

Validez de las donaciones realizadas por una sociedad anónima a favor de entidades sin fines de lucro.

Por Hernán Ducret. Trabajo final del Premaster Semipresencial CUDES-Universidad Austral. Edición 2012.

SUMARIO.

1. Introducción. 2. Relación entre la donación efectuada por una S.A. y su objeto social. 3. Tipos de donaciones que puede realizar una Sociedad Anónima. 4. Encuadre impositivo y legal. 5. Donación en efectivo y en cheque. 6. Donación a través de tarjetas de crédito y débito directo. 7. Donaciones en especie. 8. Donaciones con cargo. 9. Conclusión.

1. Introducción

Un tema central al momento de instrumentar una donación por parte de una Sociedad, es la cuestión tributaria y legal. En la legislación argentina, son varias las normas que determinan si la donación es deducible o no de impuestos, así como si es legalmente admitida.

El presente trabajo se centra en las posibilidades que tiene una Sociedad Anónima al momento de realizar una donación y las alternativas que las disposiciones tributarias y legales brindan a dichas Sociedades cuando donan a entidades sin fines de lucro.

2. Relación entre la donación efectuada por una S.A. y su objeto social

Si bien las Sociedades Anónimas únicamente pueden desarrollar los actos que tengan relación con la capacidad de las mismas, las donaciones pueden hacerse sin que éstas necesariamente tengan relación directa con el objeto social. Entre otras razones, todo contribuyente, y las sociedades lo son, pueden obtener ventajas tributarias lícitas. De hecho la mayoría de las donaciones efectuadas por las sociedades comerciales son por fuera del objeto social. En consecuencia, las donaciones no necesariamente deben tener relación de medio a fin con el objeto social principal de las compañías. Por encima de ello, lo que debe analizarse en cada caso, son los beneficios que podría obtener la Sociedad al realizar la donación. En conclusión frente a una donación, la discusión debe versar, más que en la capacidad de la Sociedad, en la conveniencia de la donación, pues a la larga la relación entre la donación y el objeto social es un análisis que debe surtirse frente a cada hecho en

3. Tipos de donaciones que puede realizar una Sociedad Anónima

Las principales alternativas que puede tener una Sociedad Anónima donante al momento de efectuar una contribución económica a entidades sin fines de lucro son:

- A. en efectivo o en cheque
- B. a través de débito automático en las tarjetas de crédito de la Sociedad donante
- C. por débito directo en las cuentas bancarias de la Sociedad donante
- D. por transferencia bancaria
- E. en especie (inmuebles, automotores nuevos o usados, muebles, obras de arte, joyas, ropa, comida, medicamentos, equipamiento, acciones, títulos públicos, etc.).

Algunas observaciones respecto de las alternativas señaladas:

- La donación en efectivo, cheque, depósito directo en las cuentas bancarias de la institución, a través del débito directo en el sistema de tarjetas de crédito o en la cuenta bancaria de la Sociedad donante, es la forma más simple desde el punto de vista instrumental y la que las instituciones receptoras prefieren dada la fungibilidad del dinero.
- La donación en especie, si bien es de fácil realización material, tiene algunas complejidades respecto de su valuación a la hora de su deducción impositiva. En el caso de bienes registrables, inmuebles y automotores, se deberá cumplir además con los requisitos impuestos por los respectivos registros.
- La donación de acciones y títulos públicos tiene algunas particularidades desde el punto de vista legal dado que la Inspección General de Justicia (IGJ) es estricta y restrictiva en la cuestión de la posibilidad de tenencia de acciones por parte de una asociación civil o fundación y algo más tolerante al momento de abordar la cuestión de los títulos públicos.

Al realizar una donación, la Sociedad donante puede expedirse respecto del destino de la donación; es decir, si la misma tiene algún tipo de cargo para un programa o destino en especial, o si es de libre afectación. Este punto se desarrollará más adelante.

4. Encuadre impositivo y legal

A continuación se expone un breve panorama del marco impositivo y legal con el que se encontrará una Sociedad al momento de realizar una donación a entidades sin fines de lucro:

Personería jurídica

Las entidades sin fines de lucro pueden constituirse entre otras formas jurídicas como fundaciones o asociaciones civiles.

Si bien el código civil reconoce como sujetos de derecho a las *simples asociaciones* que no han tramitado su personería jurídica, según las normas legales vigentes, el no contar con la misma impide a la institución tener la posibilidad de acceder a cuentas bancarias a su nombre y la posibilidad de obtener la exención fiscal. Pueden recibir donaciones sin inconveniente alguno pero al no tener personería y por lo tanto, no contar con el formal reconocimiento de su exención impositiva que otorga la AFIP, las donaciones no pueden ser deducidas impositivamente por la Sociedad donante. Es conveniente que esta situación sea claramente explicitada a la potencial Sociedad donante dado que la misma está legalmente habilitada a donar pero no a deducir.

La exención fiscal

La exención impositiva para las asociaciones civiles y las fundaciones está establecida en el artículo 20, inciso f) de la Ley No 20.628 del Impuesto a las Ganancias. La obtención de personería jurídica es requisito indispensable para acceder al reconocimiento de exención fiscal en el Impuesto a las Ganancias, pero no es suficiente. La exención fiscal debe ser solicitada formalmente por la institución en la agencia de la AFIP que le corresponda según su domicilio fiscal¹. El hecho de obtener personería no otorga automáticamente la exención sino que debe ser especialmente petitionada. Generalmente el otorgamiento de la exención es por un tiempo limitado, a cuyo vencimiento debe ser renovada.

La Resolución General (RG) de la AFIP 1815/05 y sus modificatorias establece los requisitos, condiciones y formalidades a cumplir para ser reconocida como entidad exenta.

Además, establece un régimen de empadronamiento para las entidades exentas. Aquellas instituciones que hayan obtenido personería jurídica pero que no hayan recibido la exención expresa de la AFIP pueden desarrollar su accionar institucional, siendo limitada la responsabilidad y pueden recibir donaciones pero éstas no serán deducibles por la Sociedad donante.

Aspectos relevantes a considerar

Los aspectos que para la Sociedad donante resulten útiles conocer, son:

- La posibilidad de deducir el monto donado de las ganancias como un gasto más, vinculado con la fuente de ingresos, está limitada al 5% de la ganancia de fuente argentina obtenida en cada año². No se pueden deducir donaciones de las ganancias de fuente extranjera y tampoco se pueden deducir donaciones a entidades sin fines de lucro del exterior.

¹ Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 1.344/98 art.34.

² Art. 81 inc. c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628 y modificaciones posteriores.

- No todo lo donado implica un ahorro sino que en realidad el ahorro para la Sociedad donante es equivalente a la tasa del Impuesto a las Ganancias a la cual tributa por el importe donado.
- Para que la deducción sea posible, la entidad receptora de la donación debe estar previamente reconocida como exenta por la AFIP. No todas lo están porque para estarlo se necesita tener personería jurídica y haber realizado el trámite solicitando dicho reconocimiento. En algunos casos esta solicitud es denegada por la AFIP, o bien puede otorgarse por un tiempo determinado, al término del cual hay que iniciar un nuevo pedido de exención.
- La donación será deducible si la institución destinataria tiene como objeto principal alguno de los cuatro que se detallan a continuación³:
 - a) La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.
 - b) La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuente con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, certificaciones que son extendidas por la Secretaría de Ciencia y Tecnología dependiente del Ministerio de Cultura y Educación.
 - c) La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.
 - d) La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación, como asimismo la promoción de valores culturales mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

Donaciones a entidades del exterior

Las Sociedades Anónimas pueden realizar donaciones al exterior estando éstas legalmente admitidas, pero las mismas no son deducibles impositivamente. Existe una limitación sobre la posibilidad de girar dinero al exterior para las asociaciones civiles y fundaciones que gozan

³ Art. 81 inc. c) de la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628 y modificaciones posteriores. Con posterioridad a la promulgación de la Ley de Impuestos a las Ganancias los organismos citados en el inc. 3 han modificado su nombre y su dependencia jerárquica, por lo tanto el certificado al que hace referencia a la fecha de edición de la presente publicación es extendido por la Agencia de Promoción Científica y Tecnológica del Ministerio de Ciencia, Tecnología e Inversión Productiva.

de exención en el Impuesto a las Ganancias⁴. Si realizan donaciones a entidades del exterior se considera que se están trasladando exenciones a fiscos extranjeros y entonces la entidad es sancionada con la pérdida de la exención fiscal.

Donaciones a organismos públicos

Una Sociedad Anónima puede orientar sus donaciones hacia ciertos entes pertenecientes a la esfera pública tales como una escuela, hospital, museo o biblioteca pública, tan solo por nombrar algunos de ellos. En estos supuestos, a esa donación le caben los mismos recaudos que los descriptos en párrafos anteriores respecto de las donaciones que se efectúan a las asociaciones civiles y fundaciones.

En algún momento se planteó esta cuestión con cierto grado de duda sobre el alcance de las previsiones del artículo 81 inciso c) de la Ley 20.628 y yendo un paso adelante, sobre el porcentaje permitido de deducción visto desde la óptica de la Sociedad donante. Es decir, en primera instancia si los montos donados a ese tipo de entes eran deducibles y si así fuera hasta qué porcentaje de deducibilidad le era aceptado considerar a la Sociedad donante: ¿el establecido en forma general para las restantes donaciones (hoy 5%) o por tratarse de establecimientos pertenecientes a la esfera pública cabía la deducción del 100% de las donaciones efectuadas?. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en un fallo de fecha 23 de diciembre de 2004 se manifestó sobre la procedencia de la deducibilidad por parte de los donantes de este tipo de donaciones afirmando que el porcentaje que les es posible deducir en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias es el mismo permitido para las restantes entidades incluidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 (exenciones) de la Ley 20.628.

5. Donación en efectivo y en cheque

Conforme a lo dispuesto por los arts. 1 y 2 de la Ley N° 25.345 (Ley Antievasión), las donaciones de sumas de dinero superiores a \$1.000 o su equivalente en moneda extranjera no serán legalmente válidas entre la Sociedad donante y la institución donataria, así como tampoco frente a terceros, en tanto no sean realizadas mediante:

- Depósitos en cuentas de entidades financieras
- Giros o transferencias bancarias
- Cheques o cheques cancelatorios
- Tarjetas de crédito o débito

⁴ Art. 21 de la Ley 20.628.

- Otros procedimientos que autorice el Poder Ejecutivo Nacional

Asimismo, las donaciones de sumas de dinero que no fueron efectuadas de acuerdo a lo dispuesto precedentemente no serán deducibles por la Sociedad donante, ni tampoco generarán demás efectos tributarios que correspondan a ésta, aun cuando la Sociedad donante acredite la veracidad de la operación en cuestión.

Régimen de información

La Sociedad donante deberá informar a la AFIP las donaciones efectuadas durante el ejercicio fiscal, al igual que las entidades receptoras de la donación⁵.

La Sociedad donante no tendrá la obligación de informar, si se trata de⁶:

- a) donaciones periódicas que no superen la suma de \$1.200 por cada donante -asociado o adherente- en un mismo periodo fiscal;
- b) donaciones eventuales que no superen la suma de \$600 por cada donante, a cada institución, en un mismo periodo fiscal.

La excepción a informar por parte de la Sociedad donante no será procedente si la suma total a justificar supera el monto de \$2.400 por cada donante en un mismo periodo fiscal.

Los recibos, tickets o cupones que la respectiva institución extienda habitualmente, serán aceptados como principio de prueba de estas donaciones.

Las Sociedades Anónimas donantes, deberán presentar la citada información junto con la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal a informar. Asimismo, la Sociedad donante podrá exigir a la entidad donataria, una constancia del depósito efectuado a su nombre. Para ello podrá requerir fotocopias de las boletas de depósito de las donaciones realizadas, certificadas por los donatarios, quienes dejarn constancia en ellas de los datos de la Sociedad donante e importe de la donación efectuada.

Respecto a la donación en cheque, es similar al caso del efectivo. Se realiza mediante depósito bancario y rigen los mismos requisitos formales.

6. Donación a través de tarjetas de crédito y débito directo

En este caso, la Sociedad donante deberá suministrar a la institución destinataria los datos de su tarjeta y el monto del importe a donar en un formulario preparado a tal efecto. En el caso que la institución no tenga el formulario diseñado, la Sociedad donante puede confeccionar una carta con los mismos datos y quedarse con la copia firmada por la

⁵ Resolución General (AFIP) 1815, artículo 37.

⁶ Resolución General (AFIP) 1815, artículo 44.

institución. A fin de año deberá completar los mismos requisitos formales que para una donación en efectivo.

En algunos casos, las instituciones solicitan la donación a través de tarjetas de crédito en forma telefónica. La Sociedad donante brinda los datos descriptos en el formulario no quedándole comprobante alguno en sus manos, dado que estos datos sólo quedan en poder de la institución receptora. Es conveniente que en estos casos solicite que la institución le envíe una confirmación por escrito de la operación, para que la misma quede adecuadamente registrada por la Sociedad donante.

En el caso de donaciones a través de tarjetas de crédito, la AFIP considera válido el resumen de cuenta de la tarjeta de crédito donde consten los cargos efectuados en los mismos por las entidades donatarias. De igual modo y en el caso de donaciones efectuadas por débito directo en cuenta bancaria, los extractos bancarios de la Sociedad donante surten los mismos efectos probatorios que los resúmenes mencionados más arriba.

7. Donaciones en especie

Para que las donaciones en especie sean deducibles, se hace necesario:

1. la generación de un documento que acredite qué es lo que se dona, y
2. un método de valuación para fijar su importe en moneda de curso legal.

Cuando se trata de bienes registrables -como inmuebles, automóviles, etc.-, los registros y escribanías proporcionan el documento que acredita lo donado. Tanto en el caso de bienes registrables como no registrables el monto de lo donado está fijado por normas de la AFIP que establecen el siguiente método de valuación⁷:

- *Bienes muebles e inmuebles, amortizables y no amortizables, bienes intangibles, acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos comunes de inversión, títulos públicos, otros bienes, excepto bienes de cambio*: por el valor impositivo computado por la Sociedad donante en su declaración jurada de impuesto a las ganancias.
- *Bienes de cambio*: por el costo efectivamente incurrido.

Valuación de los bienes

La valuación de los bienes que se donan ofrece algunas complicaciones. En términos generales, podemos decir que seguramente el valor contable y/o fiscal que pueda tener el bien en el patrimonio de la Sociedad donante será diferente del valor de mercado al

⁷ Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias N° 1.344/1998 art. 123 actualizado por el decreto N°290/2000.

momento de hacer la donación. La ley abre numerosas alternativas cuando de empresas donantes se trata, y también distingue según el bien de que se trate (inmuebles, intangibles, acciones, títulos públicos, etc.), y según si el bien está ubicado en el país o en el exterior.

Las Sociedades donantes que efectúen donaciones en especie también quedan obligadas a presentar a la AFIP, a través de su declaración jurada anual, la información referida a aquellas. En este caso se deberá primero identificar el tipo de bien donado (bienes muebles registrables y no registrables, bienes fungibles, bienes inmateriales, inmuebles, etc.). A continuación se deberá informar los datos de Registro, de corresponder (si son inmuebles o bienes muebles registrables), la cantidad de unidades o la unidad de medida, la especie y la calidad de modo de identificar adecuadamente el bien donado.

La obtención de un “recibo” por parte de la entidad donataria en el cual consten los bienes donados y su valor es siempre recomendable y servirá como base para la información a suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La cuestión del IVA

Una consideración muy importante a tener en cuenta por parte de las Sociedades Anónimas que donan bienes en especie y/o servicios es prestar especial atención si los mismos se hallan inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado. De ser así, el crédito fiscal que mereció ese bien o servicio que ahora se dona, al momento de su ingreso al patrimonio de la Sociedad donante, deberá ser reintegrado al Fisco en el mes en que tal circunstancia se verifique⁸.

El caso de la donación de un servicio es algo más complejo. El monto de la donación que sería deducible es el del valor de precio de lista del servicio. Si bien las normas vigentes no aclaran al respecto, al igual que lo que ocurre con la mercadería comprada y siguiendo la misma línea habrá que reintegrar al Fisco aquel crédito fiscal que hubiera sido computado en algún momento por la Sociedad donante por insumos adquiridos para poder brindar el servicio y esta devolución deberá hacerla considerándola como débito fiscal en el mes en que tal servicio se done.

Instrumentación de las donaciones en especie

Sobre cada alternativa posible de donación en especie caben los siguientes comentarios:

- *Inmuebles*: se deben hacer por escritura pública.
- *Automotores usados*: se debe confeccionar un formulario 08 proporcionado por los Registros de la Propiedad Automotor de la jurisdicción donde está radicado el vehículo.

⁸ Art. 58 del Decreto 692/98, reglamentario de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- *Bienes no registrables*: como muebles, obras de arte, ropa, alhajas, comida, equipamiento, medicamentos, etc.: al no haber requisitos especiales fijados por registros u organismos de contralor, el recibo proporcionado por la entidad destinataria es el documento que acredita la donación.
- *Acciones y títulos públicos*: en el caso de aquellas acciones y títulos que coticen en Bolsa, las transferencias generalmente se realizan a través de agentes bursátiles que entregan los comprobantes de transferencia con el correspondiente valor al que se hizo la operación. Pero ante un escenario de posible recepción de acciones de una sociedad anónima (que cotice o no en Bolsa) existen regulaciones muy específicas y acotadas emanadas de la Inspección General de Justicia. En principio, las asociaciones civiles y las fundaciones podrían adquirir a título gratuito acciones de una sociedad anónima siempre que tal circunstancia no signifique para aquellas entidades asumir el carácter de sujeto controlante de la sociedad anónima participada⁹. Es importante saber que las Direcciones Provinciales de Personas Jurídicas de cada una de las jurisdicciones provinciales en muchos casos establecen restricciones particulares a la tenencia de acciones por parte de asociaciones civiles y fundaciones.

8. Donaciones con cargo

En algunas circunstancias la Sociedad donante desea que la donación sea utilizada para un fin, destino o programa específico de los muchos que puede llevar adelante una institución, como puede ser un programa de desnutrición infantil, la construcción de una fuente en el predio de la entidad de beneficencia, etc. Se recomienda que el “cargo” de la donación, es decir el destino específico para el cual la organización la debe utilizar, sea explicitado por escrito. De no haber una explicitación escrita del destino de la donación, la institución la puede tomar sin cargo alguno y será de libre disponibilidad o asignación.

¿Cuáles son los derechos de la Sociedad donante en este caso de controlar el destino de la donación? ¿Qué recursos tiene la Sociedad donante en caso de no respetarse el cargo?

La Sociedad donante puede revocar judicialmente la donación efectuada ante la evidencia de la falta de cumplimiento por parte de la entidad donataria del cargo asociado a la misma¹⁰, lo cual implica el inicio de una acción judicial que requiere patrocinio letrado.

Incumplimiento de donación con cargo por parte de una asociación civil¹¹

⁹ Art. 437 de la Resolución General (IGJ) N° 7/2005.

¹⁰ Art. 1848 y siguientes del Código Civil.

Una asociación civil recibió una donación de una fracción de campo y cada uno de los donatarios se reservó un lote de terreno. La donataria debía subdividir el predio y escriturarles las fracciones que aquellos se reservaron. Con motivo del incumplimiento del cargo, los donantes iniciaron una acción tendiente a obtener su cumplimiento. En primera instancia se rechazó el pedido al no haberse realizado la donación por escritura pública. Apelaron los actores y la Cámara de Apelaciones admite la demanda. Algunos comentarios:

1º Si la asociación civil accionada reconoció en una asamblea su obligación de subdividir una fracción de terreno que varios asociados le donaron y escriturar a favor de éstos las fracciones cuyo dominio se reservaron y cuya posesión retuvieron, no puede alegar la nulidad de la decisión para justificar su incumplimiento, siendo que se trata de una decisión societaria firme ante la falta de impugnación por legitimado alguno dentro del plazo de tres meses que regula la ley 19.550. al admitir como legítima la posesión del terreno ejercida por los donatarios.

2º El reconocimiento expreso de la obligación de subdividir y escriturar parte de un inmueble a favor de ciertos asociados, efectuado por la asociación civil demandada en un acta de asamblea ordinaria, no necesita expresar la causa de esa obligación, consistente en la donación del terreno que aquellos hicieron con reserva de dominio sobre ciertos lotes, siendo que se encuentra refrendado, reforzado o ratificado con la tolerancia tenida por aquella para con la posesión de los donantes ejercieron de hecho sobre sus parcelas aún no delimitadas, motivo por el cual nada debe resolverse acerca de la supuesta nulidad de la donación por ausencia de escritura pública.

9. Conclusión

Es conveniente que antes de que una Sociedad Anónima realice una donación verifique la situación impositiva de la institución destinataria. En el caso de que la institución donataria no esté reconocida como exenta formalmente por la AFIP o su objeto principal no sea uno de los cuatro objetos descriptos, la donación legalmente es admitida como tal, pero no podrá ser deducida en su declaración jurada por la Sociedad donante. En la terminología fiscal deducir significa descontar o restar de los ingresos, es decir considerarla como una partida computable a los efectos de determinar la ganancia sujeta a impuesto. En resumen, la

¹¹ Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mercedes, sala II. Santamaría, Adolfo Antonio c. Centro Tradicionalista "El Fogón" s/cumplimiento de contrato. 17/05/2012. Sobre donación. LLBA 2012 (julio), 693.

donación estaría legalmente admitida -no así fiscalmente admitida- y no se estaría cometiendo delito alguno.

Bibliografía general: Guillermo Arboleya – Pedro M. Gecik: “Guía para realizar donaciones – Aspectos impositivos y administrativos”, Primera Edición Noviembre 2008, Editorial CISUDESA