

TÍTULO:	TRATAMIENTO DE LAS FUNDACIONES FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS
AUTOR/ES:	Sequeira, Marcos A.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLIV
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

---

**MARCOS A. SEQUEIRA**

## **TRATAMIENTO DE LAS FUNDACIONES FRENTE AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

### **I - PRÓLOGO**

---

Mucho se ha verbalizado y escrito acerca del tratamiento tributario de mutuales y cooperativas. Seguramente, promovidos por la "embestida" de los entes de recaudación provinciales sobre estas organizaciones en determinados momentos, junto con el accionar contradictorio del Estado que, a través del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), en la misma época en que se sucedían las inspecciones, emitió la [resolución 477/2020](#), a través de la cual "reafirmó" que "...las cooperativas y mutuales son entidades sin fines de lucro y, por lo tanto, el tributo de ingresos brutos no les es aplicable por encontrarse excluidas en los términos del artículo 9 inciso b) punto 1 de la Ley de Coparticipación"<sup>(1)</sup>. Con semejante panorama, comenzaron a dictarse, al cabo de poco tiempo, sentencias en uno u otro sentido, sobre todo, hasta que la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en autos "Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/Prov. de Tucumán s/inconstitucionalidad", declaró, en resolución 74, del 15/2/2016, la inconstitucionalidad del impuesto sobre los ingresos brutos cuando es aplicado sobre entes sin fines de lucro<sup>(2)</sup>. Los tributaristas pensábamos que así el tema estaba agotado, lo que, desafortunadamente, no ocurrió: las sentencias, aun al día en que escribimos estas líneas, siguen siendo contradictorias -si se las compara entre sí-. La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), pese a la relevancia del tema, todavía no se pronunció sobre este tema.

Así como a las cooperativas y mutuales les llegó "su momento", actualmente les toca ocupar ese lugar a las fundaciones, solo que las actuaciones no son llevadas a cabo por las Direcciones de Rentas Provinciales, sino por la AFIP (DGI). No se trata ya del impuesto sobre los ingresos brutos, sino del impuesto a las ganancias. Concretamente, se les pretende cobrar ese tributo, fundando su criterio en que estarían incumpliendo los requisitos establecidos en la normativa vigente para poder

gozar del beneficio de exención concedido a propósito del inciso f) del [artículo 26](#) (ex art. 20) de la ley del impuesto a las ganancias.

Cuando los jueces del Alto Tribunal tucumano se pronunciaron, hicieron referencia al principio de supremacía constitucional contemplado en el artículo 31 de la Constitución Nacional (CN). Por idéntica razón, más algunos otros fundamentos a los que haremos referencia más adelante, opinamos que la pretensión de la AFIP (DGI) no supera el menor test de constitucionalidad. A fin de procurar demostrarlo, escribimos este pequeño trabajo.

## **II - ANÁLISIS DE LA PREVISIÓN NORMATIVA**

---

En rigor de la verdad, lo que haremos a continuación se limita simplemente a recordar los textos legales. El "análisis", como luego veremos, requerirá de otros desarrollos. Habiéndolo aclarado, el [artículo 26](#) de la LIG establece: "**ARTÍCULO 26.- Están exentos del gravamen: ... f) 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, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, así como actividades de crédito o financieras -excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales**". Agregando, en el siguiente párrafo: "*La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales o comerciales, excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación sobre los ingresos totales. En caso de superar el porcentaje establecido, la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades*". Mientras, el último párrafo del mencionado artículo fija: "*La exención prevista en los incisos f), g) y l) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etcétera), cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un CINCUENTA POR CIENTO (50 %) al promedio anual de las TRES (3) mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento*".

El [decreto 1344/1998](#), que aprueba la reglamentación de la ley de impuesto a las ganancias, también contiene disposiciones que es necesario conocer. Así, el segundo artículo s/n a continuación del artículo 35, incorporado por artículo 30 del [decreto 1170/2018](#), dice: "**ARTÍCULO...- A los fines de lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley, deberá considerarse el TREINTA POR CIENTO (30%) sobre los ingresos totales**". Se le suma el artículo 34, hartado discutido: "*La exención que establece el artículo 20, incisos b), d), e), f), g), m) y r) de la ley, se otorgará a pedido de los interesados, quienes con tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la ADMINISTRACIÓN*

*FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS. Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar. Las entidades a las que se haya acordado la exención no estarán sujetas a la retención del gravamen". Le sigue: "Art. 44 - La limitación establecida en el penúltimo párrafo del artículo 20 de la ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y m), no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por los mismos".*

### **III - ESTRUCTURA PARA UNA CORRECTA INTERPRETACIÓN**

---

Desde ese punto de vista, lo primero para considerar es que nuestro sistema jurídico es netamente positivista y que, por ese motivo, eleva a la ley sobre las restantes fuentes del derecho y conceptúa al ordenamiento jurídico como un todo pleno y coherente, en el que las normas poseen diversas jerarquías, donde la de mayor grado desplaza a la de menor rango. El concepto positivista de la ley considera al derecho en su estructura formal. La interpretación de la ley está fundada en la interpretación del legislador y consiste en hallar la voluntad del legislador, que puede ser: *real*: la ley regula una relación determinada, pero no expresa la razón por la que lo hace; *presunta*: cuando el legislador ha omitido regular algo; o *culto al texto de la ley*: el intérprete debe atender únicamente a los dispositivos del Código. La teoría de la jerarquía normativa del conocido teórico del derecho Hans Kelsen se expresa en una jerarquía normativa, que expresa la prelación de normas que debe respetarse, para fines de sometimiento de normas de inferior alcance o referencia con normas más generales o de carácter más amplio. Lo que acabamos de mencionar, además, se encuentra reflejado en los [artículos 28 y 31](#) de nuestra CN (principio de supremacía constitucional). La Corte ha dicho que, al momento de interpretar una norma, cualquiera sea su índole, debe tenerse fundamentalmente en cuenta su propósito (Fallos: 344:1810). Ello toda vez que no es siempre método aconsejable el atenerse rigurosamente a las palabras de la ley, ya que el espíritu que la nutre ha de fijarse en procura de una aplicación racional, que excluya el riesgo de un formalismo paralizante (Fallos: 344:223), dado que lo importante no es ceñirse a rígidas pautas gramaticales, sino computar el significado profundo de las normas (Fallos: 344:2591). En ese orden de ideas, aseveró que los magistrados al momento de juzgar están compelidos a evaluar la intención del legislador y el espíritu de la norma (Fallos: 323:3139); de lo que se desprende que la interpretación de la ley debe practicarse teniendo en cuenta la finalidad perseguida por las normas (Fallos: 284:9) e indagando, por encima de lo que ellas parecen decir literalmente, lo que dicen jurídicamente (Fallos: 294:29). Asimismo, y esto es de vital relevancia, debe preferirse siempre la interpretación que favorezca a los fines que inspiran la ley y no la que los dificulte (Fallos: 344:2513). Es necesario indagar la *ratio legis* y el espíritu de la misma, extremos que no deben ser obviados por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos del precepto legal (Fallos: 344:1539); puesto que no es el espíritu de la ley el que debe subordinarse a las palabras, sino estas a aquel, máxime cuando aquella "*ratio*" se vincula con principios constitucionales que siempre han de prevalecer en la interpretación normativa (Fallos: 323:212). La comprensión de la ley demanda la máxima cautela, atendiendo que no puede llevar a la pérdida de un derecho, y que el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción (Fallos: 330:4713) y que, por ello, resulte turbado el esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva, pues ello resulta lesivo del adecuado servicio de justicia que garantiza nuestra CN (Fallos: 325:1845). La legislación siempre ha de ser interpretada otorgando prevalencia a los fines tuitivos

de las normas que rigen la materia (Fallos: 344:223) y las cuales requieren una máxima prudencia, ya que la inteligencia que se les asigna no puede llevar a la pérdida de un derecho o a su retaceo (Fallos: 330:2093). El puro rigor de los razonamientos lógicos debe ceder ante la necesidad de que no se desnaturalicen jurídicamente los fines que las inspiran (Fallos: 327:870; 329:872). También en materia de interpretación de las leyes impositivas, más específicamente, la Corte ha indicado que se debe atender al fin con el que han sido dictadas (Fallos: 329:2975) y que no resulta lógico atenerse al sentido más restringido que puede darse a las palabras utilizadas en la norma que estatuye beneficios de carácter fiscal, sino indagar cuál ha sido su finalidad y si esta se ha cumplido, pues solo de tal manera el mayor beneficio esperado a través de la disminución de la recaudación fiscal podrá alcanzar su verdadero sentido (Fallos: 308:2554). Por ello, aunque las exenciones tributarias son de interpretación estricta, debe aplicarse el criterio de considerar la voluntad del legislador, en orden a la finalidad perseguida al dictarse las normas (Fallos: 296:253), a fin de que su propósito se cumpla dentro de los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 326:2987; 329:5210; 232:254; 344:140). En relación con ello, en Fallos: 326:2987 recordó que, de acuerdo con lo prescripto por la [ley 11683 \(arts. 1 y 2, t. o. en 1998\)](#), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que este no refleja la realidad económica. Todo ello teniendo en cuenta que el entendimiento de una ley debe atenerse a los fines que la inspiran y debe preferirse siempre la interpretación que los favorezca y no la que los dificulte (Fallos: 338:628). No se trataba de desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a su espíritu, a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que estos eran valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos, condujera a resultados concretos que no armonizaran con los principios axiológicos enunciados, arribara a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias concretas notoriamente disvaliosas. De ese modo, sostuvo que, si bien la norma se puede llegar a ocupar de precisar las distintas condiciones que deben cumplirse para la procedencia de un determinado tratamiento fiscal, no podía dejar de tenerse presente el espíritu motivador de la sanción de esa ley y el fin último por ella perseguido (Fallos: 302:1284). En ese sentido, destacó que, cuando de la interpretación realizada respecto de la aplicación de la ley al caso concreto deriva una agravante desigualdad entre situaciones substancialmente idénticas, debe prescindirse del rigorismo de esta para atender al fin tuitivo de la ley (Fallos: 323:2117). De modo análogo, señaló que la mera interpretación gramatical no es método suficiente ni adecuado para determinar el contenido de la sentencia, ya que la exégesis de la norma debe tener en cuenta el contexto en el cual se había dictado; en ese orden de pensamientos, la solución no puede ser incoherente con la finalidad de la ley (Fallos: 330:2416). La primordial regla de interpretación que tiende a la armonización de los preceptos legales con los principios y garantías de la CN es el camino que debe guiar al juez para dictar sentencia (Fallos: 312:615).

De lo expresado hasta ahora, surgen los primeros desenlaces:

1. Cualquier método de interpretación sobre un determinado tema debe contemplar todo el marco normativo que pueda llegar a estar involucrado -directa o indirectamente- en el tema.
2. Dentro de ese marco jurídico hay que establecer jerarquías.
3. Al momento de interpretar una norma, cualquiera sea su índole, debe tenerse primordialmente en cuenta su finalidad.

4. No es recomendable el atenerse estrictamente a las palabras de la ley, ya que el espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional que elimine el riesgo de un formalismo paralizante.
5. Lo importante no es ceñirse a rígidas pautas gramaticales, sino computar el significado profundo de las normas.
6. Los magistrados, al momento de juzgar, no pueden dejar de evaluar la intención del legislador y el espíritu de la norma.
7. La interpretación de la ley debe practicarse teniendo en cuenta la finalidad perseguida por las normas; indagando, por encima de lo que ellas parecen decir literalmente, lo que dicen jurídicamente.
8. Debe preferirse siempre la interpretación que favorezca a los fines que inspiran la ley y no la que los dificulte.
9. Al interpretar una norma, es necesario indagar la *ratio legis* y el espíritu de esta, extremos que no deben ser obviados por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos del precepto legal. Ello, ya que no es el espíritu de la ley el que debe subordinarse a las palabras, sino estas a aquel, máxime cuando aquella "*ratio*" se vincula con principios constitucionales que siempre han de prevalecer en la interpretación de las leyes.
10. La exégesis de la ley requiere la máxima prudencia, cuidando que no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción y, por ello, resulte turbado el esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva, pues ello resulta lesivo del adecuado servicio de justicia garantizado por el artículo 18 de la CN.
11. El puro rigor de los razonamientos lógicos debe ceder ante la necesidad de que no se desnaturalicen jurídicamente los fines que las inspiran.
12. Las cuestiones suscitadas deben ser tratadas otorgando prevalencia a los fines tuitivos de las normas que rigen la materia.
13. También en materia de interpretación de las leyes impositivas la Corte ha indicado que se debe atender al fin con el que han sido dictadas.
14. No resulta lógico atenerse al sentido más restringido que puede darse a las palabras utilizadas en la norma que estatuye beneficios de carácter fiscal, sino indagar cuál ha sido su finalidad y si esta se ha cumplido, pues solo de tal manera el mayor beneficio esperado a través de la disminución de la recaudación fiscal podrá alcanzar su verdadero sentido.
15. Por ello, aunque las exenciones tributarias son de interpretación estricta, debe aplicarse el criterio de considerar la voluntad del legislador, en orden a la finalidad perseguida al dictarse las normas cuestionadas, a fin de que su propósito se cumpla dentro de los principios de una razonable y discreta interpretación.
16. Con relación a ello, debe recordarse que, de acuerdo con lo prescripto por la ley 11683 (arts. 1 y 2, t. o. en 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que este no refleja la realidad económica.
17. Siempre debe preferirse la interpretación que los favorezca y no la que los dificulte.
18. No se trata de desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a su espíritu, a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que estos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la

literalidad de uno de sus textos, conduzca a resultados concretos que no armonizan con los principios axiológicos enunciados, arribe a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias concretas notoriamente disvaliosas.

19. En la tarea de interpretar la ley, los jueces no pueden valerse de discriminaciones arbitrarias.

20. La mera interpretación gramatical de la ley no es método suficiente ni adecuado para determinarlo, ya que la exégesis de la norma debe tener en cuenta el contexto en el cual se ha dictado.

21. La primordial regla de interpretación es aquella que tiende a la armonización de los preceptos legales con los principios y garantías de la CN.

## **IV - PRELACIÓN NORMATIVA. CONSTITUCIÓN NACIONAL**

---

La Corte Suprema ha dicho que la Constitución debe ser analizada como un conjunto armónico dentro del cual cada una de sus disposiciones ha de interpretarse de acuerdo con el contenido de las demás o, dicho de otro modo, las normas constitucionales no deben ser interpretadas en forma aislada o inconexa, sino como partes de una estructura sistemática considerada en su totalidad (Fallos: 167:121; 190:571; 194:371; 240:311; 296:432). Por otro lado, ha sostenido que la interpretación de la CN debe hacerse de manera que sus limitaciones no turben el eficaz ejercicio de los poderes del Estado para el cumplimiento de sus fines del modo más beneficioso para la comunidad (Fallos: 277:147). Lo cual, agregamos nosotros, nos deja una situación en la que es necesario buscar un equilibrio, de modo tal que ninguna de las partes abuse del derecho. En ese sentido, el [artículo 10 del Código Civil y Comercial de la Nación \(CCyCo.\)](#) se ocupa de precisar: *“El ejercicio regular de un derecho propio o el cumplimiento de una obligación legal no puede constituir como ilícito ningún acto. La ley no ampara el ejercicio abusivo de los derechos. Se considera tal el que contraría los fines del ordenamiento jurídico o el que excede los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres. El juez debe ordenar lo necesario para evitar los efectos del ejercicio abusivo o de la situación jurídica abusiva y, si correspondiere, procurar la reposición al estado de hecho anterior y fijar una indemnización”*. No huelga recordar que el legislador contemporáneo no se limitó a reproducir el texto veleziano, pues introdujo otras cláusulas muy precisas, tales como: *“Los derechos deben ser ejercidos de buena fe” (art. 9)*. *“Los casos que este Código rige deben ser resueltos según las leyes que resulten aplicables, conforme con la Constitución Nacional y los tratados de derechos humanos en los que la República sea parte. A tal efecto, se tendrá en cuenta la finalidad de la norma. Los usos, prácticas y costumbres son vinculantes cuando las leyes o los interesados se refieren a ellos o en situaciones no regladas legalmente, siempre que no sean contrarios a derecho” (art. 1)*. *“Interpretación. La ley debe ser interpretada teniendo en cuenta sus palabras, sus finalidades, las leyes análogas, las disposiciones que surgen de los tratados sobre derechos humanos, los principios y los valores jurídicos, de modo coherente con todo el ordenamiento” (art. 2)*. *“Deber de resolver. El juez debe resolver los asuntos que sean sometidos a su jurisdicción mediante una decisión razonablemente fundada” (art. 3)*. Estas precisiones de la ley 26994 deben ser acompañadas de lo dispuesto en los dos primeros artículos de la [ley 11683](#) de procedimientos tributarios, vgr.: *“ARTÍCULO 1 - En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a*

*las normas, conceptos y términos del derecho privado*”, añadiendo el párrafo que sigue: “No se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios”; para finiquitar estableciendo: “En todos los casos de aplicación de esta ley se deberá salvaguardar y garantizar el derecho del contribuyente a un tratamiento similar al dado a otros sujetos que posean su misma condición fiscal. Ese derecho importa el de conocer las opiniones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, las que deberán ser publicadas de acuerdo con la reglamentación que a tales efectos dicte ese organismo. Estas opiniones solo serán vinculantes cuando ello esté expresamente previsto en esta ley o en su reglamentación”. A su turno, el artículo 2 prevé: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando estos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”. Más las disposiciones de orden procesal que mandan a la aplicación supletoria en los artículos 116 y 197. Este contexto normativo ha de complementarse con algunas decisiones del Tribunal Cimero de relevancia singular, cuya mayoría ha sido mencionada en los párrafos que anteceden. (3).

Habiendo realizado las aclaraciones que anteceden, a continuación, desarrollaremos los distintos principios constitucionales tributarios de la Argentina, consagrados en nuestra CN y aquellos creados pretorianamente, comentando jurisprudencia de la CSJN, como órgano supremo defensor del cumplimiento de la Constitución por antonomasia.

1) **PRINCIPIO DE LEGALIDAD:** No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Implica la imposibilidad de que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre estos y el Estado. También abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones, establecer ilícitos, sin la existencia de ley. Respecto del derecho tributario administrativo, los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, en tanto que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado, con una discrecionalidad razonable dentro de los límites legales. El principio de legalidad está consagrado en diversas disposiciones de nuestra CN. El [artículo 17](#) establece que solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4, sentando que los tributos deben ser creados por ley formal. Por otro lado, el [artículo 52](#) establece que es la Cámara de Diputados a quien le compete exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones. Este principio, también llamado “de reserva”, lo encontramos además en el [artículo 19](#), en cuanto dispone que nadie está obligado a hacer lo que la ley no mande ni privado de hacer lo que la ley no prohíba. Por último, el [artículo 75](#), al referirse a las atribuciones conferidas al Congreso de la Nación, dispone que es competencia de este establecer los derechos de importación y exportación [[inc. 1](#)], imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, y contribuciones directas por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan [[inc. 2](#)]. Las limitaciones mencionadas para establecer las contribuciones directas tienen fundamento en que estas le competen en principio y en carácter permanente a las provincias. (4).

2) **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:** La capacidad contributiva no se encuentra consagrada expresamente en la CN, sino que surge implícitamente de los [artículos 4, 16, 17, 28 y 33](#), y se relaciona con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad. Consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. La capacidad contributiva es única de cada sujeto. No se reduce solamente a la apreciación económica del mismo, sino que a veces se conjugan fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, siempre con razonabilidad. Se manifiesta de tres formas: en el consumo, en la renta y en el capital. (5)

3) **GENERALIDAD:** Este principio está plasmado en el Preámbulo y en el [artículo 33 de la CN](#). Se refiere al alcance extensivo de la tributación a todos los ciudadanos que posean capacidad contributiva, de modo de no excluir a un sector privilegiándolo por sobre otro. Las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la "igualdad" del [artículo 16 de la CN](#). Las exenciones y demás beneficios tributarios deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas. Los tributos deben abarcar a todas las categorías de contribuyentes, según su capacidad contributiva. (6)

4) **EQUIDAD:** Está contemplado expresamente en el [artículo 4 de la CN](#). La carga impositiva debe ser soportada equitativamente por toda la población. La proporción justa o equitativa de los tributos se halla indiscutiblemente ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. Es necesario examinar las posibles consecuencias de la política fiscal a emplear por el país antes de ser puesta en ejercicio, evaluando quiénes, en definitiva, terminarán cargando en mayor medida con el tributo y que estos tengan mayor capacidad contributiva de manera proporcional. La equidad es un sinónimo de justicia. Cumple un rol fundamental al aplicar las leyes, que, por definición, son normas de carácter general, a los casos concretos o particulares. Un impuesto debe ser justo, esto se refleja cuando, por ejemplo, se aplican exenciones y subsidios a gente que se encuentra en situación de riesgo social. Guarda relación con la finalidad de promover el bienestar general consagrada en el Preámbulo de la Constitución. (7)

5) **RAZONABILIDAD:** En nuestra Constitución se alude a este principio en el Preámbulo y deriva de los [artículos 28 y 33](#). Si bien ningún derecho es absoluto, tampoco puede ser vedado. Catalina García Vizcaíno distingue dos especies de razonabilidad e irrazonabilidad jurídica: la de ponderación y la de selección. La primera la relaciona con el principio de confiscatoriedad, haciendo un análisis de si a determinado hecho impositivo, como hecho antecedente de una endonorma, puede imputársele una contribución con monto exorbitante, para lo cual es necesario examinar si media equilibrio, proporción, igualdad entre el hecho antecedente y la prestación. La Dra. Vizcaíno cita lo expuesto por Juan F. Linares, en tanto menciona que, para que haya razonabilidad de la ponderación, debe haber cierta igualdad o equivalencia axiológica, entre el antecedente y el consecuente de endonorma y perinorma. La razonabilidad de selección la relaciona con el principio de igualdad, debiéndose valorar las circunstancias que se dan para aplicar una discriminación en materia tributaria, de lo cual concluiremos si es razonable la distinción aplicada por la norma a ciertas categorías, sujetos, etc. La razonabilidad funciona independientemente como garantía innominada y como complemento del resto de las garantías constitucionales. (8)

6) **NO CONFISCATORIEDAD:** No se encuentra expresamente contemplado en la CN, pero sí en forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los [artículos 14, 17, 18 y 33](#). La propiedad puede verse menoscabada por una fuerte presión tributaria ejercida mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad, que en muchos países ha sido

consagrado expresamente en sus constituciones políticas. Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (doctrina de la CSJN, Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Luqui sostiene que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad. No toda la doctrina comparte este criterio. En relación con los impuestos indirectos, el principio de no confiscatoriedad no parece tener la misma aplicación, en razón de la posibilidad de su traslación. <sup>(9)</sup>

7) **IGUALDAD:** El [artículo 16 de la CN](#) dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas. Se refiere a la igualdad de capacidad contributiva, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta contra personas o categorías de personas. Algunos lo vinculan con la capacidad contributiva, otros con la generalidad o con la proporcionalidad. <sup>(10)</sup>

8) **PROPORCIONALIDAD:** Este principio requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. No prohíbe la progresividad de los impuestos. La proporcionalidad está dada por una alícuota constante, mientras que, en la progresividad, a medida que aumenta la base imponible, aumenta la alícuota. El artículo 4 de la CN dispone que el Tesoro Nacional está conformado, entre otros recursos, por "...las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional". Por otro lado, el [artículo 75, inciso 2\), de la CN](#) dispone que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tienen que ser "*proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación*". <sup>(11)</sup>

9) **TUTELA JUDICIAL EFECTIVA O TUTELA JURISDICCIONAL:** Este principio se sustenta fundamentalmente en las garantías constitucionales que conforman el debido proceso consagradas en el artículo 18 de la CN y en los tratados internacionales con jerarquía constitucional. La garantía del debido proceso legal no solo importa la existencia del proceso, sino también su desarrollo en condiciones de relativa igualdad para las partes y de imparcialidad del juez en su conducción y culminación. De forma que supone, en primer término, el libre acceso a la jurisdicción judicial en procura de justicia, lo que no debe ser frustrado por consideraciones de orden procesal o de hecho (CSJN, Fallos: 246:87; 225:123; 229:411 y 507; 234:82, entre otros). En segundo lugar, la observancia en el proceso de las formas sustanciales relativas a la acusación, defensa y sentencia fundada. Y, por último, el derecho a acceder a una segunda instancia para revisión de la sentencia. Si bien el [artículo 109 de la CN](#) prohíbe expresamente la actividad judicial del Poder Ejecutivo, la creciente complejidad que ha ido adquiriendo la Administración pública derivó en el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a los órganos administrativos. La Corte Suprema no la considera violatoria del debido proceso, siempre que se den determinadas condiciones y se cumplan ciertos requisitos: a) que en el procedimiento administrativo se respete el derecho de defensa; b) que el pronunciamiento del órgano administrativo con función jurisdiccional quede sujeto a control judicial suficiente, el cual será adecuado a las modalidades de cada situación jurídica, y c) que, como principio, deben estar en juego intereses de la Administración; es decir, la llamada jurisdicción administrativa no es apta para resolver conflictos entre particulares (Fallos: 247:646). El plazo de duración es otro de los conceptos que encierra la garantía del debido proceso. El Pacto de San José de Costa Rica, de jerarquía constitucional, en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, al referirse a las garantías judiciales, estableció que "*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable...*". La Corte Suprema era renuente para aplicar este Pacto a los procedimientos administrativos. Con el paso del tiempo, fue cambiando su postura paulatinamente hasta que en el fallo "Losicer,

Jorge Alberto y otros c/BCRA”, sentencia del 26/6/2012 (L. 216. XLV), lo dijo expresamente. Era un caso en el que el sumario administrativo se había extendido casi veinte años después de ocurridos los hechos supuestamente detectados.<sup>(12)</sup>

Como conclusión de lo dicho, ningún Estado puede ser viable si no cuenta con los recursos necesarios para llevar a cabo sus fines. Los tributos adquieren una primordial relevancia y tienen como fundamento el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento estatal, tal como surge del artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, de jerarquía constitucional [conf. art. 75, inc. 22), CN], en cuanto establece que “*toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*”. La facultad de crear tributos es la más esencial naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno, por ello es el pueblo quien, en definitiva, tiene el poder de arrogarse una parte de su patrimonio para el sustento estatal por medio de sus representantes. Sin embargo, el poder de imperio del Estado que ejerce, en una de sus formas, al establecer los tributos, no puede ser ilimitado. En este sentido, encuentra una barrera insoslayable en los preceptos constitucionales, que funcionan como herramientas a utilizar para preservar, fundamentalmente, el derecho a la libertad y a la propiedad. En consecuencia, entendemos que tenemos siempre la posibilidad de evaluar en cada caso concreto si el tributo aplicado, con las correspondientes consecuencias, respeta los principios y preceptos constitucionales o si, por el contrario, resulta ser violatorio de ellos.

Los instrumentos internacionales no hacen sino reforzar los principios, derechos y garantías que acabamos de mencionar. Por ende, en honor a la brevedad, no los desarrollaremos.

## **V - CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACIÓN**

---

Antes de la sanción del CCyCo. -L. 26994, t. v.-, las fundaciones se encontraban reguladas en la ley 19836/1972. En la actualidad, de eso se ocupa el Título II del Código mencionado que, en primer término, las considera “personas jurídicas privadas”, estableciendo, más adelante, que se rigen por: a) las normas imperativas de la ley especial o, en su defecto, de este Código; b) las normas del acto constitutivo con sus modificaciones y de los reglamentos, prevaleciendo las primeras en caso de divergencia; c) las normas supletorias de leyes especiales o, en su defecto, por las de este Título.

Las fundaciones son personas jurídicas que se constituyen con una finalidad de bien común, sin propósito de lucro, mediante el aporte patrimonial de una o más personas, destinado a hacer posibles sus fines. Para existir como tales requieren necesariamente constituirse mediante instrumento público y solicitar y obtener autorización del Estado para funcionar ([art. 193](#)). Sobre el “destino de los ingresos”, la ley establece: “*Las fundaciones deben destinar la mayor parte de sus ingresos al cumplimiento de sus fines. La acumulación de fondos debe llevarse a cabo únicamente con objetos precisos, tales como la formación de un capital suficiente para el cumplimiento de programas futuros de mayor envergadura, siempre relacionados al objeto estatutariamente previsto. En estos casos debe informarse a la autoridad de contralor, en forma clara y concreta, sobre esos objetivos buscados y la factibilidad material de su cumplimiento. De igual manera, las fundaciones deben informar de inmediato a la autoridad de contralor la realización de gastos que importen una disminución apreciable de su patrimonio*” ([art. 213](#)). La doctrina explica: “*Que no puedan tener propósito de lucro, no significa que no puedan realizar actividades lucrativas*”.<sup>(13)</sup>. “*Las fundaciones se encuentran sujetas al control de la Inspección de Personas Jurídicas: Las fundaciones deben proporcionar a la autoridad de contralor de su jurisdicción toda la información que ella les requiera*” ([art. 214](#)). La autoridad de

contralor aprueba los estatutos de la fundación y su reforma, fiscaliza su funcionamiento y el cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias a que se halla sujeta, incluso la disolución y liquidación ([art. 221](#)). Además de las atribuciones señaladas en otras disposiciones de este Código, corresponde a la autoridad de contralor: a) solicitar de las autoridades judiciales la designación de administradores interinos de las fundaciones cuando no se llenan las vacantes de sus órganos de gobierno con perjuicio del desenvolvimiento normal de la entidad o cuando carecen temporariamente de tales órganos; b) suspender, en caso de urgencia, el cumplimiento de las deliberaciones o resoluciones contrarias a las leyes o los estatutos, y solicitar a las autoridades judiciales la nulidad de esos actos; c) solicitar a las autoridades la suspensión o remoción de los administradores que hubieran violado los deberes de su cargo, y la designación de administradores provisorios; d) convocar al consejo de administración a petición de alguno de sus miembros, o cuando se compruebe la existencia de irregularidades graves ([art. 222](#)). Corresponde también a la autoridad de contralor: a) fijar el nuevo objeto de la fundación cuando el establecido por el o los fundadores es de cumplimiento imposible o ha desaparecido, procurando respetar en la mayor medida posible la voluntad de aquellos. En tal caso, tiene las atribuciones necesarias para modificar los estatutos de conformidad con ese cambio; b) disponer la fusión o coordinación de actividades de dos o más fundaciones cuando se den las circunstancias señaladas en el inciso a) de este artículo, o cuando la multiplicidad de fundaciones de objeto análogo hace aconsejable la medida para su mejor desenvolvimiento y sea manifiesto el mayor beneficio público. Como *supra* citamos, la Inspección General de Justicia (IGJ), organismo dependiente del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, tiene la función de fiscalizarlas.

Como se puede advertir, el propósito de la legislación es muy claro y consiste en evitar que se empleen las asociaciones civiles sin fines de lucro (hablando en términos generales) para disminuir o directamente eliminar la carga del tributo. Visto el tema desde los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, igualdad y equidad fiscal, es nítido que el incumplimiento de las restricciones en cuestión y la consiguiente gravabilidad de los ingresos de estas entidades llevaría a violar estos principios, ya que el reembolso de gastos de representación y similares que supere el 50% del promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo mal puede ser tomado como un indicador de una capacidad contributiva que, pese a superarse ese valor, no existe ([14](#)). Desde esta perspectiva, queda abarcado por esta limitación aquel personal que posee la responsabilidad de la toma de decisiones de la entidad, es decir, que lleva a cabo el gobierno o la administración de la asociación de que se trate. Sin embargo, la limitación no abarca a las remuneraciones que retribuyan otro tipo de funciones, como pueden ser aquellas de naturaleza administrativa o, inclusive, profesional ([15](#)). Debe añadirse que una exención impositiva no puede juzgarse restrictivamente, sino en la medida de lo necesario para alcanzar los fines que se tuvieron en mira al sancionarla y a su significación económica, siempre que no se exceda el marco de la razonabilidad y la cautela alterándose el significado preciso de la norma o, por interpretación extensiva, se incluya en ella lo que no aparece expresamente comprendido. Ese y no otro ha sido el temperamento del Tribunal Cívero ([16](#)). Todo lo dicho, de modo semejante, lleva a sostener que el límite fijado en la ley del tributo puede llegar a ser declarado inconstitucional. Con ese temperamento, la Corte Nacional ha dicho que *"...debe quedar en claro que no se pretende desde el Poder Judicial establecer, a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, cuál debe ser la capacidad contributiva de cada [sujeto] en concreto, pues ello equivaldría ... desde el punto de vista jurídico asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes. Lo que se pretende, ejerciendo competencias que son propias, es analizar - cuando un caso llega a la decisión del poder encargado de resolver- si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente con los principios*

*constitucionales o si, por el contrario, su aplicación concreta vulnera derechos fundamentales. En tal hipótesis, lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución en el caso concreto, sin perjuicio de poner en conocimiento del Congreso la situación, para que este -ejerciendo sus competencias constitucionales- identifique situaciones y revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia".* <sup>(17)</sup>

Tanto de las sentencias como de los dictámenes del Fisco nacional surge que nuestros jueces han fijado su atención, para expedirse sobre exención de impuesto a las ganancias tipificada en el artículo 20, inciso f) de la LIG -[hoy art. 26, inc. f\)](#)-, en estos aspectos en común:

- 1) Si las actividades que realiza la asociación redundan en un beneficio público, debiéndose interpretar como tal la solidaridad social y todo lo que hace a la esencia de su finalidad, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es.
- 2) Que los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los socios.
- 3) La ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados de la entidad.
- 4) La actividad que desarrolla se adecua a los recaudos exigidos por el artículo 20, inciso f), de la ley 20628.
- 5) La ley no prohíbe, en su sentido más amplio, las actividades comerciales para las fundaciones, siempre que las mismas tengan relación con el objeto del ente y, además, que los ingresos no superen determinado porcentual de los ingresos totales. Para determinar si el beneficio económico es superior al beneficio social, se aplica el principio de la realidad económica.
- 6) Las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que, fuera de esos supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 312:52).
- 7) La resolución (AFIP) 1432 exige ciertas condiciones que deben darse para que las entidades civiles sean reconocidas como exentas en el impuesto a las ganancias. Para ello, la regulación delimita el concepto de beneficio público, aludiendo a que no puede ser asimilable al de utilidad pública. Con ese propósito, no puede soslayarse la realidad económica subyacente. Como se observa, es el propio principio rector de la realidad económica ([art. 2 de la L. 11683](#)) el que confirma el criterio antes expuesto y desvanece la postura de los actores, toda vez que en la especie no cabe suponer que ha existido una dicotomía entre la intención económica del contribuyente con los actos y decisiones adoptadas por el mismo sobre el particular. <sup>(18)</sup>

## **VI - OPINIÓN DE LA DOCTRINA**

---

*"El inciso f) del artículo 20 hace una larga enunciación de instituciones civiles con fines de interés público, muchas de las cuales cumplen actividades que, de no ser desarrolladas por ellas, deberían merecer la atención del Estado; por ello se ha instituido la exención en su favor, atendiendo a su utilidad social. En la actualidad existen dos fuertes restricciones que provienen tanto del propio inc. f) como otra que es, asimismo, de aplicación a entidades mutuales y deportivas. En efecto, la 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. Además, tampoco será procedente la exención para aquellas instituciones que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuenta, etc.), cualquiera fuese su denominación, un importe por todo concepto, incluidos gastos de representación y similares, superior en un 50% al promedio anual de las tres mejores remuneraciones del personal administrativo; tampoco será de aplicación la exención, cualquiera sea el monto abonado, para entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento. Las dos restricciones comentadas parecen exageradas y demuestran la falta de capacidad de la AFIP para controlar adecuadamente a estas entidades; resulta difícil comprender cómo puede decaer una exención reconocida a una entidad que, efectivamente, prestara utilidad social y por su envergadura debiera recurrir a ejecutivos de alto nivel para la consecución de sus objetivos, los que por otro lado no pueden ser cumplidos por el Estado, dado que, de lo contrario, no haría falta la existencia de una entidad de bien común para suplir su ausencia; en el caso de remuneraciones 'excesivas', parece existir una inquina especial, dado que el correcto pago del tributo en cabeza del beneficiario, no debería impedir el tratamiento exentivo de la entidad, de cumplirse sus fines sociales".* (19)

*"La tercera condición consta en el último párrafo del art. 20 y dice: 'La exención prevista en los incs. f), g) y m) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuenta, etc.) cualquiera fuese su denominación, un importe por todo concepto, incluidos los gastos de representación y similares, superior en un 50% (cincuenta por ciento) al promedio anual de las 3 (tres) mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento'.*

*Esta norma se agregó a la ley con el propósito de dificultar la evasión del tributo, pues es bien sabido que es más sencillo disfrazar actividades lucrativas bajo el manto protector de una entidad sin fines de lucro que poder retirar de las mismas dichos beneficios; una de las formas a las que se acudía consistía en fijar remuneraciones abultadas a los directivos de estas entidades, de modo que pudieran hacerse así de los fondos.*

*La reforma no es muy feliz pues, como ocurre en otras situaciones en las que se pretende solucionar con modificaciones legales lo que solo son problemas de fiscalización; más allá de conseguir o no el objetivo fijado, se crean nuevos inconvenientes que antes no existían; por ejemplo, si una entidad incorpora a su elenco directivo a una personalidad destacada porque le permitirá obtener importantes donaciones entre sus relaciones personales, y este funcionario dedica mucho tiempo a la actividad, o debe dejar de realizar otras que le procuren importantes ingresos, la entidad no podrá remunerarla adecuadamente por esta limitación.*

*Además, hay serias dificultades de aplicación pues aquí, como en otros casos en que se fijan topes relacionados con la remuneración del personal en relación de dependencia, aparece la cuestión de la imposibilidad de aplicar la norma si no existe tal personal y, en caso de haberlo, pudiera ser que la remuneración del mismo, tanto por el tiempo trabajado cuanto, por la índole de las tareas desempeñadas, no sea un buen indicio corporativo.*

*La ley no aclara a qué tipo de 'conceptos abonados' se refiere planteándose la duda en los casos en que los directivos realizaran algún tipo de tarea para la entidad, distinta de la mera dirección, tales podrían ser asesoramientos, actividades docentes u*

*otras; el punto fue aclarado por el art. 44 del dec. reglamentario que dispuso que la limitación legal 'no será aplicable respecto de aquellas (se refiere a las remuneraciones) que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por los mismos', por lo cual el límite es aplicado solo a la remuneración por las tareas propias de los órganos administrativos o de control".(20).*

## **VII - ANÁLISIS BAJO EL CONCEPTO DE REMUNERACIONES**

Recordemos que, en el caso de las fundaciones, la ley del impuesto a las ganancias dispone: "ARTÍCULO 26.- Están exentos del gravamen: ... f) 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, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, así como actividades de crédito o financieras -excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales-". Añadiendo el párrafo que sigue: "La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales o comerciales, excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación sobre los ingresos totales. En caso de superar el porcentaje establecido, la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades". Al final, el último párrafo del artículo 26 prevé: "La exención prevista en los incisos f), g) y l) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etcétera), cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un CINCUENTA POR CIENTO (50 %) al promedio anual de las TRES (3) mejores remuneraciones del personal administrativo...". Agregando el decreto reglamentario: "Art. 44 - La limitación establecida en el penúltimo párrafo del artículo 20 de la ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y m), no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por los mismos".

Las exigencias que motivan esta consulta se refieren a los pagos realizados:

1. A cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos.
2. A cualquiera de las personas que formen parte de los elencos ejecutivos.
3. A cualquiera de las personas que formen parte de los elencos de contralor.

A modo ejemplificativo, se mencionan:

1. Directores.
2. Consejeros.
3. Síndicos.

#### 4. Revisores de cuentas.

Esta enumeración no es taxativa. Sin embargo, se puede extraer de la ley de fundaciones (CCyCo., a partir del art. 193) que quienes pueden estar involucrados son solo los siguientes sujetos:

##### 1. Fundadores.

2. Consejo de administración. El mismo puede estar integrado por socios fundadores, socios no fundadores, e instituciones públicas y entidades privadas sin fines de lucro. No pueden recibir retribuciones por el ejercicio de su cargo, excepto el reembolso de gastos.

3. Comité ejecutivo -integrado por miembros del consejo de administración o por terceros-. Su labor puede ser retribuida (el estatuto puede prever alguna forma de retribución pecuniaria).

##### 4. Beneficiarios.

Respecto de su objeto, es válido mencionar que la ley dispone que *"Las fundaciones deben destinar la mayor parte de sus ingresos al cumplimiento de sus fines..."*.

Como primera conclusión se obtiene que, si no se cumplen las condiciones limitantes respecto de los "sujetos" que deben contemplarse a los fines del cálculo, ese límite no se aplica. Además, y por mandato del decreto reglamentario, el límite aludido *"no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por los mismos"*. Eso no implica que la erogación no esté sujeta a ninguna condición, pues, en todos los casos, el tope viene dado por el "objeto": la mayor parte de los ingresos de la fundación deben destinarse al cumplimiento de sus fines.

A su vez, el concepto por el cual se pague puede responder a *"cualquiera fuere su denominación"*, incluidos los *"gastos de representación y similares"*.

#### **Veamos qué se entiende por "gastos de representación", tomando, inicialmente, la opinión de la AFIP (DGI)**

Según la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), son gastos de representación *"toda erogación realizada o reembolsada por la empresa que reconozca como finalidad su representación fuera del ámbito de sus oficinas, locales o establecimientos, o en relaciones encaminadas a mantener o mejorar su posición en el mercado, incluidas las originadas por viajes, agasajos y obsequios que respondan a esos fines"*<sup>(21)</sup>. A su vez, agrega que *"no están comprendidos en este concepto los gastos dirigidos a la masa de consumidores potenciales, tales como los gastos de propaganda, ni los viáticos y gastos de movilidad que se abonen al personal"*. Dicho en otros términos, podemos definir a los gastos de representación de manera limitada como aquellos que se incurren con el fin de mantener los clientes actuales o conseguir futuros, siempre y cuando se originen fuera del ámbito en el que se lleve a cabo la actividad económica del ente, tales como presentes, cenas, paseos, regalos e, incluso, viajes. Pero cabe destacar que siempre que se habla de gastos de representación aparece la idea de que solo están relacionados con los clientes actuales o potenciales de la compañía, cuando en realidad también se pueden generar gastos de representación con relación a los proveedores de esta. Hay proveedores que son clave para el éxito de la compañía, lo que hace que, con el objeto de mejorar la relación, se puedan hacer gastos de representación con relación a ellos. En consecuencia, esto nos lleva a una importante conclusión en cuanto a que los gastos de representación no solo pueden estar dirigidos a clientes actuales o potenciales, sino también a proveedores actuales o potenciales. Se relaciona con el concepto de imagen de la empresa, en la que esta se puede definir como el concepto positivo o negativo que tienen de la misma sus agentes externos (como clientes, proveedores y agencias gubernamentales, entre otros) e internos (básicamente, empleados y otras personas

vinculadas con la empresa). Esta percepción puede ser positiva o negativa, incidiendo en los resultados de la compañía. Por ende, para aumentar la percepción positiva, se incurre en gastos de representación a los fines de obtener un mejor posicionamiento en el mercado.

Siguiendo esta misma línea, los elementos o características que debe tener un gasto para poder identificarlo como de representación son los siguientes:

- Finalidad: el objeto por el cual se realiza debe ser el de mantener los clientes actuales o conseguir clientes a futuro o, en su caso, proveedores.
- Lugar de generación: fuera del ámbito físico en el que se lleva a cabo la actividad económica generadora de renta.
- Especificidad: el gasto debe realizarse en aras de alcanzar clientes (o proveedores) específicos, y no enfocarse al mercado general de clientes potenciales.
- Representación: siempre el empleado o empresario debe realizar el gasto en ocasión de sus funciones, es decir, en el momento en el que representa a la compañía. Caso contrario, habría muchos abusos en la generación de gastos.

Todo gasto siempre responde a determinados fines; por eso, se los suele clasificar en gastos no expirados (o vivos) y expirados (o extinguidos). Los primeros son aquellos cuyo fin, por el cual no se incurrió en ellos, todavía no se cumplió, como sucede con el costo de la mercadería, que son gastos cuyo fin es obtener o lograr una venta y, mientras no se logre, se difieren en el activo. Los segundos son aquellos cuyo fin por el cual se incurrió en los mismos ya se cumplió y, por ende, se exponen en la cuenta de resultados del ente. Los gastos de representación siempre son expirados (o extinguidos), dado que su fin (mantener u obtener nuevos clientes o, en su caso, proveedores) se concreta en el mismo momento en el que se incurre en ellos, más allá de que se alcance o no con el fin. Puede ser que se incurra en sumas cuantiosas que no den resultados a corto plazo, dado que muchos de esos gastos generan resultados a futuro. E, incluso, puede suceder que no se alcance ese fin y el cliente en cuestión termine negociando con la competencia. Pero, de todas maneras, aquí lo importante para su deducción no es si alcanza o no el fin perseguido, sino que el fin sea precisamente mantener u obtener nuevos clientes o proveedores.

Este concepto tiene 2 límites para su deducción:

- Cualitativo: se refiere a que debe cumplir con el principio general del artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias, que establece que son deducibles los gastos relacionados para obtener, mantener y conservar la fuente de ganancias gravadas con las limitaciones que marca la ley.
- Cuantitativo: se refiere a que estos gastos no pueden superar el límite del uno con cinco décimas por ciento (1,5%) sobre el monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio al personal en relación de dependencia, excluyendo las gratificaciones y retribuciones extraordinarias.

Pero cabe destacar que esta última limitación está dada para la tercera categoría de ganancias, es decir, para las denominadas "rentas empresariales". Esto quiere decir que para el resto de las categorías se pueden deducir sin límite alguno. En la causa "Magdalena Ruiz Guiñazú sobre el impuesto a las ganancias", el Tribunal Fiscal de la Nación se expidió sobre los gastos que había realizado la periodista encaminada a presentar una imagen que permita mantener o mejorar su posición en el mercado, entre ellos, obsequios, estableciendo que, si bien la ley de impuesto a las ganancias menciona esta deducción entre las especiales de tercera categoría en el artículo 87, inciso i), esta deducción no es exclusiva de dicha categoría. Y en cuanto a la limitación, este tope solo está establecido para las rentas empresariales de esta categoría, pero no para el resto de las categorías de ganancias que las puede deducir sin tope alguno. (22).

De los antecedentes surge una postura de la AFIP (DGI) muy importante: el límite para la deducción de los gastos de representación solo se debe contemplar para quienes obtienen rentas de tercera categoría. Por lo tanto, para las restantes categorías, los gastos en cuestión son deducibles en su totalidad. Sin más límite que no afectar, en los términos normativos, el patrimonio de la fundación.

El otro límite que fija la norma es "remuneraciones del personal administrativo". Apreciamos que, para definir el concepto de "remuneraciones del personal administrativo", lo primero que ha de examinarse es si las fundaciones poseen legislación laboral que establezca una tabla o escala de remuneraciones para, en segundo término, analizar si algunos adicionales pueden y/o deben ser comprendidos dentro del rubro salarios. En este orden de ideas, es esencial acentuar que hay conceptos que, a los fines de la ley de contrato de trabajo, pueden ser considerados "remunerativos" y, por lo tanto, computables a los efectos de determinar las obligaciones previsionales; pero que, a todos los demás efectos, claramente no forman parte del salario. Ese es un error común de la AFIP que realiza determinaciones que nunca pueden sostenerse ante la menor revisión judicial. Contemplando la metodología que emplea nuestro Tribunal Cívero para interpretar los alcances de una ley, será útil recurrir a las denominadas "rentas de la cuarta categoría". Comentamos señalando que la CSJN, contrariando el dictamen de la Dra. Gils Carbó, confirmó que las rentas obtenidas por profesionales que integran sociedades civiles tributan de acuerdo con lo previsto para la cuarta categoría, excepto en el caso en que la actividad profesional se complementa con una actividad comercial<sup>(23)</sup>. Este mismo criterio ya había sido fijado en "[Corti Calvo Abogados SC c/EN-AFIP DGI - R. \(RP\). 257/2007 s/DGI](#)" (CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 20/5/2014). También de modo subsidiario importa contemplar la legislación laboral. En esa inteligencia, se ha decidido que "*Cualquiera sea la causa del pago del empleador, la prestación tendrá carácter salarial si se dan las dos notas relevantes del concepto jurídico del salario consistentes en que, en primer lugar, constituya una ganancia (ventaja patrimonial) para el trabajador y, en segundo término, que se trate de la retribución de los servicios de este ... es decir ... como contrapartida de la labor cumplida. En materia de derecho del trabajo, la naturaleza salarial de las prestaciones está expresamente legislada. Como señalara, el artículo 103 de la LCT establece que, a los fines de la ley, se entiende por remuneración la contraprestación que debe percibir el trabajador como consecuencia del contrato de trabajo. Por lo tanto, una resolución ministerial homologatoria no puede calificar un 'incremento de salarios' como no remuneratorio porque ello contraría una norma de rango superior y, además, va en contra de principios elementales del derecho del trabajo*"<sup>(24)</sup>. La doctrina se ha expedido de idéntico modo, vgr., Fernández Madrid: "Tratado práctico de derecho del trabajo" - Tº II - pág. 1331. Dice el autor citado (ob. cit., pág. 1354) que "*El convenio colectivo no puede contrariar la norma del artículo 103, LCT, sin colocar a la propia convención fuera del marco legal (art. 7, ley 14250)*" ("Taborda, Javier H. c/Florentia SA" - CNTrab. - Sala III - 17/12/1993 - DT 1996-A-264) y, desde esa óptica, solo cabe concluir que el acuerdo es nulo en tanto determina que las sumas percibidas en función del mismo no son remuneratorias, ya que "*El convenio colectivo, fuera de las hipótesis expresamente previstas por la ley (vgr., art. 106, LCT), no puede válidamente cambiar la naturaleza remuneratoria de un rubro establecida por el art. 103 de la ley de contrato de trabajo*" (ob. cit., Tº III, pág. 370). No obsta al carácter nulo de las cláusulas analizadas que el acuerdo haya sido homologado por el Ministerio de Trabajo, ya que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 9 de la LCT y el orden de prelación normativo ([art. 31, CN](#)), en caso de duda en la aplicación de normas legales o convencionales, preponderará la más favorable al trabajador. En el derecho del trabajo la norma de rango inferior prevalece sobre la superior solo si establece mayores beneficios, que no es justamente el caso que nos ocupa. No puede soslayarse tampoco en este análisis que el principio protectorio es el abrigo del derecho del

trabajo y ha sido consagrado constitucionalmente en el artículo 14 bis, que determina que las leyes deben asegurar al trabajador una retribución justa. Por lo demás, el temperamento expresado resultó avalado por la CSJN, a través del fallo dictado in re ["Díaz, Paulo V. c/Cervecería y Maltería Quilmes", de fecha 4/6/2013](#), en el cual, siguiendo el criterio emanado del precedente "Pérez, Aníbal c/Disco SA" (Fallos, 342:2043) antes citado, se declaró la invalidez constitucional de sumas acordadas en un convenio colectivo en el que se les asignaba carácter no remunerativo. En términos generales y en virtud del principio in dubio pro-empleado, la justicia, en general, ha interpretado que se entiende que todos los pagos variables forman parte de la remuneración normal y habitual del trabajador<sup>(25)</sup>; pese a que esos conceptos, en términos generales, claramente no forman parte del ingreso del trabajador.

## VIII - CONCLUSIONES

---

Concluimos expresando que, más allá de los porcentajes mencionados en la ley y en su decreto reglamentario, lo que pretende el legislador, y en este sentido es muy claro, es no reconocer la exención a aquellas fundaciones que, encubiertas en esa forma jurídica, realizan pura y exclusivamente actividades comerciales o industriales, sin que pueda afirmarse que las mismas resultan necesarias o que coadyuvan a la materialización de un fin social -explicitado por el propio Fisco en su [Dict. \(DAT\) 82/2002](#)-. Es real que hay fundaciones que efectivamente han sido constituidas con ese propósito: evitar el pago de impuestos. Empero, dista de ser la situación de la mayoría absoluta de las fundaciones existentes en nuestro país. En todo caso, conforme lo hemos sustentado en todo lo argumentado, los jueces para resolver esta clase de litigios suelen simplificar su tarea preguntándose: ¿Se trata de una fundación y/o federación o de una sociedad de capital constituida bajo el ropaje jurídico equivocado para evadir las cargas tributarias? ¿Los pagos que, bajo cualquier concepto, se efectúen a favor de sus beneficiarios, pueden encubrir una extracción de fondos de naturaleza semejante a lo conceptualizado en la normativa vigente para empresas de capital? ¿O se trata de erogaciones que hacen a la actividad de la entidad? ¿Estas erogaciones están respaldadas por documentación respaldatoria habilitada? ¿Se trata de gastos razonables? De acuerdo con cuál sea la respuesta que se les dé a estos interrogantes, dependerá el contenido de la sentencia.

## ANEXOS

---

### ANEXO I: JURISPRUDENCIA ADICIONAL EN MATERIA DE EXENCIONES DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

ASOCIACIÓN ROSARINA DE ANESTESIOLOGÍA - CSJN - 16/11/2009. En el fallo ["Asociación Rosarina de Anestesiología" de la CSJN, de fecha 16/11/2009](#), se analiza la exención de impuesto a las ganancias tipificada en el artículo 20, inciso f) de la LIG -hoy art. 26, inc. f)-, siendo el tema de debate si las actividades que realiza la asociación redundan en un beneficio público. Tanto el juez de primera instancia como la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario entendieron que correspondía la exención de impuesto a las ganancias, en los términos del artículo 20, inciso f) de la LIG -hoy art. 26, inc. f)-. Lo propio hizo la señora procuradora fiscal (Laura Monti) al confirmar la sentencia del Tribunal de Alzada, pero la CSJN revocó la sentencia de Cámara, en el entendimiento de que no corresponde la exención de impuesto a las ganancias. La Cámara entendió que "la cuestión por resolver giraba en torno de determinar si la actora efectúa actividades que redunden en un 'beneficio público' de acuerdo con lo establecido por el artículo 20, inciso f), de la ley del impuesto y a la resolución general (DGI) 1432/1971". Al respecto consideró que debe entenderse como entidades de "beneficio público" a las que hacen de "la solidaridad social y de la asistencia la esencia de su finalidad" y que ese concepto "no se altera cuando esta finalidad se circunscribe al beneficio exclusivo de los socios de la entidad, haciendo de tal manera que

los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los socios..." (fs. 395 vta.). Agregó a ello que el "exclusivo destino de los réditos al beneficio público, querido por la ley, se cumple estrictamente cuando él está destinado al auxilio de los coasociados, desde que es evidente que todas las comunidades éticas en que las partes son una para otra medio y fin recíproco y en que su contenido moral está dado por la acción de buena voluntad y espontaneidad que inspira a todos los consocios, están creadas para subvenir dentro de un sector determinado de la sociedad esa finalidad de beneficio público que la ley protege con su exención..." (fs. 395 vta./396). Afirmó que "los argumentos expuestos por la actora y las pruebas apartadas demuestran que le corresponde la exención" solicitada, ya que si bien "sus actividades ... no están destinadas al beneficio público general, se encuentran encaminadas a coadyuvar en el desempeño profesional de los asociados que la conforman" (fs. 396). La CSJN, al referirse a la noción de beneficio público, a la hora de revocar la sentencia de la Cámara, destaca que "las consideraciones formuladas sobre ese punto por la Cámara no se adecuan a una correcta interpretación del artículo 20, inciso f), de la ley del impuesto a las ganancias. En efecto, tal como resulta de los fundamentos de la sentencia apelada reseñados en el considerando 2 de la presente, el a quo afirmó que el concepto de beneficio público no se altera si la finalidad de la asociación se circunscribe al beneficio exclusivo de los socios de la entidad, haciendo de tal manera que los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los socios". Es fácil advertir que tal inteligencia es palmariamente contradictoria con la noción de entidad de "beneficio público" que justifica el otorgamiento de la exención del impuesto a las ganancias, en tanto implicaría admitir la dispensa del tributo, aunque el único fin perseguido por el ente sea el beneficio de sus propios integrantes. De lo expuesto surge que el a quo ha resuelto la causa sobre la base de una equivocada interpretación de la norma federal que rige el caso, máxime si se tiene en cuenta el criterio establecido por el Tribunal en los precedentes de Fallos: 197:39 y 321:1660, en el sentido de que para la procedencia de la exención del gravamen se requiere la total ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados de la entidad demandante".

ASOCIACIÓN DE CLÍNICAS Y SANATORIOS PRIVADOS DE LA PROVINCIA DE SALTA - CSJN - 16/11/2009. En el fallo "Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta" de la CSJN, de fecha 16/11/2004, el tema sometido a estudio tenía que ver fundamentalmente con los convenios celebrados por la asociación en nombre y representación de sus asociados. El juez de primera instancia entendió que le correspondía a la asociación la exención de impuesto a las ganancias, en los términos del artículo 20, inciso f) de la LIG -hoy art. 26, inc. f)-; pero la Cámara Federal de Apelaciones de Salta revocó la sentencia de primera instancia, entendiendo el Tribunal de Alzada que no corresponde la exención de impuesto a las ganancias. La CSJN confirmó la sentencia de la Cámara, sosteniendo que la exención no resulta procedente. La CSJN, a la hora de revocar la exención de impuesto a las ganancias, destacó que "corresponde concluir en que no asiste razón a la entidad actora puesto que la actividad que desarrolla no se adecua a los recaudos exigidos por el art. 20, inc. f), de la ley 20628 para la procedencia de la exención tributaria cuyo reconocimiento pretende. En efecto, la ley previó la exención para 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. El a quo puso de relieve sobre la base del examen que efectuó de los elementos probatorios reunidos en la causa la omisión, el desinterés y el olvido por parte de la entidad actora en el desarrollo de las actividades de mayor utilidad social mencionadas en su estatuto. Por el contrario, la entidad actora centró su actuación en tareas inherentes al giro empresarial de clínicas y sanatorios, tales como la negociación y contratación de servicios en nombre y representación de ellos, y en gestiones tendientes al cumplimiento de esos convenios, en particular, cobro de facturas, liquidaciones, retenciones y pagos a socios y a terceros. Es decir, en actividades que como adecuadamente lo señala el a quo respecto de las gestiones encaminadas al cumplimiento de los convenios, cobros de facturas, sus liquidaciones, retenciones, etc. exceden la incumbencia de una cámara gremial empresaria, en tanto hacen al interés individual de cada clínica o sanatorio que podría llevar a cabo por sí mismo tales tareas".

CÁMARA DE PROPIETARIOS DE ALOJAMIENTOS - CSJN - 26/11/2002. En el fallo "[Cámara de Propietarios de Alojamiento de la CSJN de fecha 26/11/2002](#)", se analizó la procedencia de la exención en caso de una entidad gremial. El Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal Nº 12 entendió que no le correspondía a la Cámara la exención del artículo 20, inciso f) de la LIG -hoy art. 26, inc. f)-. La CNFed. Cont. Adm. revocó la sentencia del juez de primera instancia, resolviendo a favor de la procedencia de la exención. La CSJN confirma la sentencia de la Cámara en el entendimiento de que corresponde la exención del impuesto a las ganancias. En primer lugar, la CSJN recuerda una antigua sentencia del Címero Tribunal, cuando dice que "cabe poner de relieve que la causa 'Cámara de la Industria del Calzado' -sentencia del 4/10/1943, cuyo sumario se encuentra en Fallos: 197:39- versó sobre la procedencia de la exención al impuesto a los réditos prevista por el artículo 5, inciso f) de la ley 11682. Dicha norma, en lo que interesa, eximía de ese tributo a las 'entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguiesen fines lucrativos', y sobre la base de ella el Tribunal juzgó que bastaba una finalidad lucrativa, aunque fuese indirecta -como la protección o el fomento de los intereses económicos de los asociados- para excluir al peticionario 'de la calificación de entidad de beneficio público que persigue'. Si bien esa norma constituye el antecedente remoto del artículo 20, inciso f) de la ley del impuesto a las ganancias, su texto ha tenido importantes modificaciones. En tal sentido debe advertirse -al margen de que la exención de las instituciones religiosas pasó a estar contemplada en un inciso propio- que a partir del año 1946 (decreto 14338) fue abandonada esa genérica referencia a entidades de 'beneficio público' -que había suscitado múltiples controversias- por una enunciación detallada de las asociaciones y entidades civiles beneficiadas con la dispensa del tributo según el objeto que persigan, siempre que cumplan determinadas condiciones. De tal manera, si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención, y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, esa exención debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es. La indagación sobre si los entes persiguen efectivamente un 'beneficio público' conserva actualmente utilidad para los casos en los cuales el objeto o las características de ellos no responden estrictamente a los supuestos expresamente contemplados en la norma para el otorgamiento de la exención, tal como lo consideró el Tribunal en Fallos: 321:1660. Con tal comprensión, aunque asistiese razón al Fisco Nacional en cuanto niega a la entidad actora el carácter de entidad de bien público, la exención resulta procedente porque la ley federal que rige el caso comprende expresamente en la dispensa del tributo a las asociaciones gremiales, y aquella reviste ese carácter, sin que resulten revisables ante esta instancia las conclusiones del a quo respecto del cumplimiento de los restantes recaudos exigidos a tal efecto, en tanto se fundan en la apreciación de las circunstancias fácticas de la causa -en principio ajenas a la vía del art. 14 de la L. 48- y no media un supuesto de arbitrariedad".

FUNDACIÓN EL ARTE DE VIVIR - CNFed. Cont. Adm. - SALA III - 4/7/2019. En el fallo "[Fundación el Arte de Vivir de la Sala III de la CNFed. Cont. Adm., de fecha 4/7/2019](#)", se analiza si la venta de libros y material de conocimiento tipifica dentro del concepto de actividad comercial ajena a su objeto social y, por lo tanto, susceptible de hacer caer la exención de impuesto a las ganancias, del artículo 20, inciso f) -hoy art. 26, inc. f)-. El Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal Nº 4 se expidió por el rechazo de la exención. La CNFed. Cont. Adm., a la hora de rechazar la exención de impuesto a las ganancias, entiende que "en momento alguno la actora ha explicado, con atendible grado de precisión, de qué manera el material bibliográfico se vincula con los objetivos, propósitos y técnicas enunciados en el estatuto de la fundación, de manera tal que coadyuve a su realización. Tal sería el caso -por citar solo una hipótesis- en el cual los asistentes a los cursos precisen de la tenencia y/o lectura del material que la fundación comercializa. En este sendero, juzgo insuficientes las expresiones direccionadas a justificar que 'los libros que la fundación vendió entre 2009 y 2011 se relacionaron con el conocimiento impartido en los cursos ... y solo se pusieron a disposición en sus sedes...;', como que la venta de dicho material 'resulte no solo afín a su objeto social sino también necesaria e imprescindible para el cumplimiento del mismo', y que '...el "beneficio público" que lleva adelante la fundación ... requiere de un esfuerzo personal que no se agota en la

asistencia a los cursos ofrecidos sino también en el trabajo e instrucción diaria, con la necesidad de material de conocimiento que mi mandante pone a disposición...' (extractos de la demanda de fs. 2/43)". Termina concluyendo la Cámara: "El presente razonamiento no significa acoger el axioma propuesto por el organismo fiscal, en el sentido de que '...el 2º párrafo del artículo 20 del inciso f) de la ley prohíbe en su sentido más amplio las actividades comerciales para las fundaciones' (el subrayado el mío); por el contrario, se traduce en una estricta interpretación de los hechos, a la luz del ordenamiento jurídico ... A su vez, si se toma como pauta hermenéutica el agregado introducido por la ley 27430 al segundo párrafo del inciso f) -como lo propicia la recurrente-, el resultado no varía. Nótese que el mismo dispone que las actividades industriales o comerciales deben tener relación con el objeto del ente, y además que los ingresos no superen determinado porcentual de los ingresos totales. En la especie, como se ha visto, se incumple con la primera de esas premisas. Debido a lo expuesto, concluyo que la fundación ha llevado a cabo actos de índole comercial ajenos a su objeto social, lo que deriva en la exclusión del beneficio previsto en el artículo 20 inciso f) de la ley 20628".

CLUB NEWMAN ASOCIACIÓN CIVIL - CNFed. Cont. Adm. - SALA IV - 25/4/2017. En el fallo "Club Newman Asociación Civil" de la Sala IV de la CNFed. Cont. Adm., de fecha 25/4/2017, el club había realizado la venta de lotes. El juez de Primera Instancia entendió que no procedía la exención en el impuesto a las ganancias. Del estudio del expediente se puede ver que "la actora vende lotes de su propiedad sin destinar las ganancias obtenidas de su venta a la satisfacción de su objeto social, sino que reinvierte en la ampliación y/o construcción de los barrios residenciales, violando las condiciones impuestas por el inc. f), del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias (fs. 1376 de las actuaciones administrativas). Se verificó que la actora ha encargado la construcción de inmuebles enajenándolos en el marco de la ley 13512, proyectando la creación de nuevos barrios privados aledaños que no tienen una mínima vinculación con el objeto social especificado en su estatuto ... La actora no niega la venta de lotes de su propiedad con el fin de recaudar fondos para sus gastos, principalmente derivados del fomento de actividades deportivas y ayuda social. Sin embargo, afirma que su actividad concluye ahí, en la venta de los lotes, y luego el barrio residencial es desarrollado por una entidad distinta al club. Sostiene que no existe fin de lucro ni hay distribución de utilidades. Afirma que la actividad inmobiliaria no es habitual y sirve para mantener incólume al club y sus propósitos". La CNFed. Cont. Adm. entiende que "no surge en forma fehaciente que los ingresos obtenidos por las ventas de lotes sean destinados a los fines sociales mencionados en el Estatuto de la actora ... Las actividades efectivamente desarrolladas por la entidad actora no se ajustan a la pretendida exención en tanto hacen a su propio interés y el de sus asociados, con lo cual su finalidad no tiene cabida en los supuestos contemplados por el legislador en la norma que establece la exención tributaria, lo que obsta a su beneficencia, reconocimiento, ello sin perjuicio de que además realice otras actividades sociales, de deportivas o culturales, lo cual no está controvertido ... No se discute el carácter de asociación civil del Club Newman ni las tareas de bien público o social que realiza, sino que en estos autos se evalúa si la venta de lotes y la actividad impugnada por el Fisco excede de la finalidad social y escapa del beneficio de exención que prevé la ley tributaria".

CÁMARA ARGENTINA DE FARMACIAS - CNFed. Cont. Adm. - SALA III - 6/4/2017. En el fallo "[Cámara Argentina de Farmacias](#)" de la Sala III de la CNFed. Cont. Adm., de fecha 6/4/2017, el tema sometido a debate era cobro de facturas por cuenta y orden de sus asociados. El juez de Primera Instancia entendió que no procedía la exención en el impuesto a las ganancias. En el fallo de la CNFed. Cont. Adm. se puede leer: "la actividad de la Cámara Argentina de Farmacias es, entre otras, realizar en representación de sus asociados y por su cuenta y orden la gestión de las cobranzas de sus créditos con las obras sociales; cabe subrayar que por ese servicio obtiene ingresos que oscilan entre el 1 y 1,5% sobre el total facturado por las recetas presentadas al cobro". De un detenido análisis de la totalidad de la prueba presentada en autos resulta difícil colegir que las actividades de intermediación sean una pequeña parte del total de actividades que realiza la Cámara Argentina de Farmacias. En este sentido, resultan de cardinal importancia los datos resultantes de la pericial contable, puesto que de este informe surge que, en el año 2006, los ingresos por intermediación representaron el 71,76% del total obtenido por la actora; en el 2007, el

75,10%; en el 2008, el 76,03%, y en el 2009, el 68,50%. Asimismo, debe tenerse presente que estas actividades de intermediación son "actividades comerciales" (*Comerciar*: dedicarse a la compraventa o al intercambio de bienes o servicios, confr. Real Academia Española, [www.rae.es](http://www.rae.es)). Esto pone de manifiesto, como expresa la Sra. jueza *a quo*, que la actora ha desarrollado una actividad meramente económica, dejando de lado los fines esencialmente sociales, para realizar con más dedicación las labores tendientes a procurar beneficios económicos para sus asociados. "...Las actividades de intermediación que realiza la Cámara Argentina de Farmacias son 'actividades comerciales', sin lugar a duda. La cobranza que efectúa la Cámara -en nombre de las farmacias asociadas- le permite generar una explotación rentable del servicio ofrecido, de carácter comercial, que de modo indirecto beneficia a estas últimas, provocando una reducción en los costos operativos de administración, de personal, de gastos de sueldos, etc. De la actuación de la actora se derivan ventajas comerciales que redundan en utilidades económicas indirectas para los asociados; por todo lo expuesto, queda en manifiesto que la actora ha desarrollado principalmente una actividad meramente económica, dejando de lado las actividades con fines esencialmente sociales, para centrarse en la procuración de beneficios económicos para sus asociados. ... Cabe afirmar que la actora no desempeña una actividad que le permita gozar de la exención prevista en el art. 20, inc. f), de la ley de impuesto a las ganancias. En efecto, de una lectura integral de sus normas constitutivas, los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizados (confr. art. 2 de la ley 11683 - t.o. en 1998-) no se aprecia 'que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales', como lo requiere la normativa y jurisprudencia para poder conceder la exención".

ASOCIACIÓN DE MÉDICOS DE SAN MARTÍN Y TRES DE FEBRERO - CFED. APEL. SAN MARTÍN - SALA II - 31/3/2015. En el fallo "Asociación de médicos de San Martín y Tres de Febrero" de la Sala II de la CFed. Apel. de San Martín, de fecha 31/3/2015, el tema sometido a debate era la gestión de cobranza de honorarios por las prestaciones profesionales de sus asociados. El juez de Primera Instancia entendió que no procedía la exención en el impuesto a las ganancias. El fallo fue confirmado por la Cámara de San Martín. "El doctor Lugones dijo: I. La señora jueza de Primera Instancia rechazó la demanda entablada por la Asociación de Médicos de Gral. San Martín y Tres de Febrero contra la Administración Federal de Ingresos Públicos y, en consecuencia, ratificó la denegatoria del reconocimiento del beneficio de exención del impuesto a las ganancias en los términos del art. 20 inciso f) de la ley del tributo referido, con costas. Para así decidir, la *a quo* aplicó el criterio sostenido por nuestra Corte Federal en los precedentes citados. Agregó que para la procedencia de la exención del gravamen se requiere la total ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados de la entidad en cuestión. Del análisis del informe contable, destacó que la actora se ha encaminado principalmente a desarrollar una actividad comercial destinada a propender al desarrollo económico de sus médicos asociados. Además, admitió que la Asociación dedicó la mayor parte de su actividad a la administración de OSMECON y a la gestión de cobranza de honorarios por las prestaciones profesionales de sus asociados, con retención administrativa compensatoria por el trabajo realizado. Todo ello, con base en el principio de la 'realidad económica'. Concluyó que la entidad no podrá obtener la dispensa del tributo en cuestión (fs. 305/313 vta.). II. Dicha sentencia fue apelada por la accionante a fs. 317/vta., quien expresó agravios a fs. 328/339 vta. El memorial fue contestado (fs. 341/345). De modo que con el llamado de autos al acuerdo (fs. 346), la causa quedó en condiciones de recibir pronunciamiento definitivo. ... IV. Para mantener un orden lógico corresponde analizar en primer lugar el agravio referido a la fundamentación del resolutorio apelado. En este sentido, se advierte que, si bien la sentenciante de grado apreció determinados elementos probatorios arrojados a la causa para denegar el beneficio impositivo, ello es válido y la decisión resulta ajustada a derecho puesto que los jueces no están obligados a seguir todas las argumentaciones y pruebas invocadas, sino solo aquellas conducentes para la decisión del litigio (Fallos: 258:304, 291:390, entre muchos otros). Toda vez que la sentencia de marras atendió a aquellas pruebas trascendentes para dirimir el conflicto, las afirmaciones de la quejosa redundarían en mera disconformidad con aquella en este aspecto. Superado dicho valladar, corresponde analizar de aquí en más los agravios vertidos por la apelante. En concreto, se debe determinar si las actividades de la accionante se encuentran o no alcanzadas por la

liberación impositiva pretendida y regulada por la ley de impuesto a las ganancias. Al respecto, cabe recordar que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 312:52). Por lo tanto, y conforme las normas que rigen al caso en trato -art. 20, inc. f), ley 20628- y resolución general 1432, se impone verificar si los objetivos societarios de la entidad se encuentran o no alcanzados por la exención solicitada. Para definir ello, es menester examinar si sus fines específicos tienden al 'bien público' y si en tal caso se dio cumplimiento a dichos fines. En este estadio es dable recordar que la resolución 1432 exige ciertas condiciones que deben darse para que las entidades civiles sean reconocidas como exentas en el impuesto a las ganancias. Para ello la regulación delimita el concepto de beneficio público, aludiendo a que no puede ser asimilable al de utilidad pública. Además, cabe recordar que el otorgamiento de la exención de pago de la gabela en cuestión no resulta automático, sino que se deben presentar los estatutos y todo otro elemento de juicio para el reconocimiento del beneficio. En particular, el Fisco Nacional le denegó a la actora la inclusión en el Registro de Entidades Exentas por no hallarse comprendida en las previsiones del art. 20, inciso f) de la LIG, a partir del 29/12/2003, dejando sin efecto la exención impositiva (fs. 223/227 de expediente administrativo nro. 10706-809-2005). En tal sentido, del informe técnico surge que las actividades que desarrolla la asociación son las siguientes: gestión de cobranza de honorarios de obras sociales a los médicos, gestión de cobranza de honorarios médicos de Planes Provinciales y Nacionales de salud, administración de Osmecon Salud, atención médica gestión de cobranza de honorarios con retención administrativa compensatoria del trabajo realizado que ronda entre 6% y 10% (fs. 210, 213, 215 y 228/234 del expediente administrativo). Asimismo, no es ocioso soslayar que, de la compulsa efectuada sobre el Libro Inventario y Balances de la entidad, se deriva que el importe de la sumatoria de los rubros 'Seguros, Subsidios, Fondo Solidario', 'Culturales, Agasajos' y 'Cursos de Medicina de Trabajo, Deporte, Legal, Jornadas y Congresos' correspondiente al cierre del ejercicio 2005, en comparación con el total de costos analizados, arroja una relación porcentual del 2,59%. A similar porcentaje se arriba del cotejo de iguales costos correspondientes al ejercicio 2006. Por otra parte, el rubro 'mercantil', para ambos períodos (2005/2006), proyecta una relación porcentual de 73,36% y 72,48% (fs. 252/252 vta. conclusiones del informe pericial del expediente principal). Por otra parte, también ha quedado acreditado que la asociación no cuenta con inscripción ni personería gremial, y tampoco ha aportado pruebas de realizar prestaciones de salud pública para personas carenciadas. Sobre este último tópico, cabe agregar que el hecho que el Gobierno Provincial de Buenos Aires le haya confiado el Seguro Provincial de Salud (SPS) no alcanza para lograr la pretendida exención. Además del cotejo de su carta madre con sus atribuciones (arts. 2 y 3 incs. g) y h) de su estatuto, fs. 35/35 vta. de las actuaciones administrativas) y su aplicación práctica, con basamento en la realidad económica, se colige que cuando los fines perseguidos por su estatuto son de una importante trascendencia económica, estos vienen a colisionar con aquellos que la norma pretende amparar, por lo que la exención pretendida no puede ser concedida. Por último, y a fin de despejar la última queja, referida a la inaplicabilidad de los fallos del Alto Tribunal referenciados en la sentencia de marras, resta decir que los profesionales de la salud que prestan servicios a obras sociales, como en el sub-lite, persiguen un fin lucrativo, y al encargar la gestión de sus honorarios a la asociación en cuestión, con cobro por tal servicio, resultan asimilables a las clínicas y sanatorios a los que alude los mentados precedentes de Corte. Por lo tanto, dicha parcela de agravios tampoco tendrá favorable acogida. En la misma línea argumental ya se ha expedido esta Sala en los autos 'Asociación Médica de General Sarmiento, San Miguel, Malvinas Argentinas y José C. Paz c/AFIP s/ordinario', causa nro. 11117727/2007, de fecha 18 de setiembre de 2014. Se concluye que la obtención de la mentada exención fiscal no resultará viable toda vez que la entidad desarrolla una actividad comercial, recibiendo como pago por sus servicios de intermediación y administración, cuotas sociales y un porcentaje por tareas administrativas que realiza, además de la existencia de un sistema de medicina prepaga, lo que acredita un fin de lucro. V. En virtud de todo ello y ponderadas las constancias probatorias arrojadas a la causa, propongo al acuerdo confirmar

la sentencia apelada en cuanto fue materia de apelación y agravios, con costas de ambas instancias a la vencida. Asimismo, propicio diferir la regulación de honorarios profesionales intervinientes hasta tanto se fije la correspondiente en la instancia de origen (arts. 68, 163, incs. 6° y 8° y 164, CPCC). Así voto. El doctor Gurruchaga por análogas razones adhiere al voto precedente. Por el mérito del acuerdo que antecede, el Tribunal resuelve: Primero: Confirmar la apelada sentencia de fs. 305/313 vta., en cuanto fue materia de apelación y agravios, con costas. Segundo: Costas de Alzada a la vencida (art. 68, CPCC). Tercero: Diferir la regulación de los honorarios de los profesionales intervinientes hasta tanto se practique la correspondiente en la instancia de origen (art. 163, incs. 6° y 8°, CPCC). Regístrese, notifíquese, publíquese (L. 26856 y acordada CSJN 24/2013) y devuélvase. - Alberto A. Lugones. - Hugo D. Gurruchaga”.

## **ANEXO II. DICTÁMENES EN MATERIA DE EXENCIONES DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO**

[DICTAMEN \(DAT\) 16/2007 DEL 21/2/2007](#). En el dictamen (DAT) 16/2007, de fecha 21/2/2007, se analiza la situación de una entidad gremial con una farmacia sindical, a la luz de la exención del artículo 20, inciso f) -hoy art. 26, inc. f)-. Los funcionarios concluyen que “1) Las asociaciones sindicales con personería gremial, a los efectos de obtener la exención prevista en el artículo 39 de la ley 23551, deberán encuadrar tal dispensa en el artículo 20, inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias. 2) En cambio, las asociaciones sindicales sin personería gremial podrán obtener el beneficio exentivo previsto en el artículo 20, inciso f) del citado gravamen, luego de que el organismo fiscal evalúe la procedencia de la misma. 3) En ambos casos, el beneficio reconoce una limitación, la cual consiste en que los actos y bienes de las asociaciones sindicales deben estar directamente relacionadas con sus fines específicos o funciones propias previstas en los artículos 5 y 23 de la ley 23551. 4) Por último, el reconocimiento exentivo contemplado en el artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen, no corresponderá si la actividad desarrollada por la entidad del epígrafe se caracteriza como una actividad comercial que, aun cuando el producido que genera se destine a los fines de la entidad, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar su objeto social”.

DICTAMEN (DAL) 6/2000 DEL 8/5/2000. En el dictamen (DAL) 6/2000, de fecha 8/5/2000, se analiza cuáles son los sujetos que, desarrollando la actividad comercial, ello deriva en la pérdida de la exención. En el dictamen los funcionarios concluyen que: “1) El segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen resulta de aplicación a las fundaciones, asociaciones civiles sin personería jurídica de carácter gremial -art. 46 del CC- y las entidades gremiales con personería jurídica amparadas en las previsiones de la ley 23551. 2) El alcance que corresponde acordar al segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen es el de no reconocer la exención a aquellas entidades cuyo objeto principal consista en una actividad industrial y/o comercial, debiendo definir en cada caso concreto si las mismas llevan a cabo dicha función”.

---

### **Notas:**

(1) Esta resolución, además, solicitaba, por intermedio de la Dirección de Desarrollo Federal Cooperativo y Mutual, a órganos locales competentes y/u organismos provinciales que den cuenta, mediante notificación fehaciente, a las autoridades de los tres poderes provinciales donde tiene asiento lo establecido en el art. 1 de la resolución de marras; a la vez que reclamó, por intermedio de esa misma dirección y/u organismos provinciales, gestionar y/o asesorar y/o brindar la mediación adecuada con el INAES ante las autoridades provinciales, a fin de agotar todas las instancias administrativas para evitar el cobro de tributo a dichas entidades. Lamentablemente, esta resolución nunca fue publicada en el BO de la República Argentina, por lo que jamás entró en vigor

(2) La sentencia esencialmente se fundamenta en el art. 9 de la [L. 23548](#), ley de coparticipación federal, de raigambre constitucional, la cual establece que, para gozar de la coparticipación de impuestos nacionales, cada provincia debe adherir por ley a dicho

régimen "sin limitaciones ni reservas". La Provincia de Tucumán adhirió a dicha norma mediante ley 5928 de su legislatura (publicada en el BO de la Prov. de Tucumán, de fecha 5/7/1988). El mismo artículo en el inc. b), ap. 1), ordena que el impuesto sobre los ingresos brutos recaerá "...sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro...". Los dos incisos fueron los fundamentos para que la Corte Suprema de Tucumán resuelva el planteo de inconstitucionalidad. Ello es así en tanto uno de ellos obliga a receptor integralmente la ley 23548, porque fue aceptada por la Prov. de Tucumán, de la que se derrama el acatamiento a determinadas restricciones en la aplicación del impuesto sobre los ingresos brutos

(3) La Corte ha dicho también que "...escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquellos tienen la atribución de elegir los objetos imponible, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293)". Con ese temperamento, el guardián de nuestra Ley Fundamental sentenció en un mismo día -el 15/6/2010- dos causas donde, nosotros y prácticamente toda la doctrina sostiene, encontró el "equilibrio" a que hicimos referencia más arriba. Así, en "H. 442. XXXVIII. Hermitage SA c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25063 s/proceso de conocimiento", sobre el impuesto a la ganancia mínima presunta, expresó: "Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar, por mayoría, la sentencia de primera instancia que había rechazado la demanda, declaró la inconstitucionalidad, con relación a la actora, del título V (art. 6) de la ley 25063, por el que se instituyó el impuesto a la ganancia mínima presunta. Que, para así resolver, el tribunal *a quo* consideró que surge del texto de la ley una presunción de renta fundada 'en la existencia de activos en poder del contribuyente', motivo por el cual existe 'una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible', en tanto se grava una manifestación de capacidad contributiva presunta, que considera solo al activo para la base imponible, sin tener en cuenta la existencia de pasivos. En esa línea de razonamiento, puso de relieve que, según las conclusiones del peritaje contable producido en autos, en los ejercicios de los años 1995, 1996 y 1998 la actora registró pérdidas que obstarían a descontar el impuesto aquí considerado. En consecuencia, tuvo por acreditada 'la ausencia de capacidad contributiva', la cual es el 'soporte inexcusable de la validez de todo gravamen'. Al respecto, puntualizó que no debe confundirse lo referente a la elección de las manifestaciones de riqueza sobre las que se impone un tributo, que pertenece al ámbito de la reserva del legislador y, en principio, no es revisable judicialmente, en tanto no resulte irrazonable o manifiestamente arbitrario, con el control que pueden ejercer los jueces a fin de establecer la vinculación entre el presupuesto generador de la obligación y la existencia efectiva de capacidad económica que le atribuye contenido ... Que sentado lo anterior, la cuestión objeto de controversia es, en lo esencial, determinar si ese modo de imposición, en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional en tanto, como sucede en el *sub examine*, la actora ha demostrado que su explotación comercial arrojó pérdidas en los períodos ya indicados. Que, como primera aproximación a la cuestión debatida, no resulta ocioso recordar que la Corte ha sostenido en reiteradas oportunidades que es necesario que el Estado prescriba claramente los gravámenes para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus respectivas conductas en materia tributaria (Fallos: 253:332; 255:360; 312:912; 315: 820; 316:1115; 321:153; 324:415; 327:1051 y 1108; 330:3994; 331:2649). Desde la premisa expuesta, puede afirmarse que la ley que establece el impuesto aquí cuestionado no contiene una redacción clara y precisa, circunstancia que demuestra una deficiente técnica legislativa. Para corroborar ese aserto, basta tener en cuenta los debates que se han suscitado acerca de la propia naturaleza del impuesto y de la hipótesis de incidencia que adopta la ley, aspectos elementales que

deberían desprenderse con total nitidez del texto legal. En ese sentido, resulta ilustrativo agregar que la falta de claridad de las normas examinadas ha generado interpretaciones encontradas sobre tales puntos y, como lógico correlato, conclusiones diversas sobre la validez del gravamen. Sin perjuicio de lo expuesto, para una adecuada solución de esta controversia, resulta imprescindible desentrañar cuál es el "presupuesto de hecho que adopta la ley", pues ello resultará determinante en el examen de las cuestiones planteadas. Que a la deficiente técnica legislativa señalada precedentemente se une el hecho de que la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de este, pues como lo ha sostenido esta Corte desde antiguo, a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda [es decir, la "realidad"] (ver Fallos: 21:498; 266:53 y sus citas; 280:176 y 151:92 allí citado; 289:67; 314:595, consid. 5º, del voto de los jueces Petracchi, Nazareno y Moliné O'Connor; 318:676, consid. 11). Que, como ha sido señalado por el Tribunal y recordado en esta sentencia, escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286: -10- 301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquellos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293). Que, asimismo, como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a estas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen. En efecto, la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que "requieren un uso inteligente, concreto y racional". Es en el supuesto de las presunciones denominadas *iuris et de iure*, en el que la cuestión adquiere "su mayor dramatismo", pues hay veces que el legislador "para "simplificar", acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales "aseguramientos" (Salvador del Castillo Álvarez-Cedrón: "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva" - Revista de Administración Pública - Nº 62 - Instituto de Estudios Políticos - Madrid - 1970, en especial, págs. 100, 104 y 136). ... Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y, por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara" (Sic, salvo el destacado). En la otra causa que reseñamos, "Administración Federal de Ingresos Públicos c/Intercorp SRL s/ejecución fiscal", el Máximo Tribunal declaró la inconstitucionalidad del inciso quinto del art. 18 de la L. 25239, que permitía a la AFIP (DGI) disponer medidas cautelares -tales como embargos- con el único requisito de avisar al juez interviniente. "No resulta admisible que a la hora de establecer procedimientos destinados a garantizar la normal y expedita percepción de la renta pública se recurra a instrumentos que quebrantan el orden constitucional", reza el fallo cuyo voto de mayoría fue suscripto por los ministros Ricardo Lorenzetti, Carlos Fayt, Juan Carlos Maqueda y Raúl Zaffaroni. La Corte consideró en el caso que "no cabe sino concluir en que, en su actual redacción, el art. 92 de la ley 11683 contiene una inadmisibles delegación, en cabeza del Fisco nacional, de atribuciones que hacen a la esencia de la función judicial". Abunda que "el esquema diseñado en el precepto, al permitir que el agente fiscal pueda, por sí y sin necesidad de esperar siquiera la conformidad del juez, disponer embargos, inhibiciones o cualquier otra medida sobre bienes y cuentas del deudor, ha introducido una sustancial

*modificación del rol del magistrado en el proceso, quien pasa a ser un mero espectador que simplemente es informado de las medidas que una de las partes adopta sobre el patrimonio de su contraria". El Tribunal sostiene que el mencionado artículo "no solo violenta el principio constitucional de división de poderes, sino que además desconoce los más elementales fundamentos del principio de tutela judicial efectiva y de la defensa en juicio, consagrados tanto en el art. 18 de la Constitución Nacional como en los Pactos Internacionales incorporados con tal jerarquía en el inc. 22) de su art. 75". Apunta además que "las disposiciones del art. 92 tampoco superan el test de constitucionalidad en su confrontación con el art. 17 de la Norma Suprema, en cuanto en él se establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser privado de ella sino en virtud de una sentencia fundada en ley"*

(4) El principio de legalidad constituye una garantía del derecho relativo de propiedad de los individuos frente a la Administración, esencial en una forma republicana y democrática de gobierno, en tanto solo a través de la voluntad popular expresada por sus representantes, los legisladores, al sancionar una ley, se admite que el Estado detraiga una porción del patrimonio de los particulares para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Esta posición sostuvo la Corte Suprema en la causa "Video Club Dream c/Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo", sent. del 6/6/1995. Ha dicho la CSJN que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la CN (Fallos: 180:384; 184:542).

Asimismo, se encuentran prohibidas las normas genéricas que no precisen los elementos básicos y estructurales del tributo, como los sujetos alcanzados y el hecho imponible. Al respecto, el Tribunal Superior ha sostenido desde antiguo la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar la conducta fiscal en materia tributaria (Fallos: 253:332 y otros).

En este sentido, Villegas sostiene que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurales del tributo, a saber: 1) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable); 4) los elementos necesarios para la determinación del *quantum*, es decir, base imponible y alícuota; 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, así como 6) la configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, y 7) el procedimiento de determinación. En el fallo "Bertellotti, Oscar", del 28/4/1992, la Corte sostuvo que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador, ni para imponer una obligación, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales donde rige el principio de reserva o legalidad.

El Máximo Tribunal también ha dicho que el principio de legalidad exige una ley formal que tipifique el hecho que se considere imponible, y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 294:152; 303:245 y 326:3415). En 2009, en "Apache Energía Argentina SRL c/Provincia de Río Negro" (Fallos: 332:640) reafirmó al principio de legalidad como una garantía sustancial en el campo del derecho tributario, "en el que solo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del Poder Legislativo es exclusiva...". La Corte en los autos "Banco de la Nación Argentina c/Provincia de Córdoba", sentencia del 4/6/2013, ha reiterado el principio de legalidad afirmando que "El principio de legalidad que rige en la materia -confr. arts. 4, 17 y 75, inc. 2), de la Constitución Nacional y art. 104, inc. 32) de la Constitución de Córdoba- impide que se exija un tributo en supuestos que no estén expresamente contemplados por la ley (Fallos: 316:1115 y causa N.197.XXXVII 'Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA c/Salta, Provincia de s/acción declarativa', sentencia del 7/2/2006, entre otros)". Este principio, agregamos, viene acompañado del principio de irretroactividad en materia tributaria, según el cual las leyes rigen, en principio, para el futuro, por razones de certeza y seguridad jurídica

(5) Contiene y supera a los conceptos de capacidad económica y/o capacidad de pago. Villegas sostiene que la capacidad contributiva tiene cuatro implicancias fundamentales: 1)

requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que, por no contar con un nivel económico mínimo, queden al margen de la imposición; 2) el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado; 3) no puede seleccionarse como hechos imponible o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva; 4) en ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente. Para la CSJN, la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es un requisito indispensable de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible ("Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta" - 1989 - Fallos: 312:2467). La Corte sostuvo también que, si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva, la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica ("López López, Luis y otro c/Provincia de Santiago del Estero - 1991 - Fallos: 314:1293)

(6) La CSJN ha dicho que la generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación; no es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra (Fallos: 157:359; 162:240; 168:305; 188:403). El Máximo Tribunal sostuvo que el Congreso nacional puede eximir de gravámenes fiscales, toda vez que estime ser ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional, autorizándolo en ejercicio de las facultades otorgadas por la Constitución (Fallos: 18:340; 68:227; 104:73; 188:272; 237:239). El principio de generalidad también alude a que, una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de estas debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma pareja, y no solo a una parte de los contribuyentes que integran una misma categoría. Así lo entendió la Corte, por ejemplo, en el caso "Carlos Pascolini SACIFICA c/DGI", sent. del 24/9/1991. Por último, las normas que establecen beneficios y exenciones tributarias son taxativas, deben ser interpretadas en forma estricta, buscando que se cumpla el propósito perseguido con la sanción de la ley dentro del marco de posibilidades interpretativas que el texto legal ofrezca, no siendo admisible la interpretación analógica ni extensiva. Así, la Corte entendió, por ejemplo, que la exención del impuesto a las ganancias concedida a las asociaciones deportivas no debía ser extendida a las que organizan y desarrollan carreras de caballos ("Jockey Club de Rosario c/Estado Nacional -DGI-, sent. del 18/4/1989)

(7) La CSJN ha dicho que la política fiscal y sus fundamentos no son susceptibles de revisión judicial, pues se estaría alterando la división de poderes. Sin embargo, la equidad tributaria sería una especie de principio no independiente, en tanto y en cuanto su cumplimiento o violación estarían dados esencialmente en relación con otros principios constitucionales, principalmente los de generalidad e igualdad. Juan Carlos Luqui afirma que la equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema: la libertad individual

(8) La CSJN sostuvo que las diferenciaciones normativas para supuestos que sean estimados distintos son valederas en tanto no sean arbitrarias, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio, sino a una causa objetiva para discriminar, aunque su fundamento sea opinable (Fallos: 313:928). También ha dicho la Corte que, si bien la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal es un acto de suma gravedad institucional, que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico, las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables, o sea, cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran, o cuando consagran una manifiesta iniquidad. El principio de razonabilidad debe cuidar especialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el lapso de su vigencia en el tiempo, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo preceptuado en la CN (Fallos: 307:862). La CSJN señaló que uno de los

índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su coherencia con el resto del sistema del que forma parte es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 323:3412). La Corte, en "Mera, Miguel Ángel c/DGI", sent. del 19/3/2014, donde la DGI había impugnado gastos deducidos del impuesto a las ganancias e IVA, por haber abonado en efectivo algunas compras efectuadas a proveedores por sumas superiores a \$1.000, es decir, sin ajustarse a lo previsto en el art. 1 de la L. 25345, sostuvo que *"es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de la capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, consid. 4º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada"*. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto.

(9) La CSJN se ha pronunciado en este sentido, entre otros, en "Fisco nacional c/Roberto Bosh SA", sent. del 23/2/1934 (Fallos: 170:180) y "Nación Argentina c/Compañía Ferrocarrilera de Petróleo", sent. del 30/7/1948 (Fallos: 211:877). La Corte rechazó la aplicación del principio de no confiscatoriedad a los impuestos indirectos, salvo que se demuestre que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir, absorbiéndolos sustancialmente ("Fisco nacional c/Robert Bosch SA" - sent. de 1934 - Fallos: 170:180; y "SA Argentina Construcciones Acevedo y Shaw c/Municipalidad de Santa Fe" - sent. del 1946 - Fallos: 205:562). La Corte, por creación pretoriana, desarrolló su teoría de las contribuciones confiscatorias y para ello toma en cuenta el porcentaje del 33% sobre la renta posible o productividad posible, esto es, la capacidad productiva potencial (vgr. impuesto sucesorio -fallos: 234:129; 235:883-; contribución territorial -Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; ahorro obligatorio -Fallos: 318:676 y 785-). Sin embargo, en relación con los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias, entendió que el criterio para determinar el límite no puede estar férreamente atado a ese parámetro porcentual. Así, en mayoría, ha dicho que *"si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad ..., ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que a ley del impuesto a las ganancias pretende gravar"* ("Candy SA c/AFIP y otro, s/acción de amparo", sent. del 3/7/2009). La prueba de la confiscatoriedad de un tributo recae sobre quien la invoque. La Corte ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros). La CSJN ha dicho que, a fin de que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado *"excede la capacidad económica o financiera del contribuyente"* ("Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta" - 1989 - Fallos: 312:2467). En 1991, en el fallo "López, López, Luis y otro c/Provincia de Santiago del Estero" (Fallos: 314:1293), declaró que *"ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital ..., y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien..."*. En relación con las contribuciones de mejoras, la Corte sostuvo que no deben absorber una parte sustancial de la propiedad, pero que el actor debe demostrar que el tributo exigido es superior al mayor valor determinado de la propiedad por el pavimento, no bastando que exceda el 33% del valor del bien (Fallos: 244:178). Respecto de las tasas, el Tribunal Supremo declaró que son confiscatorias aquellas que absorben una parte sustancial de la renta o del capital del bien

sobre el cual se ha prestado el servicio (Fallos: 192:139; 199:321). En cuanto a los tributos que gravan la importación, la CSJN justificó su exclusión de la doctrina de la confiscatoriedad, basándose en que si el Estado se halla facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros, con igual razón debe considerarse habilitado para llegar a un resultado semejante por medio del empleo de su poder tributario (Fallos: 289:443). Para determinar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es confiscatorio, el tribunal actuante debe examinar aisladamente cada gravamen sin tener en cuenta los recargos o las multas (Fallos: 187:306). Por otra parte, en caso de acumulación de diversos tributos, la Corte ha establecido que el tope puede ser mayor al del 33% (Fallos: 170:114)

(10) La CSJN sentó la siguiente doctrina: *"En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos"* (Fallos: 145:283). La Corte Suprema en "Cafés La Virginia SA c/DGI", del año 1997 (Fallos: 320:1166), declaró que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas solo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase. La Corte consideró irrazonables, entre otras, las siguientes discriminaciones: la fundada en que la tasa aplicable a cada hijuela sea determinada por el monto del caudal sucesorio, y no por el de aquella ("Drysdale c/Provincia de Buenos Aires" - 1927 - Fallos: 149:417); el trato igual a propiedades edificadas y no edificadas de distinto valor ("Mason de Gil, Malvina c/Municipalidad de Santa Rosa" - 1943 - Fallos: 195:270); la distinción entre terrenos demolidos para edificar enseguida y los demolidos tiempo atrás ("Nuevo Banco Italiano c/Municipalidad de Buenos Aires" - 1944 - Fallos: 200:424). La garantía de igualdad en las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estima diversas, de forma tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes a tasas diferentes (Fallos: 314:1293). En el fallo "Hidroeléctrica El Chocón SA c/Provincia de Buenos Aires", sent. del 1/7/1997, la CSJN declaró la inconstitucionalidad del régimen mediante el cual la Provincia de Buenos Aires y el Ente Provincial Regulador Energético aplicaban y perseguían el cobro de los impuestos previstos en los decretos-ley 7290/1967 y 9038/1978 a la actora, por entender que el D. 1160/1992, que dispuso que quedaban transitoriamente eximidos del pago de esos tributos a ciertos usuarios sujetos a su jurisdicción, significaba una discriminación que operaba como barrera aduanera entorpeciendo la libre circulación en detrimento de lo dispuesto en los arts. 9, 10 y 11 de la CN, en tanto que la empresa Hidroeléctrica El Chocón quedaba en un estado de desventaja para comercializar, afectándose sus posibilidades competitivas en el ámbito provincial a raíz del costo que significaba para los usuarios no estar eximidos del pago de dichos impuestos

(11) La CSJN, en 1928, en el fallo "Eugenio Díaz Vélez c/Provincia de Buenos Aires" (Fallos: 151:359), sostuvo que la proporcionalidad del art. 4 de la CN es un precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los art. 16 y 67 (actualmente art. 75), inc. 2), de la CN. Así también consideró que la proporcionalidad está referida a la riqueza y admitió los impuestos progresivos ("Gregorio Morán c/Provincia de Entre Ríos - 30/11/1934 - Fallos: 171:390; "Ayerza, Alejandro c/Provincia de Córdoba - 26/8/1940 - Fallos: 187:495; "Mason de Gil, Malvina c/Municipalidad de Santa Rosa" - 12/4/1943 - Fallos: 195:270). La Corte sostiene que la proporcionalidad que establece la CN no quiere decir proporcionalidad con respecto a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes

(12) La Corte sostuvo que el derecho a obtener un procedimiento judicial sin dilaciones previas resulta ser un corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el art. 18 de la CN. En este sentido, señaló que tal garantía incluye el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más rápido posible a la situación de incertidumbre. El carácter

administrativo del procedimiento sumarial no puede ser un óbice para la aplicación de tales principios, pues en el Estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8 de la Convención Americana del Pacto de San José de Costa Rica no se encuentra limitada al Poder Judicial, sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública que esté ejerciendo funciones jurisdiccionales. Agrega la Corte que, si bien el art. 8 de la Convención se titula "Garantías judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Por último, señaló que el "plazo razonable" de duración del proceso al que alude el inc. 1), del art. 8 de la Convención, constituye una garantía exigible en toda clase de proceso, en la que queda al análisis de los jueces en el caso concreto si se ha configurado un retardo injustificado en la decisión atendiendo a la complejidad del asunto, la actividad procesal del interesado, la conducta de las autoridades judiciales y el análisis global del procedimiento. Por las razones señaladas la Corte concluyó que la irrazonable dilación del procedimiento administrativo resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 de la CN y por el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Este principio logra una mayor protección de los contribuyentes, sin lugar a duda. Por último, cabe tener en cuenta en relación con el tema, la doctrina de la CSJN que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la CN no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros, Fallos: 205:549; 267:393). Muchos tribunales adhieren a esta doctrina rechazando la nulidad por la violabilidad de la defensa en juicio, por lo que hay que ser cautos cuando utilizamos este fundamento como pilar de nuestra defensa

(13) Calcaterra, G.: "El nuevo régimen legal de las personas jurídicas, asociaciones y fundaciones" - ERREPAR - julio/2015

(14) Confr. "[Fundación Capacitar c/EN-AFIP DGI-resol. 9/07 \(NGDE\) s/Dirección General Impositiva](#) - Cám. Cont. Adm. Fed. - Sala IV - 22/11/2022". Y ello responde, asimismo, a la propia naturaleza de las Organizaciones, considerando que se trata, además, de una "exención subjetiva" (Ver: "Fundación Claretiana s/apelación - IVA" - TFN - Sala B - 30/5/2012. También: Lamagrande, Marina C.: "En torno a las exenciones subjetivas contenidas en el artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias" - Impuestos - 2012-1 - 10). De modo análogo, se ha decidido que "Toda vez que el art. 20, inc. f), de la L. 20680 es concluyente al condicionar la exención a que las ganancias del ente de bien público en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios, para la procedencia de la exención del gravamen se requiere la ausencia total de ventajas económicas o lucrativas para los asociados de la entidad demandante" ["Fundación para la seguridad de presas c/Estado Nacional -AFIP-DGI- (RCEN) R. 290/2006 s/DGI" - CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 3/4/2012). Vale decir que, si no existe la mentada ventaja económica o lucrativa, la exención persiste. Desde ese costado, ¿cómo puede dilucidarse que el reembolso de gastos supone una "ventaja económica o lucrativa"? Mal puede decirse que "el fin socialmente útil" o "el bien común" de esta clase de entidades se transforme por una valoración de contenido matemático, que omita considerar los propósitos perseguidos estatutariamente y de hecho por las entidades beneficiarias, los cuales, claro está en este caso, no alteran ni se encuentran en colisión con los principios, sean de naturaleza política, social, ética, religiosa y demás, que conforman la moral pública y el espíritu tradicional de la nacionalidad argentina. El cumplimiento del objetivo de bien público para el cual fueron creadas ambas entidades y los rubros que se pretenden considerar para el cálculo *supra* referido de ningún modo puede ser visto como una distribución de ganancias. Cabe destacar, en ese mismo sentido, que la letra de la ley es concluyente; de allí que calificada doctrina haya expresado: "Es decir que, para encuadrarse en esta exención, se requiere: a) que se trate de un ente cuyo objeto social sea el desarrollo de una actividad de fin público como las enunciadas; b) que el ente responda al tipo asociativo enunciado en la ley, esto es, asociaciones, fundaciones o entidades civiles; c) que se verifique que las ganancias obtenidas por el desarrollo de las precitadas actividades y el patrimonio del ente, se destinen al objeto de su creación y que las mismas no se distribuyan entre los socios; d)

que los citados entes no obtengan sus recursos de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos o actividades similares; e) que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales" (Cfr. Diez, Gustavo E.: "Impuesto a las ganancias" - 7ª ed. act. - LL - Bs. As. - 2011 - pág. 263). Es así que "la Dirección debe hacer una relación de los documentos formales con los hechos reales de la vida de la sociedad y, si se advierte una contradicción entre los fines establecidos en el estatuto y la realidad de las actividades, esta última, conforme a los principios de interpretación económica que rigen la ley fiscal, debe tener prevalencia sobre aquellos" (Reig, Enrique: "Impuesto a las ganancias" - Ed. Macchi - Bs. As. - 2005 - pág. 246). Y es por esa razón que la CSJN, consideró que "para la procedencia de la exención del gravamen se requiere la total ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados de la entidad demandante" (Fallos: 332:2529). Asimismo, se sostuvo que "a los fines de la exención del art. 20, inc. f) de la ley de impuesto a las ganancias, corresponde analizar el objeto societario, es decir, la utilidad social a que deben tender las actividades que realiza, a la presencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados..." ("Cámara de la Industria del Calzado" - CSJN - Fallos: 197:39. "Instituto de Informaciones Comerciales Paraná" - Fallos: 321:1660. En el mismo sentido, CNFed. Cont. Adm. - Sala III, in re "Asociación Civil Catalinas Sur c/AFIP-DGI" - causa 6.381/98 - 25/9/2001). En ese orden de ideas, al expedirse en una causa similar, se sostuvo que "una Asociación encuadra en la exención del art. 20, inc. f) de la ley de impuestos a las ganancias, si tiene una finalidad socialmente útil, no tiene fines lucrativos y las ganancias se destinan a los fines de su creación" (CNFed. Cont. Adm. - Sala V, en "Servicios de Transporte Marítimo Argentina-Brasil c/Fisco Nacional (DGI)" - 26/11/2001), según resulta del resultado del análisis de las actividades ya mencionadas, en relación con el contenido explícito de su objeto asociativo (CNFed. Cont. Adm. - Sala III, in re "Cámara de Compañías de Seguro Colectivo Invalidez y F. c/EN AFIP -DGI- Resol. 67/02 254/00 s/Dirección General Impositiva" - causa N° 169.591/02 - 24/4/2008). Siempre debe prevalecer la realidad. Por ese motivo, también se ha sentenciado que "Si bien el artículo 34 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias establece que la exención será otorgada a pedido de los interesados por la AFIP, el solo hecho de que la entidad califique dentro de las disposiciones de la ley la habilita para acreditar la condición de sujeto exento, y si bien el certificado de exención es importante para acreditar la condición de sujeto exento ante terceros, el hecho de no contar con él no la descalifica como tal" ("Asociación Mutual Metropolitana c/AFIP-DGI s/contencioso administrativo - varios" - CFed. Córdoba - Sala B - 10/9/2019). Por ende, en la medida que se trate de erogaciones realizadas para posibilitar el logro de los objetivos estatutarios, se impone conceder la exención (Ver autos "Asociación Mutual de Comerciantes Bartolomé Mitre s/Apelación Impuesto a las Ganancias e IVA" - TFN - Sala B - Sent. 23/8/2016). Del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia -confr. arts. 4, 17 y 67, inc. 2), CN- impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto ("Multicambio SA" - Fallos: 316:1115). Conforme el criterio del Máximo Tribunal, en la medida que la Administración Fiscal en ejercicio de sus tareas de verificación y fiscalización no demuestre lo contrario, las asociaciones o fundaciones que desarrollen alguna de las actividades detalladas por el art. 20, inc. f), de la ley del gravamen gozarán por esa sola circunstancia de la franquicia exentiva normada en ese precepto (Reig, Enrique J.: "Impuesto a las ganancias" - 9ª ed. - Ed. Macchi - Bs. As. - 1996 - pág. 235; Batista, Maximiliano A.: "El fallo 'Asociación Rosarina de Anestesiología' y el concepto de 'beneficio público' en la exención del impuesto a las ganancias" - Revista Derecho Fiscal - enero-febrero/2010 - pág. 57; CSJN - Fallos: 328:110). En este orden de ideas, se expresó que "La ley no aclara a qué tipo de 'conceptos abonados' se refiere planteándose la duda en los casos en que los directivos realizaran algún tipo de tarea para la entidad, distinta de la mera dirección, tales podrían ser asesoramiento, actividades docentes u otras; el punto fue aclarado por el artículo 44 del Dec. reglamentario que dispuso que la limitación legal 'no será aplicable respecto de aquellas (se refiere a las remuneraciones) que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por los mismos, por lo cual el límite es aplicado solo a la remuneración por las tareas propias de los órganos administrativos y de control'" (Fernández, Luis O.: "Impuesto a las ganancias" - LL - Bs. As. - 2005 - pág. 73)

(15) A esta altura del análisis, debe recordarse que uno de los principios rectores que rige en la interpretación de las normas impositivas es el que "...atiende a la necesidad -puesta de relieve por el Tribunal en conocidos precedentes- de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (Fallos: 253:332; 315:820; 316:1115), y procura preservar la seguridad jurídica, valor al que el Tribunal ha reconocido jerarquía constitucional [Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 140. FACPCE - CEAT - Manual de impuesto a las ganancias - Oscar A. Fernández - 23/3/2023 (3º ed.) 317:218]" -cfr. los fallos del Alto Tribunal que hacen aplicación de este principio: CSJN in re "DGI (en autos BBVA TF- 19.323 -I)", Fallos 331:2649, y "Espacios Cinematográficos Uno SH (TF 16.608-I) c/DGI", Fallos: 331:2672, ambos del 2/12/2008; cfr., asimismo, esta Sala, en otra composición, in re "DGI (Autos Banco CMF SA - TF 22107-I) c/.", expte. 40.106/07, del 26/2/2009 y "Lowe Arg SACIF de Cinematografía y TV SA (TF 19317-I) c/ DGI", expte. 33.830/06, del 12/3/2009-

(16) Fallos: 224:935; 236:483; 242:207; 258:17; 260:102 y 264:137 -entre otros-. Asimismo, corresponde poner de resalto que "...no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador (sent. de la CSJN, del 17 de febrero de 1987 en los autos 'Frigorífico Bancalari SAIC s/apelación -impuesto al valor agregado', Fallos: 310:290), a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad", con cita de los arts. 4 y 67, inc. 2), CN; y de Fallos: 311:1642, del 25/8/1988, P.287.XXI. 'Panamérica de Plásticos SAIC c/DGI s/nulidad de resolución' -cons. 7 y sus citas- en Fallos: 312:912, "Fleischmann". Precisamente, en el marco del [Dict. \(DAT\) 89/1996](#) se señaló, en el caso de una fundación dedicada a tareas de educación, que tanto el rector como el vicerrector de la misma cuyos sueldos por su tarea docente excedían esta limitación, no hacía perder la exención a la entidad, toda vez que esas retribuciones no se vinculaba con el gobierno de la misma. Por otra parte, en el [Dict. \(DAT\) 19/1997](#) se consultó si había que tenerse en cuenta, a los efectos del cálculo del límite legal, las retribuciones que se abonaban a gerentes y subgerentes de una entidad, en cuyo caso se señaló que atento a que la dirección de la misma estaba a cargo de un comité del cual no formaban parte los gerentes y subgerentes, sino que estos integraban la estructura administrativa del ente, esas remuneraciones estaban excluidas del tope legal. Es importante agregar que, conforme con la limitación legal en trato, aquellas entidades que tengan vedada por sus normas de creación el pago de retribuciones a elencos directivos, directamente tienen prohibido el pago de tales remuneraciones. Esto ocurre, por ejemplo, en el caso de las fundaciones, las que se hallan regidas por la L. 19836. Cabe recordar lo expresado en este sentido por el profesor José Osvaldo Casás, que, siguiendo a Sainz de Bujanda, sostiene: "La seguridad, en su doble manifestación -certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad- ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la Justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz..." (Casás, José O.: "Los principios en el derecho tributario" - Revista Argentina de Derecho Tributario - Universidad Austral - 2002 - pág. 54)

(17) "[Cuesta, Jorge Antonio c/AFIP s/acción de inconstitucionalidad - sumarísimo](#)" - CSJN - causa FPA 21005389/2013/CA1-CS1

(18) Ver: "[Furnari, Roberto Vicente y sus herederos](#)" - TFN - Sala A - 25/10/2006; en autos "[Salerno, Nelly Hilda y otros](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala III - sent. 19/12/2007

(19) Gebhardt, Jorge; Reig, Enrique J. y Malvitano, Rubén H.: "Impuesto a las ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta" - 12ª ed. ampl. y act. - ERREPAR

(20) Fernández, Luis O.: "Impuesto a las ganancias. Teoría, técnica y práctica" - LL

(21) AFIP - "ABC de Consultas y Respuestas" - Consulta ID 799106

(22) "[Ruiz Guiñazú, María Magdalena s/recurso de apelación - impuestos a las ganancias y de emergencias a las altas rentas, s/recurso de apelación](#)" - TFN - Sala D - 5/3/2008

(23) "[Paracha, Jorge Daniel c/DGI s/recurso](#)" - CSJN - Sala - 2/9/2014

(24) "[Ramírez, Mazziotti, Adriana Justina y otros c/Telefónica de Argentina SA s/diferencias de salarios](#)" - CNTrab. - Sala VIII - 2/2/2021. Ídem: "[Osella, Juan Carlos y otros c/Telecom Argentina SA s/Diferencias de salarios](#)" - CNTrab. - Sala VII - 31/7/2018

(25) "Sarapura, Gastón Guillermo c/Molfino Hnos. SA s/despido" - CNTrab. - Sala V - 11/8/2021; "[Tulosai, Alberto Pascual c/Banco Central de la República Argentina s/ley 25561](#)" - CNTrab. - Pleno - 19/11/2009; etc.