles superávits al emprendimiento de alguna actividad comercial o industrial no parece reñido con el espíritu de estas instituciones.

La inexistencia de fin de lucro, no debe entenderse alterada por el hecho de que la entidad de que se trate obtenga rentas, y ni siquiera por la posibilidad simplemente teórica y no constatada por los hechos, de que la entidad pueda organizar una actividad lucrativa para sus asociados o para sus directivos.

En primer lugar, nuestra legislación no distingue en relación a la aplicación de fondos a inversiones que pueden ser para actividades empresarias (asumiendo ánimo de lucro) cuyo producido solviente la actividad de la entidad sin fin de lucro de aquellas actividades cuyo posible superávit ayude a obtener bienes que mejorarían el desarrollo de la actividad (o sea reinversión).

En segundo lugar podemos señalar, en el caso de Entidades Sin Fines de Lucro superavitarias, que otro destino posible sería la inversión de fondos ociosos, en sociedades o emprendimientos que nada tengan que ver con la entidad, lo cual tampoco es contemplado por la legislación base.

En cuanto a la primera opción (participaciones accionarias), el decreto reglamentario en su artículo 34 prevé que "...Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen", de esta manera no estarían sujetos a retención los dividendos que percibiera, así como también no operaría la aplicación de la retención prevista en el artículo 1 s/n a continuación del artículo 69.

Esto implica que si la entidad tiene acordada la exención y obtiene este tipo de beneficios, tal vez le convenga obtener fondos de estos terceros y no generarlos a través de alguna otra actividad.

Finalmente, la ley del gravamen tampoco distingue la existencia o no de rendimientos financieros para conceder o no la exención.

De todos modos se entiende que quedarían exentos los mencionados en el inciso h) del artículo 20.

En definitiva, el concepto de "inexistencia de fines de lucro", se encuentra orientado hacia la ausencia de beneficios económicos de los asociados, que comprende tanto la no distribución directa o indirecta de utilidades, como así tampoco el patrimonio de la entidad.

Las Entidades Sin Fines de Lucro, el ejercicio de actividad empresarial y el impuesto a las ganancias.

La noción de ganancias

Nuestra ley (Ley 20.628) define el concepto de ganancia en su artículo 2, determinando las características generales que hacen que un ingreso proveniente de una actividad económica sea considerado ganancia. Así, el referido artículo reza: “A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ella:

1- Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2- Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no con las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3- Los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuera el sujeto que los obtenga”.

A los efectos de una definición de rentas, la ley establece características diferentes según el sujeto que la obtenga, pudiendo clasificarse estos últimos, en términos generales como sujetos empresa y sujetos no empresa.

Dentro de los sujetos empresas podemos considerar (artículo 49 de la ley del gravamen): a- Sociedades comerciales... c- Asociaciones civiles

Para esta clase de sujetos tanto las ganancias ordinarias como las de capital se encuentran alcanzadas por el impuesto.

¿Las entidades sin fines de lucro, son empresas?

En virtud de la enumeración que de los sujetos empresa efectúa el artículo

49, vale la pena preguntarse si las entidades sin fines de lucro constituyen empresa, o reúnen características comunes con los otros sujetos mencionados en el artículo.

Así, para que haya empresa se necesita una actividad compleja desarrollada en concurrencia con un capital y con trabajo, que persiga un fin económico asumiendo un riesgo. Se entiende por fin económico, la persecución directa o indirecta del lucro.

La ley del impuesto a las ganancias menciona a las ESFL en diferentes incisos.

Así el inciso e) del artículo 20 menciona que se encuentran exentas del impuesto: *“Las ganancias de las instituciones religiosas”*; el inciso f) a *“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...”*

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones, asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.”; el inciso g) a *“Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados”*; el inciso m) *“Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física.* Por lo tanto se puede observar que la exención establecida por la ley de impuesto a las ganancias tiene por objeto beneficiar no solo a las entidades que pudieran resultar de utilidad pública, sino también igualmente a las que tienen un fin socialmente útiles para la exclusividad de sus asociados.

Las exenciones, otras pautas para su caracterización.

Es así, que si se quisiera indagar dentro de las características que las ESFL poseen, dentro del impuesto a las ganancias, se puede justificar su exclusión del mismo basándose en tres pilares:

**Inexistencia de empresa:* No cumplen con las condiciones subjetivas del art.2 inc.2, ya que, tal como se manifestó anteriormente estas entidades no son

sujetos empresa.

**Inexistencia de base imponible:* Dada la condición del punto anterior, no existe base imponible. Además, lo que debería ser considerado como ingreso imponible queda en la propia entidad, sin distribuirse entre sus integrantes, quienes, si bien pueden obtener un beneficio general o personal, el mismo no se traduce en una manifestación económica como tal (poseo más ingresos), sino en el bien común perseguido como objetivo que afecta a la sociedad toda.

**Inexistencia de principios de integración:* Siendo este un impuesto personal, existen distintos sistemas que tratan de manera diferente estos tipos de ingresos.

El ingreso del gravamen de los sujetos empresas debería funcionar como un gravamen a cuenta del impuesto que paga el sujeto accionista.

Siguiendo con este razonamiento, el mismo no sería aplicable a las entidades sin fines de lucro, ya que las mismas no distribuyen dividendos ni ninguna otra clase de utilidades.

A fin de evitar el abuso de estas figuras, y la vuelta a la justicia tributaria que impone la neutralidad del tributo, el legislador ha contemplado dentro de la exención pautas que pueden excluirlas de este tratamiento.

En primer lugar, la ley 24.475 (B.O. 31/03/95), con el objeto de limitar la exención y ampliar la base de tributación del impuesto, establece que no será de aplicación la franquicia para aquellas instituciones que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que forman parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor un importe por todo concepto, incluidos los gastos de representación y similares, superior en un 50% al promedio de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo, o cuando abonen tales conceptos teniendo vedado el pago de los mismos por normas que dispongan sus estatutos.

En segundo lugar, prevé, específicamente para las del artículo 20 inciso f) que la renta obtenida y el patrimonio social deben destinarse a los fines de su creación, es decir, a actividades de bien público, común o general y en ningún caso tales beneficios pueden ser distribuidos directa o indirectamente entre sus miembros.

Adicionalmente, la ley prevé la exclusión lisa y llana de la exención a aquellas entidades que obtengan sus recursos en todo o en parte de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carrera de caballos y actividades similares.

Como ya mencioné, se aclara que esta exención no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.

Con alguna variante esta última condición se aplica a las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que...”*no persigan fines de lucro exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobrelas deportivas....*” (Artículo 20 inc. m).

“*La explotación de juegos de azar, espectáculos públicos y carreras de caballos y la presunción del art. 20 in fine*” que la explotación de las actividades mencionadas en dicho artículo no constituye causal válida por sí misma para denegar la exención, en tanto dichas actividades sean efectuadas a modo complementario para la obtención de recursos en la realización del objeto de la entidad, que es en última instancia la causa última por la cual la exención se concede.

Impuesto al Valor Agregado(Ley 23349)

La exención otorgada en el Impuesto al Valor Agregado es un poco más compleja y no es amplia, ya que no abarca la totalidad de las actividades desarrolladas por el ente sin fines de lucro.

En efecto, el art. 7 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado establece:

"Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del art. 3 y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles en este artículo y las locaciones y prestacionescomprendidas en el mismo, que se indican a continuación:

h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 inc. e) del art.3, que se indican a continuación:

6) Los servicios prestados....por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a

las Ganancias, ... , cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos".

De la lectura surge que:

a) Para gozar de la exención en el Impuesto al Valor Agregado la entidad debe contar con el reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias.

b) La exención no es amplia, sino limitada a las denominadas "resto de locaciones y prestaciones".

Además en el inciso h) punto 11) del mismo artículo, se menciona que también quedarán exentos: *"Los espectáculos de carácter deportivo amateur, en las condiciones que al respecto establezca la reglamentación, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos."*

La reglamentación estableció que se debía entender por deporte amateur, aquel en que los protagonistas sean deportistas aficionados o amateurs, entendiéndose por tales aquellas personas físicas que no perciben retribución por practicar un deporte.

En sentido contrario, las entradas de acceso a espectáculos donde los protagonistas sean profesionales, están alcanzadas por el tributo.

El artículo incorporado a continuación del art. 7 de la Ley de IVA, acotó la aplicación de exenciones genéricas establecidas en leyes especiales, ya que exige que la norma eximente indique de manera taxativa que se refiere al Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo, y de acuerdo al último párrafo de la norma analizada, esta exigencia no será aplicable para las normas genéricas que se encontraren vigentes a la fecha de la modificación.

No obstante, el 1º párrafo del art. incorporado a continuación del art. 7 de la Ley de IVA excluye de la exención determinadas prestaciones por más que sean desarrolladas por entes sin fines de lucro exentos por norma especial (ya sea Ley 16656 o Ley de Mutuales 20321). La ley se refiere a los ingresos obtenidos de la actividad desarrollada por las entidades dedicadas a la salud pública o los entes sin fines de lucro ingresos provenientes de reuniones y espectáculos

artísticos, culturales, científicos y deportivos, los cuales deberán tributar el Impuesto al Valor Agregado.

Vale decir que la exención "limitada" del IVA cede ante la existencia de una norma genérica que establezca exenciones, -salvo las excepciones indicadas en el párrafo anterior-, con dos variantes:

- a) Si la norma se dictó antes del 09/09/2004, tiene plena validez pese a que se incluya la leyenda "todo impuesto nacional".
- b) Si la norma se dictó a partir del 09/09/2004, debe indicar de manera expresa la exención en el tributo bajo análisis.

Quiere decir que, entonces, para poder analizar si un ente sin fines de lucro (sea asociación civil, fundación o mutual) queda encuadrado en la exención debe analizarse:

- a) Si es que existe alguna ley especial que ampare la exención del ente.
- b) Si esa ley especial es aplicable al caso.
- c) En caso que la respuesta sea negativa, entonces, ver el alcance de la exención prevista en la propia ley de IVA.

De esta manera:

- a) Se reconoce una exención amplia en el IVA para aquellas entidades que tenían una exención genérica de impuestos por leyes especiales.
- b) En el caso que se dicten nuevas leyes, para que la exención en el IVA sea aplicable debe estar prevista expresamente en el texto legal.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

La Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta otorga una exención para los bienes pertenecientes a entidades reconocidas como exentas por la AFIP en virtud de lo dispuesto por los incisos d), e), f), g) y m) del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, lo cual es totalmente lógico, dada la complementariedad de ambos tributos.

Impuesto a los Ingresos Brutos

El código fiscal de la provincia de La Pampa reza:

“Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código o de leyes especiales, estén obligadas a pagar a la Provincia las personas que realicen actos u operaciones, o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos imponibles.

Al mencionar el objeto del hecho imponible de este impuesto que es “ se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizadas, con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen.” de distintas actividades, es claro que las entidades deportivas, por su fin social no se encuentran alcanzadas por el mismo.

Para que no queden dudas de esto, se establece dentro de las exenciones subjetivas, del inciso c) del Art. 194 del Código fiscal de la Provincia de La Pampa:

Artículo 194. EXENCIONES SUBJETIVAS. ENUMERACIÓN

Están exentos del pago de este impuesto:

* a) el Estado Nacional, los Estados Provinciales, Municipalidades y Comisiones de Fomento, sus dependencias y reparticiones autárquicas o descentralizadas, así como los fideicomisos en los que la provincia de La Pampa reviste el carácter de fiduciante, cualquiera fuera la actividad que desarrollen.

No se encuentran comprendidas en esta exención las empresas de los Estados mencionados cuando realicen operaciones comerciales, industriales, bancarias, de seguros, de prestación de servicios y cualquier otra actividad a título oneroso;

b) las representaciones diplomáticas y consulares de los países extranjeros acreditados ante el gobierno de la República, dentro de las condiciones establecidas por la Ley Nacional N°

13.238;

c) las asociaciones civiles, gremiales, mutuales, entidades religiosas, científicas, artísticas, culturales y deportivas que conforme a sus estatutos o documentos de constitución no persigan fines de lucro y los ingresos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, actas de constitución o documento similar y, en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados, consejeros, y/o directivos bajo la forma de utilidades, gratificaciones, honorarios u otros conceptos similares. En estos casos se deberá contar con personería jurídica o gremial, reconocimiento o autorización por autoridad competente, según corresponda. La exención a que se refiere el presente inciso no alcanza a los ingresos brutos provenientes del desarrollo habitual de actividades agropecuarias, mineras, comerciales, industriales, bancarias, prestaciones de servicios, o locaciones de bienes, obras y/o servicios, de seguros así como la industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural;

d) las asociaciones profesionales con personería jurídica o gremial, cualquiera fuese su grado, regulada por las leyes respectivas, y las cámaras de comerciantes e industriales, en lo que se refiere a los ingresos provenientes de cuotas y/o aportes sociales, protocolizaciones, certificación de firmas, actividades de capacitación o congresos y también por comisiones que se les reconozcan por servicios de percepción de tributos;

e) las Bolsas de Comercio autorizadas a cotizar títulos valores y los Mercados de Valores;

f) las emisoras de radiotelefonía y las de televisión, excepto las de televisión por cable, codificadas, satelitales, de circuitos cerrados y toda otra forma que haga que sus emisiones puedan ser captadas únicamente por sus abonados, en cuyo caso la exención se limita a los ingresos provenientes de la locación de espacios publicitarios;

g) los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y subsidiados por el Estado;

h) las cooperadoras escolares, policiales, de establecimientos hospitalarios, las fundaciones creadas por la Universidad Nacional de La Pampa o a través de sus facultades y otras entidades de bien público, por las actividades desarrolladas directamente por las mismas;

i) la Compañía Administradora del Mercado Mayorista Eléctrico S.A.;

j) las Agrupaciones de Colaboración Empresaria sin fines de lucro constituidas conforme a los artículos 367 a 376 de la Ley Nacional N° 19.550 y sus modificatorias, que tengan por objeto la adquisición de cosas muebles, ya sea en su estado natural o elaborado, como también la adquisición de materias primas para su posterior elaboración y comercialización por cuenta y orden de sus miembros; siempre que se cumplan las condiciones que fije la reglamentación.

k) El Fondo Fiduciario Público denominado Programa Crédito Argentino del Bicentenario para la Vivienda Única Familiar (Pro. Cre. Ar.), y su entidad Fiduciaria, Banco Hipotecario S.A., exclusivamente en sus operaciones relativas al Fondo, en el marco del Decreto N° 902/12 del Poder Ejecutivo Nacional.

* l) los monotributistas sociales, determinados por la Administración Federal de Impuestos según la Ley Nacional N° 25.865 y sus modificatorias, y aquellos sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes que realicen actividad primaria y deban tributar únicamente el componente previsional, según el artículo 11 de la Ley Nacional N° 24977.

CONCLUSIONES.

Teniendo en cuenta la información presentada, se puede concluir que este tipo de entidades no reviste mayor dificultad en lo referido a su constitución, ya que los trámites pueden ser realizados por cualquier persona y el asesoramiento que se brinda por parte de los organismos es muy completo y simple. Si evaluamos sus aspectos contables e impositivos, sin lugar a dudas es necesario el asesoramiento de un profesional en ciencias económicas, pero no es necesario que el mismo tenga un alto nivel de especialización en la materia, ya que las tareas a desarrollar por el mismo son claras y de fácil aplicación, en comparación con entes comerciales, industriales y de servicios. Esto hace a que aquellas personas que deseen crear este tipo de instituciones puedan tomar una decisión positiva, y que cumplan con su intención de compartir los intereses por la práctica deportiva de la comunidad de la que son parte.

BIBLIOGRAFIA

- Código Civil y Comercial de la Nación.
- Código Tributario de la Provincia de La Pampa, Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- Informe N°14 “La Exención a las Entidades sin fines de lucro” – Área Tributaria CECYT.
- Informe N°20 “La tributación en los entes sin fines de lucro: Asociaciones, Fundaciones y Mutuales”. - Área Tributaria CECYT.
- Ley 20628 de Impuesto a las Ganancias.
- Ley 25063 de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.
- Ley 23349 de Impuesto al Valor Agregado.
- Ley 24674 de Impuestos Internos.
- Página web de Dirección General de Superintendencia de Personas Jurídicas y Registro Público de Comercio – Gobierno de la Provincia de La Pampa.
- Balance correspondiente al ejercicio N°81 Club Atlético All Boys – Santa Rosa, La Pampa.
- Resolución Técnicas - F.A.C.P.C.E.