

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 23 de diciembre de 2004.

Vistos los autos: "Asociación Civil Jockey Club (TF 11.840 - I) c/ D.G.I.".

Considerando:

1°) Que contra la sentencia de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto revocó parcialmente las resoluciones de la Dirección General Impositiva por las que se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por el año 1984 y la obligación de la actora frente al ahorro obligatorio establecido por la ley 23.256, el organismo recaudador interpuso el recurso extraordinario que fue concedido a fs. 411/411 vta.

2°) Que para así resolver, en lo que interesa, el tribunal a quo desechó el criterio sostenido por la Dirección General Impositiva, según el cual la deducción en el impuesto a las ganancias de la donación efectuada por la actora a la Municipalidad de San Isidro tenía como tope el 20% de la ganancia neta del ejercicio, de acuerdo con lo establecido en el art. 74, inc. c, de la ley 20.628 (t.o. en 1977).

3°) Que la cámara fundó tal decisión en el examen de los antecedentes de dicha norma (Ley del Impuesto a los Réditos —11.682— y las modificaciones introducidas en ella por las leyes 19.409 y 20.046), sobre la base del cual concluyó que el límite del 20% establecido en ella no alcanza a las donaciones efectuadas a los fiscos nacional, provinciales o municipales, sino que tan solo se aplica respecto de las realizadas en favor de las instituciones comprendidas en los incs. e, f y g del art. 20 de la ley del tributo. En abono de tal conclusión, ponderó que las primeras benefician directa-

mente a los fiscos.

4°) Que el recurso extraordinario planteado resulta formalmente procedente en tanto se encuentra debatida la inteligencia de una norma de carácter federal —como lo es el art. 74, inc. c, de la ley 20.628 (t.o. en 1977)— y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es adversa al derecho que el recurrente sustenta en ella (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

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

6°) Que el art. 74, inc c, de la ley 20.628 (t.o 1977 y sus modificaciones vigentes en el año 1984) establecía: “De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir:... c) las donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales y a las instituciones comprendidas en el art. 20, incs e), f), g), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del veinte por ciento (20%) de la ganancia neta del ejercicio. La reglamentación establecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúen sociedades de personas”.

7°) Que la letra de la ley no deja margen de duda en cuanto a que la limitación que establece a la deducción admitida resulta aplicable a todas las donaciones contempladas en ella. Ningún elemento hay en su texto que permita sostener válidamente que ese tope sólo rige respecto de las efectuadas

Corte Suprema de Justicia de la Nación

a las entidades comprendidas en los incs. e, f y g del art. 20 de esa ley, y que, en cambio, las donaciones efectuadas a los fiscos —nacional, provinciales o municipales— son deducibles sin límite alguno.

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

9°) Que, al ser ello así, el método hermenéutico

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

10) Que, sólo a mayor abundamiento, cabe advertir que la presunta voluntad del legislador en que se basa la sentencia apelada es extraída por el *a quo* de las inferencias que efectúa a partir del examen de los antecedentes de leyes que introdujeron modificaciones en la ley 11.682, de impuesto a los réditos. Sin embargo, en lo referente a ley 20.628 —que instituyó el impuesto a las ganancias— y sobre cuya aplicación versa la controversia, se limita a afirmar que ésta reprodujo, en su art. 87 inc. c (art. 74, inc. c en el t.o. en 1977), la norma respectiva de aquélla, según la reforma que le había introducido la ley 20.046. Más allá de que, como se señaló, el método hermenéutico empleado por la cámara no es adecuado para decidir esta causa, no es admisible suponer que al aprobarse el texto de la ley del impuesto a las ganancias, el legislador de entonces haya persistido en la inconsecuencia —en el supuesto de haber ésta efectivamente existido en el régimen anterior— de no conciliar la letra de la ley con lo que sería su “intención”, máxime cuando de los antecedentes parlamentarios de la ley 20.628 surge que respecto del

Corte Suprema de Justicia de la Nación

impuesto a las ganancias se procuraron restringir exenciones y deducciones.

Por ello, y habiendo dictaminado el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios. Con costas. Notifíquese y devuélvanse los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo a lo expresado en la presente. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ANTONIO BOGGIANO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por el **Fisco Nacional (A.F.I.P. - D.G.I.)**, representado por la Dra. **Isabel Fantelli**, y patrocinado por la Dra. **Nora Alvarez**. Traslado contestado por **Asociación Civil Jockey Club**, representada por el Dr. **Horacio Díaz Sieiro**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV**.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A de la 3ra. Nominación**.