



Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

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

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

Sobre tales bases, analizó no sólo las disposiciones de la norma aplicable al caso, sino también su antecesora ley Nº 11.682 y los mensajes de elevación de sus similares Nº 19.049 y 20.046, para concluir que **todas ellas tienen por finalidad común beneficiar directamente a los fiscos nacional, provincial y municipal**.

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

- II -

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

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

Añadió que tal hermenéutica deriva en una desigualdad tributaria entre los sujetos donantes a favor de los fiscos nacional, provincial y municipal, frente a aquellos que lo hacen en beneficio de entidades de bien público, enumeradas por entonces en los incs. e), f) y g) del art. 19 de la ley del impuesto, sin que exista presupuesto legal que avale tal postura.

- III -

A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la inteligencia de normas de carácter federal (leyes 11.682, 20.628 y sus modificaciones), siendo la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en dichas leyes (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

- IV -

Desde mi óptica, el eje de la discusión está centrado en la interpretación del **art. 74, inc. c), de la ley 20.628**, el cual admitía la deducción de la ganancia del año fiscal de: "*Las donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y a las instituciones comprendidas en el artículo 20, incisos e), f) y g), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del 20% (veinte por ciento) de la ganancia neta del ejercicio...*".

En mi opinión, **no puede ignorarse que la ley de**

Procuración General de la Nación

impuesto a los réditos ya permitía la deducción de estas donaciones en ambos casos, sin limitación alguna (cfr. art. 61, inc. j), ley 11.683, texto según decreto 3523/68).

Este régimen fue sustancialmente alterado por el art. 1º, pto. 21), de la ley 19.409, el cual suprimió la deducción para las donaciones efectuadas a las instituciones comprendidas en el art. 19, incs. e), f) y g) de la ley del impuesto.

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

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

Posteriormente, y a través de la ley 20.046, se retornó al sistema de la deducción, pero con limitaciones. El nuevo texto del art. 62, inc. j), de la ley 11.682 quedó así con una redacción idéntica -en lo que aquí interesa- al art. 74, inc. c), de la ley 20.628 transcrito supra (cfr. art. 2º,

pto 20, ley 20.046).

Especificó la nota al Poder Ejecutivo, adjunta al citado proyecto: "La deducción de determinadas donaciones ha significado un eficaz incentivo para la concreción de las mismas. Por lo tanto, todo cercenamiento del beneficio fiscal redundaría en una merma de las donaciones y por ende de los fondos destinados a los fines específicos por parte de las respectivas entidades de bien público. Teniendo en cuenta que la limitación introducida por la ley 19.409 habría provocado una merma de importancia en las donaciones orientadas **a las mencionadas entidades**, se ha creído oportuno una modificación tendiente a atenuar aquella limitación. Por ello se proyecta admitir la deducción del total de tales donaciones, con el sólo límite de que será admitida hasta un **máximo del 20% de la renta neta del donante**" (cfr. punto III.f), el subrayado me pertenece).

Sobre tales bases, entiendo que la clara voluntad del legislador estuvo dirigida a modificar "aquella" limitación colocada por la ley 19.409, referida exclusivamente a las entidades de bien público y a acotar -únicamente- la deducción de "tales" donaciones, sin mencionar, en forma alguna, las realizadas en favor de los fiscos.

En estas condiciones, corresponde recordar los asentados criterios hermenéuticos sostenidos en forma reiterada por la Corte, de conformidad con los cuales las leyes deben entenderse siempre en forma tal que el propósito que las inspira se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 267:267; 281:146, entre otros), **indagándose el verdadero alcance de la norma mediante un examen atento de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador** (Fallos: 282:413), que no debe ser obviada por posibles im-

Procuración General de la Nación

perfecciones técnicas de su instrumentación legal que dificulten la consecución de los fines perseguidos por la norma (Fallos: 259:63; 265:242, 336; 267:267; 290:56, entre otros).

Y, bajo este criterio, coincido con el a quo en que la clara voluntad legislativa de acotar la deducción únicamente a las entidades públicas, plasmada en el art. 62, inc. j), de la ley de impuesto a los réditos (Nº 11.682, texto según art. 2º, pto 20, de la ley 20.046), subsistió inalterada en el art. 74, inc. c), de la nueva ley del impuesto a las ganancias (Nº 20.628), cuyo alcance es materia de debate en esta instancia.

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

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

- V -

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

En mi criterio, ello impidió a los jueces de la causa pronunciarse sobre estos temas, lo que constituye un

óbice insalvable para su tratamiento en la instancia de excepción, máxime si lo resuelto por el a quo no puede estimarse sorpresivo, pues ratificó el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal sobre el punto (Fallos: 234:513; 236:480; 302:468; 304:435; 307:770).

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

- VI -

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

Buenos Aires, 7 de octubre de 2003

Es Copia

Nicolás E. Becerra