

**Voces:** IMPUESTO A LAS GANANCIAS-EXENCIONES IMPOSITIVAS-ASOCIACIONES Y FUNDACIONES


**Partes:** Fundación Médica de Bahía Blanca c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ impugnación acto administrativo

**Tribunal:** Corte Suprema de Justicia de la Nación

**Fecha:** 14-sep-2004

**Cita:** MJ-JU-M-3134-AR | MJJ3134 | MJJ3134

**Sumario:**

- 1.-Se ha señalado que ya el antecedente remoto de la ley de impuesto a las ganancias abandonó la 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 franquicia debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o no lo es (del dictamen del Procurador General cuyos fundamentos la mayoría de la Corte hace suyos).
- 2.-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 fundaciones destinadas a la salud pública, y aquella reviste tal 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 ley 48-  cuya arbitrariedad ha sido desestimada, sin interponerse la correspondiente queja (del dictamen del Procurador General cuyos fundamentos la mayoría de la Corte hace suyos).
- 3.-Se ha establecido que del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia 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 (del dictamen del Procurador General cuyos fundamentos la mayoría de la Corte hace suyos).
- 4.-El propósito de evitar una posible elusión del tributo mediante la constitución de una fundación, no puede llevar, por vía interpretativa, a establecer restricciones a los alcances de un beneficio que no surgen de los términos de la ley ni pueden considerarse implícitas en ella, pues tal pauta hermenéutica no se ajusta al referido principio de legalidad o reserva (del dictamen del Procurador General cuyos fundamentos la mayoría de la Corte hace suyos).
- 5.-Se ha señalado la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (del dictamen del Procurador General cuyos fundamentos la mayoría de la Corte hace suyos).

**Fallo:**

Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 412/415, la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca confirmó la sentencia de la instancia anterior en cuanto declaró a la **Fundación** Médica de Bahía Blanca (FUMIBA, en adelante) comprendida en la **exención** del art. 20, inc. f), de la ley 20.628 y la revocó en lo referente a la aplicación de la limitación introducida en el segundo párrafo de dicha norma por la ley 25.063.

Para así decidir, consideró que no habían sido rebatidos los fundamentos principales del decisorio recurrido, esto es: que FUMIBA había cumplido los requisitos formales y sustanciales para constituirse como entidad sin fin de lucro bajo la forma de una **fundación** amparada por la ley 19.836, la inexistencia de distribución encubierta de utilidades entre sus integrantes y, por último, que las ganancias no se destinaron a otros fines distintos de los establecidos en el objeto social.

En ese orden, aclaró que pertenecen a los profesionales los honorarios percibidos como consecuencia de los servicios médicos prestados, pues no se encuentran obligados -por la circunstancia de desempeñarse en el marco de una institución sin fines de lucro- a brindar sus servicios gratuitamente. Y, en cuanto al canon que éstos pagan por la utilización del espacio físico del hospital dependiente de FUMIBA, afirmó que ese ingreso pasa a formar parte del patrimonio de la actora, afectado a fines no lucrativos, como surge del art. 5º del estatuto.

En tales condiciones, desestimó los agravios de la demandada y confirmó la procedencia de la franquicia discutida. Por otra parte, consideró que la aplicación al caso de la limitación contenida en la ley 25.063 no fue sometida a consideración del juez al trabarse la litis, razón por la cual su introducción en la sentencia de grado constituye un exceso, al resolver más allá de lo pedido por las partes, que debe ser corregido por aplicación del principio de congruencia contenido en el art. 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Con tal fundamento, revocó el punto I del fallo de fs. 370/375, en cuanto declaró que sólo "hasta la sanción de la ley 25.063" la actora se encontraba comprendida dentro de la **exención** del art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias.

- II -

Disconforme, la accionada interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 424/441, concedido por el a quo a fs. 452 por encontrarse discutidos la aplicación y el alcance de normas federales y existir gravedad institucional, al tiempo que lo desestimó por las causales de arbitrariedad alegadas.

La apelante resaltó, en primer lugar, que FUMEBBA es una entidad continuadora de Sanatorio y Maternidad del Sur S.A., gravada en el impuesto a las ganancias, que prestaba sus servicios en las mismas instalaciones ahora usadas por la fundación.

Afirmó que la operatoria de FUMEBBA en nada difiere de su antecesora, pues cobra un precio por las prestaciones médicas que brinda, el cual cubre y excede los costos de los servicios, motivo por el cual obtiene ganancias.

De esta forma, cuestiona la inexistencia de utilidad pública, bien público, interés general, bien común, o cualquier otro estándar semejante, que haga a FUMEBBA merecedora de la exención del art. 20, inc. f), de la ley del tributo. En segundo término, señaló que la Asociación Médica de Bahía Blanca creó FUMEBBA para que su infraestructura, aparatología e instalaciones hospitalarias fueran usufrutuadas lucrativamente por los médicos que componen esa asociación, entidad ésta a la que vuelven los bienes en caso de disolución de la fundación, cerrándose así un círculo dentro del cual todo viene dispuesto en beneficio de los socios de la fundadora.

Por último, indicó que se ha desvirtuado el espíritu y las finalidades de la ley 19.826, pues la fundadora interviene activamente en la vida de FUMEBBA a través de sus integrantes y su accionar está dirigido únicamente a favorecer a los componentes de una asociación o grupo mediante actividades que, por lo demás, no conciben con las de bien común y utilidad pública requeridas por las disposiciones exentivas aplicables.

- III -

A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 20, inc. f., de la ley 20.628), siendo la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

- IV -

Como recientemente sostuvo V.E., ya en el art. 5º, inc. f), de la ley de 11.682 (antecedente remoto del art. 20, inc. f., sub examine) fue abandonada la 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, agregó el Tribunal, 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 franquicia debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o no lo es (C.410, L.XXV, "Cámara de Propietarios de Alojamientos c/Dirección General Impositiva", sentencia del 26 de noviembre de 2002, cons. 7º).

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 (art. 20, inc. f., ley 20.628, t.o. por decreto 450/86) comprende expresamente en la dispensa del tributo a las fundaciones destinadas a la salud pública, y aquella reviste tal 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 ley 48- cuya arbitrariedad ha sido desestimada, sin interponerse la correspondiente queja (arg. Fallos: 322:2559; 323:385; 324:1721).

Cabe recordar que, del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia 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 (Fallos:316:1115).

En estos términos, estimo que el propósito de evitar una posible elusión del tributo mediante la constitución de una fundación, como se deriva de la postura de la demandada, no puede llevar, por vía interpretativa, a establecer restricciones a los alcances de un beneficio que no surgen de los términos de la ley ni pueden considerarse implícitas en ella, pues tal pauta hermenéutica no se ajusta al referido principio de legalidad o reserva.

Pienso, para finalizar, que la interpretación expuesta es la que se corresponde de manera adecuada con la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene la necesidad 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; 312:912; 315:820; 316:1115, entre otros).

- V -

Por lo expuesto, opino que debe confirmarse la sentencia de fs. 412/415 en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 18 de marzo de 2004

Es Copia Ricardo O. Bausset

Corte Suprema de la Nación

Buenos Aires, 14 de septiembre de 2004.

Vistos los autos: "Fundación Médica de Bahía Blanca c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ impugnación acto administrativo".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente tratadas en el dictamen del señor Procuración Fiscal, cuyos fundamentos el Tribunal comparte, y a los que corresponde remitirse en razón de brevedad.

Por ello, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia. Con costas. Notifíquese y devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI (en disidencia)- AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - CARLOS S. FAYT - ANTONIO BOGGIANO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI.

ES COPIA

## DISIDENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca confirmó la sentencia de la anterior instancia en cuanto había revocado el acto administrativo impugnado por la actora y declarado, en consecuencia, que dicha entidad se encontraba comprendida en la **exención** establecida por el art. 20, inc.f, de la ley del impuesto a las ganancias. En cambio, dejó sin efecto dicho pronunciamiento en cuanto al límite temporal -"hasta la sanción de la ley 25.063" (fs. 375 y 415)- que el magistrado había fijado a tal declaración.

2º) Que para decidir en el sentido indicado consideró que la demandada no había rebatido ante esa alzada los principales fundamentos que tuvo en cuenta el fallo de primera instancia para reconocer la **exención** alegada por la actora, consistentes en que no se ha demostrado la existencia de una distribución encubierta de utilidades entre los integrantes de la **fundación** ni que las ganancias de ésta se destinen a fines distintos de los establecidos en su objeto social. En tal sentido afirmó que los ingresos que percibe la **fundación** por el uso de las instalaciones del Hospital Privado del Sur -que es de su propiedad- por parte de los profesionales que prestan servicios médicos especializados se encuentran comprendidos en el objeto social de su creación. Puntualizó que tales servicios no son gratuitos para los pacientes que los utilizan, "ni tienen por qué serlo" -agregó- puesto que la relación entre aquéllos y el profesional se rige por las normas comunes en cuanto a los honorarios que perciben los médicos. Señaló asimismo que éstos no se encuentran obligados -por desempeñarse en una entidad sin fines de lucro- a prestar gratuitamente sus servicios. En cuanto al canon que cobra la **fundación** por el uso de las instalaciones del hospital, afirmó que se trata de ingresos que pasan a formar parte de su patrimonio afectado a fines no lucrativos como lo prevé el art. 5 de su estatuto.

3º) Que, por otra parte, para revocar el fallo de primera instancia, en cuanto limitó "hasta la sanción de la ley 25.063" (fs.375) la declaración de que la actora se encuentra exenta del impuesto a las ganancias, el tribunal de alzada expresó, como fundamento, que lo relativo a la aplicación de la ley 25.063 no fue un punto sometido a la consideración del juez al momento de trabarse la litis, y que al pronunciarse sobre él el magistrado incurrió en un exceso -que debía ser corregido por ese tribunal- puesto que -en su concepto- resolvió más allá de lo pedido por las partes, sin respetar el principio de congruencia establecido en el art. 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

4º) Que contra tal sentencia el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario, que fue concedido mediante el auto de fs. 452/452 vta., excepto en lo concerniente a la causal de arbitrariedad invocada, aspecto en el que fue rechazado. El apelante no dedujo queja por esa denegación parcial.

5º) Que en primer lugar corresponde precisar los alcances de la sentencia apelada que -como se señaló- tras confirmar el fallo de primera instancia "en lo principal que decide", lo revoca "en cuanto a la limitación que establece a la **exención** impositiva que establecía el art. 20, inc. f) de la ley de impuesto a las ganancias hasta la sanción de la ley 25.063" (fs. 415 vta.).

6º) Que al respecto debe tenerse en cuenta que las sentencias -según reiteradamente lo ha dicho esta Corte- constituyen una unidad lógico-jurídica cuya parte dispositiva no es sino la conclusión final y necesaria del análisis de los presupuestos fácticos y jurídicos efectuado en su fundamentación (Fallos: 306:2173), o, en otros términos, un todo indivisible en cuanto a la recíproca integración de su parte dispositiva con los fundamentos que la sustentan (Fallos:311:509 y 2120).

7º) Que desde tal perspectiva resulta evidente que la revocación dispuesta por el a quo respecto del límite temporal que la sentencia de primera instancia había fijado a la declaración de que la actora se encontraba exenta del impuesto a las ganancias -hasta la sanción de la ley 25.063- no importa el reconocimiento de que aquella continuase exenta después de la modificación que dicha ley introdujo en el inc. f del art. 20 de la ley del tributo, sino tan solo la afirmación de que en esta causa no correspondía emitir juicio alguno respecto de la situación de la actora frente al impuesto a las ganancias con relación a los ejercicios posteriores a la ley 25.063.

8º) Que en efecto, de los fundamentos de la sentencia de primera instancia surge que en el concepto del juez que la dictó, a partir de que la mencionada ley 25.063 incorporó un segundo párrafo a aquel inciso disponiendo que la **exención** prevista en él "no será de aplicación en el caso de **fundaciones** que desarrollen actividades industriales y/o comerciales", la actora resultó excluida de tal beneficio. Al ser ello así, la decisión de la cámara de revocar esa sentencia en el sentido en que lo hizo, con fundamento en que esa modificación legislativa era un punto ajeno a la litis sobre el que no correspondía pronunciarse, no puede entenderse sino como la "corrección" del exceso en que -según su criterio- habría incurrido el magistrado de grado al emitir un juicio sobre aquella cuestión. Cabe destacar que lo contrario, es decir, sostener que la cámara eliminó todo límite temporal a la **exención** que admitió, supondría o bien una patente contradicción con el fundamento expresado para sustentar el reproche que le hizo al juez de primera instancia, o bien la prescindencia lisa y llana de lo dispuesto por la nueva ley. Resulta claro que ninguna de tales vías puede conducir a una interpretación razonable de los alcances de la decisión del a quo.

9º) Que con tal comprensión corresponde concluir que la sentencia apelada no ocasiona al Fisco Nacional un gravamen suficiente y actual como es necesario para la procedencia del recurso extraordinario, en tanto la decisión del a quo sólo concierne a los períodos anteriores a la vigencia de la modificación introducida por la ley 25.063, respecto de los cuales los argumentos expresados por el recurrente no permiten advertir qué potestades legales le impide ejercer lo resuelto por la cámara, máxime si se tiene en cuenta que con relación a la casi totalidad de ellos habría operado, en principio, el plazo de prescripción de los poderes y acciones fiscales (arts. 56 y sgtes. de la ley 11.683). Y, por otra parte, resulta evidente que al haber considerado el a quo que lo relativo a la modificación que la ley 25.063 introdujo en el inc. f del art. 20 de la ley 20.628 resulta ajeno a la presente litis, la sentencia apelada no impide que el organismo recaudador haga valer los derechos que eventualmente podrían asistirle respecto de los períodos posteriores a la vigencia de aquella de acuerdo con las potestades que le asigna la ley 11.683.

Por ello, oído el señor Procurador Fiscal, y con los alcances que resultan de este pronunciamiento, se declara formalmente improcedente el recurso extraordinario. Costas por su orden en atención a los fundamentos de la presente y a las particularidades del caso. Notifíquese y devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos, representada por María Elvira Martiarena, con el patrocinio de Gerardo Damián Pezzutti.

El recurso fue contestado por la Fundación Médica Bahía Blanca, representada por Gustavo Marambio Catán.

Tribunal de origen: Cámara Federal de Apelaciones de Bahía Blanca

Tribunales que intervinieron con anterioridad: Juzgado Federal de Primera Instancia n° 2 de Bahía Blanca