

Asociación Civil Jockey Club

PARTE/S: Asociación Civil Jockey Club
TRIBUNAL: Corte Sup. Just. Nac.
SALA: -
FECHA: 23/12/2004

Suprema Corte:

I. A fs. 383/384, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, afirmó que la deducción del monto donado por la actora al Municipio de San Isidro no se encontraba sujeta al límite del veinte por ciento (20%) de la ganancia neta del ejercicio, establecido por el artículo 74 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1974).

Para así decidir, sostuvo que los textos legales no deben ser considerados aisladamente a los efectos de establecer su sentido y alcance, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia.

Sobre tales bases, analizó no sólo las disposiciones de la norma aplicable al caso, sino también su antecesora ley 11682 y los mensajes de elevación de sus similares 19049 y 20046, para concluir que todas ellas tienen por finalidad común beneficiar directamente a los Fiscos Nacional, Provincial y Municipal.

En estas condiciones, resolvió que las donaciones efectuadas a estos últimos no se encontraban sujetas al límite de la deducibilidad establecido por el mencionado precepto, que sólo rige -en consecuencia- para las restantes instituciones allí enumeradas.

II. Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 389/400, que fue concedido por el a quo a fs. 411.

Sostuvo que aparece visiblemente transgredido el principio de legalidad, pues la sentencia elimina el contenido en discusión, ignorando el a quo la expresión que acota la liberalidad concedida a los donantes, sin efectuar distinción entre ellos.

Añadió que tal hermenéutica deriva en una desigualdad tributaria entre los sujetos donantes a favor de los Fiscos Nacional, Provincial y Municipal frente a aquellos que lo hacen en beneficio de entidades de bien público, enumeradas por entonces en el artículo 19, incisos e), f) y g) de la ley del impuesto, sin que exista presupuesto legal que avale tal postura.

III. A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la inteligencia de normas de carácter federal (leyes 11682, 20628 y sus modif.), siendo la sentencia definitiva del Superior Tribunal de la causa contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en dichas leyes (artículo 14, inciso 3] de la ley 48).

IV. Desde mi óptica, el eje de la discusión está centrado en la interpretación del artículo 74, inciso c) de la ley 20628, el cual admitía la deducción de la ganancia del año fiscal de: "Las donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y a las instituciones comprendidas en el artículo 20, incisos e), f) y g), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del 20% (veinte por ciento) de la ganancia neta del ejercicio...".

En mi opinión, no puede ignorarse que la Ley de Impuesto a los Réditos ya permitía la deducción de estas donaciones en ambos casos, sin limitación alguna (cfr. artículo 61, inciso j], ley 11683, texto según decreto 3523/1968).

Este Régimen fue sustancialmente alterado por el artículo 1, punto 21 de la ley 19409, el cual suprimió la deducción para las donaciones efectuadas a las instituciones comprendidas en el artículo 19, incisos e), f) y g) de la ley del impuesto.

En su reemplazo, permitió computar, como pago a cuenta del gravamen, el quince por ciento (15%) de los montos donados que, en conjunto, no podían superar el diez por ciento (10%) del impuesto correspondiente al año fiscal en que se efectuara la donación y, en ningún caso, sería trasladado a ejercicios futuros. La deducibilidad de las donaciones a los Fiscos subsistió sin límite alguno.

Explicó la nota al Poder Ejecutivo, que acompañó este proyecto de ley: "Esta medida se justifica por cuanto las donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales no representan para el Estado sacrificio alguno, puesto que la pérdida de recaudación no debe ser considerada frente al hecho de tratarse del propio beneficiario. En cambio, las donaciones a las instituciones antes mencionadas, si bien pueden merecer un estímulo, el mismo debe limitarse de tal manera que el sacrificio fiscal no implique que el Estado soporte en forma sustancial el costo de disposición de la renta" (párrafos 25 y 26).

Posteriormente, y a través de la ley 20046, se retornó al sistema de la deducción, pero con limitaciones. El nuevo texto del artículo 62, inciso j) de la ley 11682 quedó así con una redacción idéntica -en lo que aquí interesa- al artículo 74, inciso c) de la ley 20628 transcripto supra (cfr. artículo 2, punto 20, ley 20046).

Especificó la nota al Poder Ejecutivo, adjunta al citado proyecto: "La deducción de determinadas donaciones ha significado un eficaz incentivo para la concreción de las mismas. Por lo tanto, todo cercenamiento del beneficio fiscal redundaría en una merma de las donaciones y por ende de los fondos destinados a los fines específicos por parte de las *respectivas entidades de bien público*. Teniendo en cuenta que la limitación introducida por la ley 19409 habría provocado una merma de importancia en las donaciones orientadas a las mencionadas entidades, se ha creído oportuno una modificación tendiente a atenuar *aquella* limitación. Por ello se proyecta admitir la deducción del total de *tales* donaciones, con el solo límite de que será admitida hasta un máximo del 20% de la renta neta del donante" (cfr. punto III.f], el destacado me pertenece).

Sobre tales bases, entiendo que la clara voluntad del legislador estuvo dirigida a modificar "aquella" limitación colocada por la ley 19409, referida exclusivamente a las entidades de bien público y a acotar -únicamente- la deducción de "tales" donaciones,

sin mencionar, en forma alguna, las realizadas en favor de los Fiscos.

En estas condiciones, corresponde recordar los asentados criterios hermenéuticos sostenidos en forma reiterada por la Corte, de conformidad con los cuales las leyes deben entenderse siempre en forma tal que el propósito que las inspira se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 267:267; 281:146, entre otros), indagándose el verdadero alcance de la norma mediante un examen atento de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (Fallos: 282:413), que no debe ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal que dificulten la consecución de los fines perseguidos por la norma (Fallos: 259:63; 265:242, 336; 267:267; 290:56, entre otros).

Y, bajo este criterio, coincido con el a quo en que la clara voluntad legislativa de acotar la deducción únicamente a las entidades públicas, plasmada en el artículo 62, inciso j) de la Ley 11682 de Impuesto a los Réditos (texto según artículo 2, punto 20 de la ley 20046), subsistió inalterada en el artículo 74, inciso c) de la nueva Ley 20628 del Impuesto a las Ganancias, cuyo alcance es materia de debate en esta instancia.

Ello es así, a poco que se observe que este último precepto es una fiel réplica del texto del primero, sin que la demandada aporte razón alguna que permita apreciar un cambio en el criterio legislativo sobre el particular.

Por esto, y contrariamente a lo sostenido por la accionada, considero que el a quo, en cuanto servidor del derecho para la realización de la justicia, ha valorado adecuadamente la "ratio legis" y el espíritu de la norma, motivo por el cual su interpretación debe, en mi opinión, ser confirmada (Fallos: 302:1018 y sus citas).

V. Por otra parte, con relación a la desigualdad tributaria entre los sujetos donantes, de la cual se agravia el Fisco Nacional, considero oportuno observar que dicha cuestión recién se introduce en el momento de interponer el recurso extraordinario, sin presentarse en la expresión de agravios ante la Cámara (fs. 300/300), ni en la contestación del recurso ante el Tribunal Fiscal (fs. 83/96).

En mi criterio, ello impidió a los jueces de la causa pronunciarse sobre estos temas, lo que constituye un óbice insalvable para su tratamiento en la instancia de excepción, máxime si lo resuelto por el a quo no puede estimarse sorpresivo, pues ratificó el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal sobre el punto (Fallos: 234:513; 236:480; 302:468; 304:435; 307:770).

Pero, aun analizando el fondo del planteo, entiendo que también corresponde su rechazo, pues, desde antiguo la Corte ha sostenido que las garantías constitucionales han sido dadas a los particulares contra las autoridades y la de igualdad del artículo 16 podría ser invocada por un contribuyente a quien se pretendiera gravarlo más que a otro, pero ella no está destinada a asegurar el poder del organismo recaudador federal en el caso. En consecuencia, cualquiera sea la conveniencia o inconveniencia del criterio de distinción empleado por el legislador, ella no puede ser tachada como contraria a esa garantía constitucional, sino por los interesados en liberarse de esas cargas (Fallos: 132:101; 134:37; 134:148).

VI. Por lo expuesto, opino que debe confirmarse la sentencia de fs. 383/384 en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 7 de octubre de 2003

Nicolás E. Becerra

Buenos Aires, 23 de diciembre de 2004

VISTOS:

Los autos: "Asociación Civil Jockey Club (TF 11.840-I) c/DGI".

CONSIDERANDO:

1) Que contra la sentencia de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto revocó parcialmente las resoluciones de la Dirección General Impositiva por las que se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por el año 1984 y la obligación de la actora frente al ahorro obligatorio establecido por la ley 23256, el organismo recaudador interpuso el recurso extraordinario que fue concedido a fs. 411/411 vta.

2) Que para así resolver, en lo que interesa, el Tribunal a quo desechó el criterio sostenido por la Dirección General Impositiva, según el cual la deducción en el impuesto a las ganancias de la donación efectuada por la actora a la Municipalidad de San Isidro tenía como tope el 20% de la ganancia neta del ejercicio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 74, inciso c) de la ley 20628 (t.o. 1977).

3) Que la Cámara fundó tal decisión en el examen de los antecedentes de dicha norma (Ley 11682 de Impuesto a los Réditos y las modificaciones introducidas en ella por las leyes 19409 y 20046), sobre la base del cual concluyó que el límite del 20% establecido en ella no alcanza a las donaciones efectuadas a los Fiscos Nacional, Provinciales o Municipales, sino que tan sólo se aplica respecto de las realizadas en favor de las instituciones comprendidas en el artículo 20, incisos e), f) y g) de la ley del tributo. En abono de tal conclusión, ponderó que las primeras benefician directamente a los Fiscos.

4) Que el recurso extraordinario planteado resulta formalmente procedente en tanto se encuentra debatida la inteligencia de una norma de carácter federal -como lo es el artículo 74, inciso c) de la ley 20628 (t.o. 1977)- y la sentencia definitiva del Superior Tribunal de la causa es adversa al derecho que el recurrente sustenta en ella (artículo 14, inciso 3] de la ley 48).

5) Que la representante del Fisco Nacional sostiene, en síntesis, que el a quo efectúa una interpretación equivocada de la mencionada norma de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ya que contradice en forma palmaria su letra y espíritu, en tanto efectúa distinciones a fin de excluir la aplicación del tope del veinte por ciento establecido en ella que no surgen del texto legal.

6) Que el artículo 74, inciso c) de la ley 20628 (t.o. 1977 y sus modif. vigentes en el año 1984) establecía: "De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir:... c) las donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y a las instituciones comprendidas en los artículos 20, incisos e), f), g), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del veinte por ciento (20%) de la ganancia neta del ejercicio. La reglamentación establecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúan sociedades de personas".

7) Que la letra de la ley no deja margen de duda en cuanto a que la limitación que establece a la deducción admitida resulta aplicable a todas las donaciones contempladas en ella. Ningún elemento hay en su texto que permita sostener válidamente que ese tope sólo rige respecto de las efectuadas a las entidades comprendidas en el artículo 20, incisos e), f) y g) de esa ley, y que, en cambio, las donaciones efectuadas a los Fiscos -Nacional, Provinciales o Municipales- son deducibles sin límite alguno.

8) Que, por otra parte, tampoco es admisible el argumento de que como la donación beneficia directamente a un Fisco -o al Estado "lato sensu"- no es razonable que se limite su deducción. En efecto, al tratarse de un impuesto sujeto al Régimen de Coparticipación no resulta objetable que el legislador fije ciertos límites a tales deducciones a fin de restringir la posibilidad de que por vía de donaciones a determinados Fiscos -en el "sub lite" el beneficiario es un Municipio- se altere el destino del producto del tributo más allá de la proporción en que la ley lo estima admisible, y que a tal efecto se fije el mismo tope -en cuanto a su posibilidad de deducción en el impuesto- que para las donaciones realizadas a instituciones religiosas, entidades civiles sin fines de lucro o mutualistas. En análogo orden de ideas debe ponderarse que el cálculo de recursos de la Administración Nacional y las necesidades públicas que deben ser atendidas con ellos se fijan en la Ley Anual de Presupuesto, de manera que es explicable que el legislador establezca topes a esa clase de deducciones en tanto importan dejar al arbitrio del particular el destino de la merma que representan en el producto del impuesto, con independencia de quién sea el beneficiario de la donación. Por lo demás, es sabido que no compete al Poder Judicial revisar el acierto o el error, la conveniencia o inconveniencia de las medidas adoptadas por el legislador (Fallos: 246:340; 249:425, entre muchos otros), sino únicamente su adecuación a los principios y garantías constitucionales.

9) Que, al ser ello así, el método hermenéutico seguido por el a quo no se concilia con el principio, reiteradamente afirmado por esta Corte, en cuanto a que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal (Fallos: 312:2078); y que cuando ella no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042), máxime cuando, como ocurre en el "sub lite", la prescripción legal es clara, no exige un esfuerzo de integración con otras disposiciones de igual jerarquía que integran el ordenamiento jurídico ni plantea conflicto alguno con principios constitucionales.

10) Que, sólo a mayor abundamiento, cabe advertir que la presunta voluntad del legislador en que se basa la sentencia apelada es extraída por el a quo de las inferencias que efectúa a partir del examen de los antecedentes de leyes que introdujeron modificaciones en la Ley 11682 de Impuesto a los Réditos. Sin embargo, en lo referente a ley 20628 -que instituyó el impuesto a las ganancias- y sobre cuya aplicación versa la controversia, se limita a afirmar que ésta reprodujo, en su artículo 87, inciso c) (artículo 74, inciso c] en el t.o. en 1977), la norma respectiva de aquélla, según la reforma que le había introducido la ley 20046. Más allá de que, como se señaló, el método hermenéutico empleado por la Cámara no es adecuado para decidir esta causa, no es admisible suponer que al aprobarse el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el legislador de entonces haya persistido en la inconsecuencia -en el supuesto de haber ésta efectivamente existido en el régimen anterior- de no conciliar la letra de la ley con lo que sería su "intención", máxime cuando de los antecedentes parlamentarios de la ley 20628 surge que respecto del impuesto a las ganancias se procuraron restringir exenciones y deducciones.

Por ello, y habiendo dictaminado el señor procurador general, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios. Con costas. Notifíquese y devuélvanse los autos al Tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo a lo expresado en la presente.

Enrique S. Petracchi - Augusto C. Belluscio - Antonio Boggiano - Eugenio R. Zaffaroni - Juan C. Maqueda - Elena I. Highton de Nolasco

Texto Completo