

# JURISPRUDENCIA COMENTADA. ASOCIACIONES SIN FINES DE LUCRO: LA PROBLEMÁTICA DE LAS EXENCIONES EN INGRESOS BRUTOS



¿Es útil? (0) (0)

Natalia P. Robledo  08/08/2025

## SUMARIO:

Se analiza un fallo que aborda la problemática de las exenciones en el impuesto sobre los ingresos brutos para asociaciones sin fines de lucro en la Provincia de Santa Fe. La sentencia destaca que la exención no es automática por su condición de asociación, sino que depende de que persigan una finalidad de bien común, y no solo el beneficio de sus miembros. Se examina la normativa provincial y la doctrina de la Corte Suprema en casos similares para contextualizar la decisión.

## Esta doctrina fue publicada en:

- Práctica Integral Santa Fe (PSF)

## I - PROEMIO

El artículo 212, inciso b), del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe (t.o. 2014 y modif.) regula una exención en el impuesto sobre los ingresos brutos que alcanza a *“las asociaciones, entidades de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, instituciones religiosas y asociaciones gremiales, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documentos similares, y en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre los socios”*. Indica la aludida norma que *“en todos estos casos se deberá contar con personería jurídica o gremial o el reconocimiento por autoridad competente, según corresponda”*. Aclara el texto normativo, que *“esta disposición no será de aplicación en los casos en que las entidades señaladas desarrollen la actividad de comercialización de combustibles líquidos y gas natural, que estarán gravadas de acuerdo con lo que establezca la ley impositiva”*.<sup>[1]</sup>

La realidad fáctica denota que, a partir de lo dispuesto por la ley de rito en orden a la dispensa tributaria reseñada, se han suscitado múltiples interpretaciones. Como sostiene Casás, citado por Alberto Tarsitano, *“la interpretación de las exenciones y beneficios fiscales es sin duda, una de las cuestiones que están marcadamente teñidas por la predisposición a adoptar criterios apriorísticos de raíz ideológica y por ende, acientíficos desde el punto de vista jurídico. Este punto de vista se concreta en un apego a la literalidad para apreciar la singularidad o eficacia de la norma y la ajenidad de consideraciones teleológicas vinculadas a su dictado”*.<sup>[2]</sup>

El fallo “Asociación de Empresas de Servicios Fúnebres de la Provincia de Santa Fe c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo”<sup>[3]</sup>, de la Cámara de lo Contencioso Administrativo N°

1, aporta importantes directrices en torno a la exención dirigida a las asociaciones sin fines de lucro y a la finalidad de bien común que debe ser perseguida para la procedencia de la misma.

## II - LOS HECHOS

La recurrente, Asociación de Empresas de Servicios Fúnebres de la Provincia de Santa Fe, interpuso recurso contencioso administrativo contra la Provincia de Santa Fe impugnando las resoluciones (API) 2942/1997, 544/1998 y 128/1999, la resolución 482/2007 del señor ministro coordinador y el decreto 1122/2010 del señor gobernador, mediante el cual se resolvió rechazar el recurso de revocatoria interpuesto contra la resolución 482/2007 por la que, a su vez, no se hizo lugar al recurso directo, confirmándose así la determinación impositiva referida a reajustes en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos plasmada en la primera de las resoluciones cuestionadas.

Luego de referir al agotamiento de la vía administrativa previa y a la exigencia del *solve et repete*, la actora señaló que era una asociación civil sin fines de lucro, con personería jurídica otorgada por la Provincia el 22/9/1953 y que desarrollaba, entre sus actividades, según lo establecido en su estatuto, la representación de sus asociados ante autoridades nacionales, provinciales y privadas en la tratativa y concreción de convenios. Agregó que sus asociados abonaban una cuota social simbólica, y que, además, colaboraban con la mantención del ente mediante el aporte de un mínimo porcentaje (4%) de la facturación por sus trabajos con entidades con las cuales la asociación había celebrado acuerdos. Refirió a que la totalidad de los recursos estaban destinados a afrontar los gastos de funcionamiento y mantención de la entidad, cuyos ingresos no se distribuían ni directa ni indirectamente entre sus asociados y expresó que desde su nacimiento y por muchos años, contó con la exención tributaria provincial -impuesto sobre los ingresos brutos y L. 5110- por encontrarse enmarcada en las disposiciones del artículo 159, inciso b), del Código Fiscal (t.o. 1997) -actualmente, [art. 212, inc. b\), CF](#) (t.o. 2014 y modif.)-, agregando que también estaba exenta de tributos nacionales. Explicó las razones por las cuales consideraba que encuadraba en la normativa aplicable a los sujetos exentos; y dijo que, sin ningún fundamento, la Administración provincial de impuestos (API) decidió determinar una deuda, en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos y ley 5110, sin haber revocado formalmente la exención oportunamente otorgada.

Con relación a la resolución apelada, argumentó en torno a la nulidad del procedimiento administrativo, indicando que nunca se trató, ni siquiera de manera tangencial, la vigencia de la exención; que no se incorporaron las diferentes constancias de exención y de no retención de la que era beneficiaria; que se ofreció prueba que no fue proveída; y que no se resolvió sobre lo cuestionado (la vigencia de la exención), concluyendo que todo ello generaba una grosera vulneración del debido proceso administrativo. Puntualizó que se había omitido referir al método de determinación utilizado, así como también remitir a algún informe o dictamen que sirviese de fundamento.

Por otra parte, aludió a la realidad económica, considerando que gravar sus ingresos con tributos provinciales constituía un atropello. Por último, argumentó en torno a la exorbitancia de la multa, invocando la falta de antecedentes como infractor y la violación al principio de razonabilidad, y mencionó la concurrencia de un supuesto error excusable.

Al contestar la demanda, el Fisco provincial negó la nulidad del procedimiento administrativo y argumentó que la actora se trataba de una asociación de empresarios sin personería gremial y que, por tal motivo, era pasible del gravamen finalmente determinado mediante el acto impugnado. Respecto de la invocada falta de motivación, señaló que la obligación tributaria nace de la ley, y que en el caso no se trataba de un supuesto de revocación de una exención, sino lisa y llanamente de una correcta interpretación y aplicación de la norma impositiva. Por lo demás, añadió que el estatuto le acordaba a la actora "*unas prerrogativas demasiado amplias como para constreñir el objeto social a exclusivamente una finalidad de bien público*".

## III - LA SENTENCIA

La Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1 resolvió declarar procedente el recurso interpuesto y, en consecuencia, anular los actos impugnados. Para decidir de ese modo, si bien el tribunal consideró que no prosperaban las alegaciones que referían a los vicios formales (respecto a que no se habrían proveído pruebas y a la falta de motivación del acto), ni las consistentes en que no se

revocó la exención, en cambio, sí tenía favorable acogida el agravio intentado en el fundamental aspecto vinculado a la exención en sí misma.

Del voto del juez preopinante doctor Lisa (al que adhirieron los doctores Deb y Aragón), amerita reseñar las siguientes consideraciones:

- *“Las diferencias entre las partes podrían resumirse así: mientras la actora -según su argumentación- prescindiría del objeto o finalidad de la asociación, la demandada -en cambio- niega la exención con base en que ‘los fines’ ... o ‘los objetivos’ ... ‘no guardan similitud alguna’, o ‘no condicen’, con los previstos legalmente, tratándose -en suma- de una entidad que ‘nuclea básicamente a asociaciones empresariales de derecho comercial [por lo que] no puede ser comprendida en ninguna de las hipótesis que indica la disposición’...”.*

- *“Considero que las ‘asociaciones’ sin fines de lucro, por el solo hecho de serlo, no están automáticamente exentas del tributo si no persiguen alguna finalidad de bien común; criterio este que puede entenderse subyacente en el precedente de Fallos: 332:2529, en el que la Corte nacional le negó la exención al impuesto a las ganancias -cuyo régimen la propia actora considera análogo al del IIBB- a la Asociación Rosarina de Anestesiología, al considerar que la finalidad de esa asociación -que se entendió circumscripta al beneficio exclusivo de sus socios- resulta contradictoria con la noción de entidad de ‘beneficio público’ que justifica el otorgamiento de la exención, ‘en tanto implicaría admitir la dispensa del tributo aunque el único fin perseguido por el ente sea el beneficio de sus propios integrantes’; así como también en la opinión de la más calificada doctrina (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., ‘Impuesto a las ganancias. Análisis de doctrina y jurisprudencia’, cuarta edición, LN, pág. 253, Buenos Aires, año 2007)”.*

- *“Pues bien, a mi juicio no es dudoso que la actividad de la actora no se agota en la exclusiva satisfacción de los intereses de sus asociados”.*

- *“Por el contrario, se trata de una actividad estrechísimamente vinculada a un especial servicio público -el de inhumación o enterramiento- cuyos rasgos fundamentales, y trascendencia para el bien común, ya han sido descriptos por el tribunal -aunque con integración parcialmente distinta- en autos ‘Edén SA’ (AyS, T. 6, pág. 120), a cuyos fundamentos en este punto remito”.*

- *“En ese orden, y de conformidad al Estatuto que la rige ... la recurrente [que no tiene permitido realizar servicios fúnebres en forma directa ni comercializar sistemas de abono de sepelio -art. 2, inc. p)-, y que en caso de disolución sus fondos y bienes sociales serán transferidos a alguna asociación de bien común o filantrópica -art. 36-], tiene como objeto, entre otros, tratar ‘que los sepelios se realicen en las mejores condiciones para la higiene pública’ [art. 2, inc. f)]; ‘propender a que las inhumaciones de la población menesterosa se realice a costos mínimos contribuyendo con todos los medios conducentes a esa elevada finalidad’ [art. 2, inc. g)]; ‘colaborar con las autoridades nacionales, provinciales, municipales y comunales cuando sea necesario coadyuvar en fines de interés público y/o tengan atingencia con lo que hace a la actividad’ [art. 2, inc. h)]; ‘propender a la concreción de actividades científicas, artísticas y deportivas necesarias para el desarrollo cultural de las actividades del sector’ [art. 2, inc. ñ)]; ‘colaborar con entidades de bien común a través de sus asociados especialmente en catástrofes, inundaciones’ [art. 2, inc. o)]...”.*

- *“A la luz de esos criterios, y siendo que no ha sido cuestionado el destino de los ingresos de la actora, ni invocado ni demostrado que ellos se distribuyan directa o indirectamente entre los socios, puede entenderse que, por su actividad, sí está incluida en la exención pretendida. Así lo debe haber entendido también la Administración Federal de Impuestos, la que -frente a un régimen jurídico efectivamente similar...- ha eximido a la recurrente del pago del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado...”.*

#### **IV - NUESTRAS CONSIDERACIONES**

##### **1. Asociaciones sin fines de lucro. Bien público. Bien común**

La premisa sobre la que recae el fallo del caso *sub lite* versa sobre una discrepancia en la interpretación del [artículo 212, inciso b\), del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe](#). En tal sentido, la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1 ha entendido que mientras la demandada negaba que la actividad de recurrente pudiera encuadrar en alguna de las mencionadas en la norma, la actora consideraba que su sola condición de “asociación” (sumado a que sus ingresos eran destinados exclusivamente a su objeto social y a que, en ningún caso, se distribuían directa o indirectamente entre los asociados) le alcanzaba para acceder a la exención con prescindencia de la valoración que pudiera efectuarse con respecto a si su finalidad era o no socialmente útil.

Con cita del fallo “Asociación Rosarina de Anestesiología c/Fisco Nacional (DGI) s/imp. acto administ. -medida cautelar-”<sup>[4]</sup>, del Címero Tribunal nacional, el juez preopinante doctor Lisa, en su voto, señaló que *“las ‘asociaciones’ sin fines de lucro, por el solo hecho de serlo, no están automáticamente exentas del tributo si no persiguen alguna finalidad de bien común”*. Luego de referir a dicha jurisprudencia -y adelantando la suerte favorable del recurso-, el magistrado consideró que, en el caso, la actividad de la actora no se agotaba en la exclusiva satisfacción de los intereses de sus asociados, sino que se trataba de una actividad vinculada a un especial servicio público.

Es dable advertir que el fallo referido por el juez de Cámara también fue invocado por la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe *in re* “Asociación Transportistas Unidos de Elortondo c/Provincia de Santa Fe -recurso contencioso administrativo- s/queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad”<sup>[5]</sup>, que a su turno se pronunció en el sentido de que *“en cuanto a la definición de ‘beneficio público’, que constituye, al igual que en el caso de ‘bien público’, un concepto jurídico indeterminado, la Corte Federal señaló como pauta que no puede admitirse la dispensa del tributo cuando ‘el único fin perseguido por el ente sea el beneficio de sus propios integrantes’ (Fallos: 332:2529, citados)”*.<sup>[6]</sup>

En orden a los conceptos de “bien público” y de “bien común”<sup>[7]</sup>, recordemos que el primero de ellos está expresamente contemplado en la dispensa tributaria del [Código Fiscal provincial](#), al tiempo que el segundo está presente en las normas del [Código Civil y Comercial de la Nación \(CCyCo.\)](#) regulatorias de las asociaciones civiles. En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por el [artículo 168](#) del citado cuerpo legal, *“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”*<sup>[8]</sup>. La Fiscalía de Estado de la Provincia de Santa Fe, a través del dictamen 779/2014<sup>[9]</sup>, ha ratificado su postura<sup>[10]</sup>, referida a que el término “asociación” no debe ser interpretado aisladamente sino en función de lo señalado a continuación de la norma; y que, por lo tanto, serían objeto de exención, únicamente, las asociaciones que sean entidades de beneficencia, de bien público, asistencia social, de educación e instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas. Por su parte, en el referido precedente, el organismo indicó que en cuanto a la expresión “bien público”, correspondía remitir al dictamen 887/1981<sup>[11]</sup> de la Fiscalía de Estado, en el que se lo definió diciendo que *“públicos son los servicios que se prestan a la población y que por lo tanto se vinculan con el interés general, y dejan de ser públicos cuando no abarcan potencialmente a todos los individuos de la comunidad, sino solo a un sector determinado de la misma”*. El órgano asesor también se ha referido a la “finalidad de bien común”, expresando, mediante el dictamen 1601/2013<sup>[12]</sup>, que cuando una entidad tiene como finalidad el bien común, su objetivo no debe ser útil solo para los miembros que la componen, sino que debe trascender más allá de ellos y extenderse a la comunidad en la que se desarrollan en conjunto.

Di Paolo señala que, en opinión de la Fiscalía, no hay dudas de que la Inspección General de Personas Jurídicas de la Provincia de Santa Fe, antes de autorizar a una asociación civil sin fines de lucro, analiza su “objeto principal”, en cuanto a si el mismo es comprensivo del bien común o bien público. En ese orden de ideas, el autor expresa que las asociaciones civiles sin fines de lucro, hasta tanto obtengan la personería jurídica, se configuran como “simple asociaciones” o “asociaciones simples”, reguladas por los [artículos 187 a 192 del CCyCo.](#), no encuadrando en las previsiones del [artículo 212, inciso b\), del Código Fiscal provincial](#).<sup>[13]</sup>

## 2. Las entidades sin fines de lucro frente a la letra de la ley de coparticipación federal

Del texto de la ley 23548<sup>[14]</sup> se puede inferir que la misma, en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, deja fuera del ámbito de imposición a las entidades sin fines de lucro. En efecto, la aludida norma instituye, en el [artículo 9, inciso b\), punto 1](#)), que *“en lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas ... Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales **con fines de lucro**, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos”*.

Al respecto, debemos advertir que, en función de lo regulado por el [artículo 174 del Código Fiscal](#) (t.o. 2014 y modif.)<sup>[15]</sup>, que hace recaer el impuesto sobre los ingresos brutos sobre las actividades onerosas -lucrativas o no-, queda de manifiesto que la legislación provincial se aparta del test de armonización dispuesto por la ley de coparticipación federal de impuestos. Ello no resulta un dato menor si consideramos que la sentencia bajo análisis corresponde a una causa iniciada en el año 2010; y que, con anterioridad a la misma, en un precedente administrativo que involucrara a la misma asociación, se ha controvertido si las actividades desarrolladas por la misma resultaban o no de carácter oneroso.<sup>[16]</sup>

Ante dicho contexto, amerita traer a colación el fallo “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/Provincia del Chaco s/amparo”<sup>[17]</sup>, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En el caso de marras, la recurrente promovió una acción de amparo contra la Administración Tributaria de la Provincia del Chaco a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del artículo 116 del Código Tributario provincial (DL 2444/1962) y la nulidad de las resoluciones administrativas que, con fundamento en dicha norma, habían determinado una deuda en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad sin fines de lucro desarrollada. El planteo fue rechazado en las instancias provinciales y, finalmente, el Címero Tribunal revocó el pronunciamiento. La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en la sentencia que la decisión cuestionada volvía inoperante la solución normativa prevista en la ley de coparticipación federal de impuestos vigente y que iba en desmedro del propósito de homogeneidad normativa perseguido por la mencionada norma. Asimismo, afirmó que la interpretación de la sentencia recurrida que permitía gravar con el impuesto sobre los ingresos brutos a toda otra actividad habitual onerosa, aunque sea realizada sin propósito de lucro, tornaba superflua y carente de toda operatividad a la expresión “con fines de lucro” empleada por el [artículo 9, inciso b\), punto 1, de la ley 23548](#).

### V - PALABRAS DE CIERRE

El fallo analizado presenta connotaciones particulares, por cuanto la Cámara de lo Contencioso Administrativo consideró:

1. Que el recurso en cuanto fundado en los vicios formales no podía prosperar.
2. Que debía rechazarse lo aducido con relación a la falta de motivación.
3. Que tampoco podía aceptarse el agravio consistente en que no se revocó la exención.
4. Finalmente, que distinta era la conclusión a la que correspondía arribar en orden a la exención misma.

A nuestro criterio, lo tratado por el tribunal sienta un importante precedente en materia de interpretación de la franquicia tributaria consagrada para las asociaciones sin fines de lucro en materia del impuesto sobre los ingresos brutos, que en la práctica ha dado lugar a múltiples controversias.

---

[1] Art. 212, inc. b), CF

[2] Tarsitano, Alberto: “Interpretación de la ley tributaria”, en García Belsunce, Horacio A. (dir.): “Tratado de tributación” - Ed. Astrea - Bs. As. - 2003 - T. I - pág. 459

[3] "Asociación de Empresas de Servicios Fúnebres de la Provincia de Santa Fe c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo" - CCA N° 1 - 22/12/2023

[4] "Asociación Rosarina de Anestesiología c/Fisco Nacional (DGI) s/imp. acto administ. -medida cautelar" - CSJN - 16/11/2009 - Fallos: 332:2529 - Cita Digital IUSJU061718C

[5] "Asociación Transportistas Unidos de Elortondo c/Provincia de Santa Fe -recurso contencioso administrativo- s/queja por denegación del recurso de inconstitucionalidad" - CSJ Santa Fe - 23/12/2019

[6] Recomendamos leer a Robledo, Natalia P: "Impuesto sobre los ingresos brutos. Exenciones. Interpretación del artículo 212, inciso b), del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe. Asociaciones. El beneficio público como condición 'sine qua non' para la procedencia de la dispensa del tributo" - ERREPAR - PSF - N° 155 - enero/2021 - Cita digital EOLJU192611A

[7] Recomendamos leer a Borsini, Mayra: "El impuesto sobre los ingresos brutos para las entidades sin fines de lucro y los conceptos de interés general, bien común y bien público" - ERREPAR - PSF - N° 181 - marzo/2023 - Cita digital EOLDC107286A

[8] Art. 168, CCyCo.

[9] Dict. (Fiscalía de Estado Santa Fe) 779/2014 - 29/8/2014

[10] Dict. (Fiscalía de Estado Santa Fe) 364/1997 y 365/1997, ambos del 26/3/1997

[11] Dict. (Fiscalía de Estado Santa Fe) 887/1981 - 16/7/1981

[12] Dict. (Fiscalía de Estado Santa Fe) 1601/2013 - 28/11/2013

[13] Di Paolo, Horacio: "El impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Santa Fe: análisis teórico y práctico" - 1ª ed. - ERREPAR - Bs. As. - 2021 - pág. 287 y ss.

[14] L. 23548 - BO: 26/1/1988

[15] Art. 174, CF: *"Por el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, etc.), se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Título"*

[16] Nos referimos al informe (API) 661/2007, del 4/7/2007, mediante el cual la DGTyJ se ha pronunciado en el marco de un recurso de reconsideración y apelación en subsidio interpuesto por la Asociación de Empresas de Servicios Fúnebres de la Provincia de Santa Fe contra los términos de la resolución (API) 841-1/2006, que determinara diferencias impositivas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos y aportes sociales, L. 5110 y aplicara intereses y penalidades. En el referido informe, el órgano consultivo expresó lo siguiente: *"Como puede apreciarse, la entidad que nos ocupa, realiza una actividad real y concreta de prestación de un servicio a las empresas asociadas, de carácter oneroso -lucrativo o no- toda vez que percibe por dicha gestión una retribución pecuniaria, que al margen de la denominación efectuada, guarda una relación proporcional con el monto del servicio prestado por aquellas. En consecuencia, los ingresos generados como el analizado, están alcanzados con el impuesto sobre los ingresos brutos, independientemente de la exención subjetiva que pueda gozar la entidad"*

[17] "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA c/Provincia del Chaco s/amparo" - CSJN - 19/3/2024 - Fallos: 347:237