

# OTRA CAUSAL DEL AHUECAMIENTO DE LA BASE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: LAS EXENCIONES

Perla Raquel Olego\*

**RESUMEN:** En este trabajo se aborda el análisis de las exenciones en el Impuesto a las Ganancias como fuente de inequidades y causal de disminución de ingresos para el Estado. Se destaca el papel que juegan los gastos tributarios a la hora de tomar decisiones pues permiten conocer cuál es el costo fiscal de las exenciones. Se analiza la procedencia de ciertas exenciones, trayendo a colación el tratamiento en la legislación comparada. Por otra parte se adentra en el tratamiento de las entidades exentas y las donaciones que éstas reciben de otros actores de la economía., como ambas caras de la misma moneda, pero con un objetivo común, cual es beneficiar a las entidades que suplen o complementan al Estado en el cumplimiento de sus roles. Asimismo se destaca la necesidad de abrir un debate acerca de la procedencia de eximir a determinadas entidades a la vez que establecer los controles adecuados a fin de evitar maniobras elusivas o evasivas.

**Palabras claves:** impuesto – ganancia – exenciones

**ABSTRACT:** *Another reason for the weakening of the tax base of income taxes: exemptions.*

In this paper the analysis of the exemptions of income taxes as a source of inequity and the reasons for the diminution of income for the State, are discussed. The role of tax expenses at the time of making decisions is analyzed keeping in mind that they bring about an awareness of the fiscal cost of exemptions. The feasibility of certain exemptions is discussed. by comparing legislations. Furthermore, the exempted institutions are analyzed together with the donations they receive from other economic institutions, considering them as two sides of the same coin, that have a common purpose: to benefit institutions that, in the fulfillment of their roles, substitute or complement the State. A debate to determine whether the exemption for certain institutions is convenient, as well as if the ruling of adequate controls contribute to prevent evasive or elusive behavior, is proposed.

**Key words:** tax base – income taxes – exemptions

## 1. Introducción

En este trabajo se aborda el problema del ahuecamiento de la base del Impuesto a las Ganancias originado en una de sus causales: las exenciones, analizando las normas de fondo, la legislación tributaria y la legislación comparada en un intento por clarificar los

---

\*. *Perla Raquel Olego* es Contadora Pública (U.N.R.), profesora universitaria por concurso oficial en la Cátedra Impuestos I; profesora en la carrera de Postgrado de Especialización en Tributación. Facultad de Ciencias Económicas. (UNR). Profesora invitada en la carrera de Postgrado de Especialización en Derecho Tributario. Facultad de Derecho (UNR). Investigadora por concurso en el área tributaria del C.E.C.Y.T. ( F.A.C.P.C.E.). Autora del informe Técnico N° 9: “Propuestas para un sistema tributario” y de libros y trabajos de doctrina publicados en diarios y revistas de la especialidad. Investigadora de la Universidad del Centro Educativo Latinoamericano. Miembro de la Comisión Especial de Asuntos Tributarios de la FACPCE; del Instituto Tributario de la FAGCE. E-mail: olegoperla@hotmail.com

problemas generados por el actual sistema tributario que llevan a las autoridades a adoptar medidas que no son las adecuadas.

Ello queda plasmado en el debate que se ha instaurado en la sociedad acerca de la negativa del gobierno de no adecuar los montos correspondientes a las deducciones personales -mínimo no imponible, cargas de familia y deducción especial- y que fuera exteriorizada por la ministra de Economía<sup>1</sup>, que descartó la posibilidad de su actualización debido a que su cartera enfrenta “*importantes desafíos presupuestarios*” este año, como el que le impone la recientemente aprobada ley de financiamiento educativo. En verdad dicho desafío es impostergable en un país que sufre las consecuencias de un largo proceso de deterioro en la materia, pero no debe hacerse gravando con impuestos injustos a quienes no tienen capacidad contributiva.

La ministra señaló que “*no nos gusta pagar impuestos, pero necesitamos tener los servicios de educación, seguridad y justicia que reclamamos.... Si queremos resolver esos problemas, cada sector tendrá que hacer su contribución*”. Es cierto que cada sector debe hacer su contribución. Y una de esas contribuciones es derogar exenciones que carecen de justificación.

El debate sobre la Reforma Tributaria ha adquirido cada vez más importancia a la hora de fijar políticas en la mayoría de los países democráticos, más allá de su desarrollo económico, de la presión tributaria y del cumplimiento o no por parte del Estado de sus obligaciones. La necesidad de acomodarse a los cambios que se producen en la economía es su causa. Pero también es necesario que la sociedad en su conjunto comprenda su obligación de contribuir al sostenimiento del país. Se trata de un pacto tributario. El problema radica en establecer el volumen y quién debe pagar esos costos, y la manera de soportarlos entre los distintos estamentos sociales.

En la medida en que ese pacto no se cumpla -por modificaciones en las normas impositivas, o por desequilibrios en el desarrollo económico de los distintos sectores- surgen reclamos de reformas tributarias, ya que los cambios en la estructura económica deben ser acompañados por cambios en el sistema tributario. Si ello no se cumple la tributación resulta ineficiente.

## **2. Las exenciones. Naturaleza y clasificación.**

La generalidad como principio constitucional tributario, es el basamento de principios y deberes que tanto los contribuyentes como el Estado deben observar.

Sólo en casos en que se considere que existen sólidos fundamentos de naturaleza social, económica o política, los sistemas tributarios otorgan exenciones a determinadas rentas y / o sujetos pasivos.

Es así como la persona física o jurídica que, de acuerdo con la ley, tiene la categoría de contribuyente, queda desobligada a efectuar el pago del tributo por encontrarse en una situación de privilegio o exención.

Las exenciones se clasifican en objetivas y subjetivas; permanentes o transitorias; absolutas y relativas; constitucionales; económicas y distributivas.

Son de carácter objetivo las que se otorgan en atención a las cualidades y características del objeto que genera el tributo; en tanto que las subjetivas son establecidas en función del sujeto pasivo, atendiendo a sus características.

Son exenciones permanentes las establecidas por ley y permanecen hasta tanto ésta no sea reformada. Las exenciones transitorias constituyen beneficios otorgados por la ley por períodos determinados.

Son exenciones absolutas las que liberan al contribuyente de la obligación de pagar determinado tributo, pero que no lo desobligan de cumplir con otras disposiciones, como la de presentar declaraciones o actuar como agente de retención.

Las exenciones distributivas tienen la finalidad de efectivizar el principio de distribución de la carga impositiva, de manera que un sujeto gravado en exceso con otros tributos quede liberado de esa carga.

La constitución de México beneficia al patrimonio de la familia rural, el cual no está sujeto a ningún gravamen. Esta es una exención constitucional.

Las exenciones económicas tienen por objetivo generar más actividad económica y en consecuencia el crecimiento del país.

La Constitución argentina establece que es función del Congreso proveer lo conducente a la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las provincias dictando leyes protectoras y concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo. El punto 19 le acuerda la facultad de proveer lo conducente al progreso económico con justicia social.

No obstante no debe perderse de vista que el tratamiento no igualitario que implica una exención no debe sustentarse en meros privilegios que impliquen beneficios arbitrarios.

Señala Corti<sup>2</sup> que en el ámbito del derecho financiero, la facultad del Congreso de dictar leyes protectoras y otorgar privilegios y recompensas de estímulo debe entenderse como equivalente, respectivamente, a beneficios fiscales indirectos, entendiendo por tales al sacrificio que consagra legislativamente el Estado en relación a la recaudación de los tributos, dejando de cobrar gravámenes, cobrando menos o postergando el cobro, pero advierte

*que no se procura de manera principal el beneficio privado de la corporación empresarial sino el desarrollo de los sectores productivos y regiones que requieren de aquéllos con la finalidad de tornar operativos (en términos sustantivos y no meramente declarativos) los derechos humanos de base constitucional de los ciudadanos.*

*Se trata de normas jurídicas cuya función de promoción, estímulo o inducción económica, neutralizan el tributo por afectar alguno de los aspectos del hecho imponible o de la obligación tributaria. En este sentido cabe mencionar a las normas exentivas que neutralizan los aspectos material, espacial, temporal o subjetivo del hecho imponible; las normas que instituyen desgravaciones, entendiendo éstas como instrumentos que novan o convierten situaciones fiscales imposables en no imposables (en tanto se cumpla el destino o aplicación impuesto por el legislador), suscitando un efecto similar al de las exenciones:*

*el no nacimiento de la obligación tributaria (5)<sup>3</sup>; las deducciones, que rebajan la base imponible; las reducciones, que rebajan la alícuota; las bonificaciones, que rebajan la suma de dinero o prestación objeto de la obligación tributaria; las liberaciones (exoneraciones), que dispensan del pago del impuesto; los diferimientos, que postergan dicho pago. De esta manera, el titular del beneficio deviene eximido de la obligación tributaria total o parcialmente, liberado de su pago o beneficiado con un pago diferido y/o en cuotas.*

Es importante analizar el concepto de gastos tributarios, que se conoció en los años 60 en Estados Unidos, cuando Stanley Surrey<sup>4</sup> sostuvo que las exenciones y otros beneficios otorgados en el impuesto a la renta son gastos que el Estado realiza indirectamente utilizando el sistema tributario en vez de hacerlo a través del presupuesto.

El análisis del gasto tributario se basa en que los impuestos se forman por dos partes, la constituida por las disposiciones legales que constituyen su estructura (aspectos materiales, subjetivos, territoriales, tasas) y las normas especiales que se apartan de esa estructura y que tienen por objeto fines no tributarios que incluyen beneficios e incentivos fiscales.

Los incentivos para estimular la inversión directa reducen la carga tributaria y son excepciones al régimen tributario general. Pueden consistir en reducciones en la alícuota del impuesto, en exenciones, amortizaciones aceleradas.

Los gastos tributarios resultan importantes a la hora de tomar decisiones pues permiten conocer cual es el costo fiscal de la rebaja o eliminación de impuestos.

Sin embargo, en un trabajo publicado por integrantes del Banco Interamericano de Desarrollo (Departamento de Integración y Programas Regionales -División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos)<sup>5</sup> los autores sostienen que este costo fiscal en muy pocos casos es determinado, y cuando lo es, las estimaciones son precarias. Añaden que frente a la necesidad de elevar el nivel de ingresos públicos para enfrentar la potencial pérdida de otros ingresos una de las medidas que necesariamente debe ser adoptada es la completa revisión de los gastos tributarios existentes y medir su costo fiscal. Opinan que *“Esta es una política aconsejable para todos los países, más aún cuando están en la búsqueda de formas de compensar las potenciales pérdidas de ingreso resultantes de la liberalización comercial”*.

En Argentina, Gómez Sabaini<sup>6</sup> advierte que hay una metodología desarrollada por el Ministerio de Economía, que es el Cálculo de los Gastos Tributarios consistente en la cuantificación de todos los tributos que se dejan de pagar por distintas normas exentivas, exoneración, promocionales, de diferimientos, o de tratamientos particulares. Lo que se deja de pagar como consecuencia del conjunto de exenciones es 2,55 puntos del PBI. Concluye que la alternativa (se refiere a la eliminación de las retenciones a las exportaciones) es *“ampliar las bases impositivas, tratamiento igual para todo el mundo, no hacer diferenciaciones, incorporar nuevos contribuyentes, facilitarle a la administración tributaria el accionar diario y, obviamente, evitar las presiones de todos los lobbies”*.

En la Estimación de los Gastos Tributarios para el Período 2003-2005<sup>7</sup>, la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal de la Subsecretaría de Ingresos Públicos

señaló que la misma tiene por objeto aportar una mayor transparencia a la política fiscal. Ello se consigue al exteriorizar las políticas públicas que se financian a través del otorgamiento de preferencias de carácter tributario, en lugar de gastos directos, y al informar los montos que el Estado deja de percibir en concepto de ingreso tributario con el objeto de financiar dichas políticas. Aporta, al mismo tiempo, información necesaria para medir el rendimiento del sistema tributario y el desempeño de su administración.

Pero aclara que el trabajo no implica efectuar juicios de valor acerca de su justificación y que no debe tomarse como una recomendación de medidas de política económica orientadas a aumentar la recaudación tributaria.

Sumándose a la corriente de opinión descripta, el Encuentro para el Plan Fénix<sup>8</sup> recomendó:

*Eliminar exenciones en materia de dividendos y rentas financieras, exenciones subjetivas que crean privilegios y están en pugna con la equidad horizontal; asegurar que el justo tratamiento exentivo de algunas personas jurídicas no encubra actividades económicas gravables.*

Las exenciones en favor de intereses sectoriales generan inequidad a la vez que disminución en la recaudación del impuesto a la renta, al desistir de gravar manifestaciones de capacidad contributiva de relevancia.

Las disposiciones exentivas que no reúnan los requisitos mencionados vulneran los objetivos de justicia y equidad que se han formulado como piedra fundamental sobre la que debe erigirse el sistema tributario. De existir deben ser derogadas, a fin de generar conciencia tributaria en la ciudadanía.

En el ordenamiento vigente, las exenciones son establecidas por la ley en el artículo 20 en favor de determinados sujetos o ganancias, constituyendo de esta manera liberaciones del pago del tributo.

En relación al problema, el autor argentino, dice González Cano<sup>9</sup>:

*Un serio defecto del actual Impuesto a las Ganancias, es la gran extensión de las exenciones...” y señala que a pesar que algunas fueron acotadas, “siguen sin estar gravadas una serie de rentas del capital, tal como los intereses de plazo fijo, los dividendos de acciones, ganancias de operaciones por compraventa de títulos, acciones y otras de tipo financiero cuyas operaciones se están expandiendo rápidamente, etc. Basta señalar que el artículo 20 de la ley del impuesto que enumera tales exenciones va del inciso a) al y). Por supuesto que algunas de las exenciones están justificadas por favorecer a entidades de bien público o favorecer a entidades sin fines de lucro, ser favorables a la preservación del medio ambiente, etc. Pero otras que benefician operaciones financieras deberían ser cuidadosamente evaluadas, ya que si se pueden eliminar y se amplía la base imponible del gravamen, mejoraría claramente la equidad horizontal y vertical del impuesto. En caso contrario, si se mantiene el actual y elevado nivel de exenciones a ciertas rentas del capital, mien-*

*tras se acentúa la tributación sobre las rentas del trabajo dependiente, mediante la disminución de las deducciones personales y la elevada evasión de las rentas del trabajo independiente y de otras rentas del capital, tal como ocurre en otros países, se terminará aplicando en la realidad un impuesto a la renta degradado, ya que se hallaría muy concentrado en las rentas del trabajo. Si a ello se agrega el elevado peso que tiene en Argentina el IVA y su alto grado de generalización, que resulta en una tributación al consumo más bien regresiva, parece clara la necesidad de reconstruir el Impuesto a las Ganancias reduciendo las exenciones y gravando las rentas de capital hoy exentas. Todo ello en el supuesto que se desee tener una carga tributaria mejor distribuida que la actual.*

En coincidencia con lo expresado por los autores citados, y basándose en las experiencias nacionales e internacionales, se puede concluir que a partir de la premisa que para lograr equidad, la base del Impuesto a las Ganancias debe ser ampliada, deben eliminarse determinadas exenciones, conservando en el texto legal aquellas en las que exista un fundamento social que lo justifique.

A continuación se tratan las exenciones que deberían ser objeto de reconsideración.

### **2.1. Acordada 20/96 de la Corte Suprema. Antecedentes. Consideraciones.**

Esta Acordada desconoció la derogación de la exención para los jueces y demás miembros de la justicia.

La Constitución de Estados Unidos constituye un antecedente de la teoría de la no reducción de las retribuciones de los magistrados al establecer que deben recibir una compensación que no podrá ser reducida mientras ejerzan sus funciones.

La Constitución argentina en el mismo sentido, garantiza la independencia del Poder Judicial. Restringe el beneficio a los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la Nación, a pesar de que la Acordada lo extiende a otros funcionarios del Poder Judicial.

La Corte Suprema reconoció la garantía de intangibilidad a los jueces, con exclusión de todo otro empleado judicial, no obstante es el Congreso quien decide excluir o no a ciertos funcionarios judiciales del Impuesto a las Ganancias. Tal como expresa importante doctrina la Constitución no veda tal posibilidad, *“pero seamos precisos: la exención tiene status legislativo y no constitucional. En este orden de ideas, si el legislador ha decidido derogar la exención prevista en el art. 20 p) y r) de la ley 20.628 -t.o. dec. 450/86- para los funcionarios del Poder Judicial de la Nación, tal decisión no contraviene el texto constitucional”*

La Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos (“Evans vs. Gore” en 1920, (253 U.S. 245) basó su fallo en que la intangibilidad tenía el fin de afianzar la independencia del poder judicial, y atraer personas competentes asegurando condiciones económicas que disuadan de otras alternativas más rentables.

Dice el autor citado que el voto en disidencia entendía que *“requerir a un hombre pagar los impuestos que todos los otros hombres deben pagar no puede constituir un instru-*

*mento para atacar su independencia. No veo nada, en los propósitos de esta cláusula constitucional, que indique que los jueces deban ser una clase privilegiada...*

Si bien la doctrina original y mayoritaria se ratificó en fallos posteriores, fue revertida después de más de una década en el caso “O’Malley vs. Woodrough”, consagrando así el principio que los jueces son también ciudadanos y su función no genera inmunidad.

No tiene relación la aplicación de un impuesto con la intangibilidad: “*Su alcance en el caso debería ser uniforme y definirse en el sentido que los jueces deberían pagar impuestos, en la medida de su capacidad económica, por sus rentas originadas tanto en sus remuneraciones como en otras fuentes*” El Congreso puede imponer impuestos y no violar la Constitución.

Un antiguo fallo de Corte declaró la inmunidad constitucional de los sueldos de los jueces frente al impuesto a los réditos. Este pronunciamiento fue el antecedente para que la ley de rito eximiera estas rentas; exención que rigió hasta su derogación en 1996.

A renglón seguido, la misma Corte declaró inconstitucional a la ley 24.631 mediante la acordada 20 del 11/04/96, adhiriendo los superiores tribunales provinciales y convalidado por la Procuración del Tesoro de la Nación.

La Acordada fundamenta su postura en el hecho de que si una parte de las compensaciones de los jueces y funcionarios judiciales que tuvieran asignadas retribuciones iguales o superiores a los jueces de primera instancia debiera destinarse al pago del impuesto, generaría una disminución de aquéllas.

En la Acordada N° 20/96, la Corte sostiene que “*la compensación que perciben los jueces no puede ser modificada en su expresión económica por la aplicación de un impuesto*” puesto que los constituyentes de 1994 ratificaron su absoluta intangibilidad. Además sientan su argumentación en la causa “Fisco Nacional c. Rodolfo Medina” del año 1936. El fallo que es reproducido, dio la razón al magistrado entendiendo que la exención del pago del impuesto no viola el principio de igualdad y que el privilegio se acuerda para dar consistencia a las instituciones, fundamentando además como antecedente la doctrina judicial en Estados Unidos. Advierte el autor<sup>11</sup> que dicha doctrina varió y que no se tomó en cuenta ni en el caso “Proviña” ni aún en la Acordada 20/96.

La doctrina en general considera que la exención constituye un privilegio que viola el principio de igualdad. No obstante, la opinión en contrario se basa en que la exención procede por cuanto constituye una garantía de la independencia para el Poder Judicial frente a los posibles avances de los otros poderes.

Corti<sup>12</sup> sostiene que

*“el principio de intangibilidad de las remuneraciones no debería dar cobertura a la exención del impuesto a las ganancias en un momento económico y social del país en el que resulta indispensable fortalecer al Estado como agente del cambio estructural con vistas a remover el modelo neoliberal de exclusión social y contribuir todos a una salida que lleve a compatibilizar los distintos derechos de gobernantes y gobernados con arreglo a principios de solidaridad, justicia social y progresividad en el sacrificio compartido, de suerte que los derechos de unos y otros revistan el carácter de armonizables en*

*beneficio del conjunto.”* Agrega que la Corte ha expresado que : “*El derecho de propiedad es inviolable en tanto y en cuanto su ejercicio no obste al bien común, fundamento de todo derecho individual y por ende anterior y superior a ellos*” (Fallo 208:403), entendiendo por bien común “*el bienestar general, lo cual significa, decir la justicia en su más alta expresión, esto es, la justicia social cuyo contenido actual consiste en ordenar la actividad intersubjetiva de los miembros de la comunidad y los recursos con lo que ésta cuenta con vistas a lograr que todos y cada uno de sus miembros participen de los bienes materiales y espirituales de la civilización*” (Fallos 179:113; 273:313 y 289:430).

Por todo lo expresado, no existe razón para eximir a unos en detrimento de quienes obtienen rentas también del trabajo personal, y a quienes se los está gravando por encima de su capacidad contributiva al no reconocer la adecuación de las deducciones personales.

En la Estimación de los Gastos Tributarios para el Período 2003-2005<sup>13</sup>, en lo concerniente a la exención de los ingresos de magistrados y funcionarios de los Poderes Judiciales nacional y provinciales, el cálculo se basó en las remuneraciones de los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación, a las que se les aplicó las escalas del impuesto. Para las exenciones en el nivel provincial se utilizó una estimación de la Oficina Nacional de Presupuesto. Con las salvedades expuestas anteriormente, en cuanto a limitaciones de este estudio, el mismo arroja que el gasto tributario por esta exención creció de 82 millones de pesos en el año 2002 a 94 millones de pesos en el año 2005 y que representan el 0.02 del P.B.I.

## **2.2. Intereses de depósitos en instituciones financieras.**

La mayoría de los países gravan esta ganancia, ya sea con el impuesto a la renta o con impuestos especiales, que los alcanzan en forma definitiva, o bien que sirven como pago a cuenta del impuesto a la Renta.

Polonia, antes de entrar a la Unión Europea, en marzo de 2002 estableció un nuevo impuesto del 20 % sobre las rentas del ahorro (interés de depósitos bancarios).

En Argentina sólo las personas físicas gozan de esta exención, pues las empresas quedan alcanzadas por el impuesto; debiendo señalar que las verdaderas beneficiarias son las instituciones financieras que consiguen dinero barato.

## **2.3. Operaciones con derivados. Beneficiarios no residentes.**

Esta es una exención derivada de normas relativas a la fuente de las rentas, ya que los resultados de estas operaciones son de fuente argentina cuando el riesgo asumido se encuentra localizado en el territorio argentino, o sea Cuando el beneficiario es un residente o un establecimiento estable perteneciente a no residentes. De manera que cuando un no residente obtiene estas rentas, ellas son siempre consideradas de fuente extranjera y no están alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias. No sin desconocer la existencia de normas similares en la legislación comparada, no debe dejar de señalarse su inequidad.

## **2.4. La diferencia entre primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento en títulos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos. Las primas de emisión de acciones.**

Estas ganancias propias de las colocaciones de capital no deberían recibir un mejor trato que la renta personal ni la empresaria.

## **2.5. Donaciones y transmisiones a título gratuito.**

Las ganancias no habituales y a título gratuito -por actos entre vivos o por transmisión en caso de muerte- indudablemente exteriorizan la capacidad contributiva del donatario, legatario o heredero, en razón del aumento patrimonial. No obstante en nuestro país estos beneficios originados en hechos extraordinarios no están gravados o están exentos.

Esta es una exención o no gravabilidad que debería ser reconsiderada por las autoridades fiscales en su afán de financiar proyectos que benefician a toda la sociedad en su conjunto, así como para suplir las carencias de amplios sectores de la población marginada.

La inexistencia de un gravamen sobre las donaciones y herencias le otorga mayor regresividad al sistema pues quita recaudación, y lo que es peor aún, permite exteriorizar capitales a costo fiscal cero.

### **2.5.1. Tratamiento en la legislación comparada.**

En la actualidad la mayoría de los países cuentan con un impuesto que grava las transmisiones a título gratuito.

En Chile, el Impuesto a las Herencias se aplica sobre el valor líquido de cada asignación o donación, de acuerdo con una escala progresiva, con la determinación de tramos y tasas que van del 1 % al 10 %.

En Alemania, se gravan las herencias y donaciones, pero están previstas considerables deducciones personales.

El sistema impositivo de los Países Bajos cuenta con un impuesto de sucesiones que consta de dos partes: el impuesto de sucesiones propiamente dicho y el de donaciones. En ambos casos el sujeto pasivo del impuesto es el receptor. Para ambos impuestos se aplican algunas exenciones importantes, pero estas exenciones nunca son de aplicación al impuesto de sucesiones debido a la herencia o donación de un bien específico, como por ejemplo una propiedad. La tasa es la misma para los dos impuestos y depende del valor del bien recibido y del grado de parentesco existente entre transmisor y receptor.

En Estados Unidos el impuesto a la herencia afecta solo al 1,4% de la población más rica. En el año 2000, se recaudó más del doble del total de impuestos al ingreso pagados por la mitad de los contribuyentes de menos ingresos. Si bien hay quienes sostienen que el impuesto a la herencia causa la pérdida de un gran número de pequeños negocios familiares, no existen pruebas que ratifiquen esta postura.

Ante la posible derogación del impuesto a la herencia en EEUU<sup>14</sup> se ha expresado que “una proporción significativa de todas las posesiones que son gravadas en la herencia de las personas son ganancias capitales que no han sido nunca gravadas con impuestos. Estas ganancias capitales no gravadas conforman aproximadamente el 37% de las herencias cuyo valor se encuentra entre \$1 y 10 millones, y el 56% de las herencias valuadas en más de \$ 10 millones.

Solo el 11% de la riqueza total del 1% más rico de la población es tratado como ingreso que puede ser gravado en un año dado. Esto significa que alrededor del 90% de los \$10,2 millones de sus riquezas son un capital que es únicamente gravado cuando activos como acciones son vendidas”. “Sin el impuesto a la herencia, estas posesiones no hubieran sido nunca gravadas”.

“El hecho que el impuesto a la herencia recaiga sobre un patrimonio hecho con un ingreso gravado anteriormente no es problemático porque no es diferente de cómo otros ingresos son tratados. Bajo nuestro sistema tributario, el mismo dólar es gravado muchas veces mientras se mueve en la economía desde el patrón al empleado, a una estación de servicio, luego al nuevo empleado, y así al infinito. Es injusto e inconsistente hacer una excepción de este sistema con el impuesto a la herencia.”

En España el impuesto sobre sucesiones y donaciones es un tributo de naturaleza directa y subjetiva que tiene por objetivo gravar los incrementos de patrimonio que obtengan las personas físicas a través de una herencia, legado o donación y también las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida, cuando el contratante sea diferente al beneficiario.

Se trata de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, si bien se aplica igualmente en el territorio foral, con sus propias peculiaridades.

Se discute en este país, acerca de sus resultados, por cuanto se sostiene que grava principalmente a la clase media. Las transmisiones de menor cuantía, prácticamente están exentas, debido a las reducciones de la base imponible aplicables en función del grado de parentesco familiar y la edad del heredero (cuyo monto puede alcanzar la cantidad de 47.858,59 euros por persona en algunos casos), contempla una bonificación del 95% del valor de la vivienda habitual hasta un límite máximo, de naturaleza individual, de 122.606,47 euros.

En cuanto a las transferencias de mayor cuantía, además de contar con los derechos antes expresados, se benefician con una reducción del 95% del valor correspondiente a la empresa individual o al negocio profesional que perteneciera a la persona fallecida.

Esta situación de iniquidad se advierte en la recaudación, que no es satisfactoria; a lo que se agregan las cuestionadas desigualdades territoriales.

## **2.6. Entidades exentas**

El art. 69 establece la forma de tributar y enuncia algunos sujetos del impuesto. Dentro de las sociedades de capital y otros sujetos, se incluye a las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país siempre que no gocen de exención.

La ley del Impuesto a las Ganancias trata en forma preferente a las fundaciones,

mutuales, entidades civiles y deportivas que realizan una actividad que complemente la función que debe realizar el Estado, concediendo exenciones.

Adquiere así importancia reunir los requisitos exigidos por el art. 20 de la ley y sus correlativos del decreto reglamentario a fin de gozar de tales exenciones, que liberan a estas entidades de tributar sobre sus ganancias netas.

El Estado se beneficia con la actividad que ellas realizan pues deja de cumplir con algunas de sus obligaciones. Es por tal sustitución que debe compensar, y la forma de hacerlo es asumiendo un costo. Este costo se manifiesta en la pérdida de recaudación originada en el otorgamiento de la exención. Pero por otro lado, se produce un ahorro en el gasto público.

No existe consenso acerca de la conveniencia o no de tal sustitución, pues entran a jugar otros aspectos tales como la magnitud y cualidades de la acción desarrollada. Pero en general se entiende que debe promoverse este tipo de asociaciones, siendo uno de los instrumentos adecuados la legislación impositiva; no sin dejar de manifestar que existen opiniones en contrario fundadas en que el Estado no debería relegar ingresos.

Debe, pues, analizarse la procedencia o no de conceder exenciones amplias a dichas entidades en el marco de un sistema tributario racional, o si las mismas deberían ser otorgadas en forma restrictiva.

El Impuesto a las Ganancias acuerda beneficios fiscales a estas entidades desde la vigencia del impuesto a los Réditos. Pero también lo hace desde otro ángulo, favoreciendo y motivando la realización de donaciones de los demás sujetos a estos entes.

En un intento por restringir las exenciones de carácter general, y evitar que se utilicen fondos adoptando la forma de pago a los directivos, el art. 20, *in fine* de la ley de rito, establece que la exención no será de aplicación 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 cualquiera sea su denominación, un importe por todo concepto, incluidos los gastos de representación y similares, superior en un cincuenta por ciento al promedio anual de las 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.

El reglamento delega en la Administración determinar en cada caso el cumplimiento de los requisitos exigidos.

La exención no se goza por el sólo hecho de reunir los requisitos legales, sino que debe ser solicitada de acuerdo con pautas reglamentarias que disponen que *“se otorgará a pedido de los interesados, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la A.F.I.P”*

Estas entidades deben empadronarse de acuerdo con lo normado por R.G. (AFIP) N° 1815. De esta forma el Fisco toma conocimiento de la situación de muchas entidades que gozaban de exención en virtud de antiguas resoluciones, que las han perdido por no reunir los requisitos señalados.

Ello ha traído aparejado el decaimiento del beneficio, poniendo en riesgo la supervivencia de las entidades, pues deben tributar conforme al régimen general.

En la Estimación de los Gastos Tributarios para el Período 2003-2005<sup>15</sup>, se declara que las estimaciones no tienen en cuenta el efecto que sobre la economía de las actividades involucradas y, por ende, sobre su continuidad o nivel futuro, tendría la eliminación o reducción del beneficio tributario.

*“Ello implica que su supresión no necesariamente generará recursos adicionales por el monto de gasto tributario.” De todas maneras, se puede suponer que existirá una ganancia fiscal por el uso alternativo en alguna actividad gravada de los recursos dedicados a la actividad antes beneficiada.*

*En muchos de los casos considerados existe una marcada carencia de la información necesaria para efectuar cálculos de aceptable nivel de confiabilidad. Por ello, algunas de las estimaciones que se presentan contienen diversas hipótesis que sustituyen a datos no disponibles”.*

Según este estudio, por las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, caridad y beneficencia el gasto fue de 185 millones en el año 2003, 209 millones en el año 2004 y 234 millones (equivalentes al 0,05 del P.B.I.) en el año 2005; las utilidades de las sociedades cooperativas treparon de 161 millones en el año 2003 a 203 millones en el año 2005.

Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física de 122 millones de pesos en 2003, ascendieron a \$ 154 millones en el año 2005, un 0,03 del P.B.I.

Las ganancias de las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de educación, instrucción, científicas, literarias y artísticas ascendieron de 57 millones en el año 2003 a \$ 72 millones en el año 2005 (0.02 del P.B.I.)

Las ganancias de las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de salud pública de \$ 32 millones en 2003, llegaron a 41 millones de pesos en el año 2005.

En cuanto a las ganancias de las asociaciones, fundaciones y entidades civiles gremiales y ganancias de las asociaciones mutuales, no poseen información.

En materia de experiencia internacional, cabe destacar la última ley dictada en España<sup>16</sup>, que regula las entidades sin fines lucrativos, y que tiene por finalidad encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo eficaz, manteniendo y ampliando incentivos, acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general, promoviendo actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro.

Se regula el régimen fiscal especial aplicable a estas entidades, el cual se apoya sobre tres pilares básicos: el concepto de entidad sin fines lucrativos, la tributación de dichas entidades por el Impuesto sobre Sociedades y la fiscalidad en materia de tributos locales.

El régimen fiscal especial es voluntario, de tal manera que podrán aplicarlo las entidades que, cumpliendo determinados requisitos, opten por él y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda. La justificación de estos requisitos obedece a la intención de asegurar que el régimen fiscal especial se traduzca en el destino de las rentas que obtengan, a fines y actividades de interés general.

En relación con tales requisitos, merece destacar los siguientes: destinar a la realización de los fines de interés general al menos el 70 por 100 del resultado de las explotaciones económicas que realicen y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto una vez deducidos los gastos realizados para su obtención. Se establece el requisito de que el importe restante, el que no ha sido aplicado a los fines de interés general, se destine a incrementar el patrimonio o las reservas de las entidades sin fines lucrativos.

Para acogerse al régimen fiscal especial, los órganos directivos deben ser gratuitos, aunque puedan ser retribuidos por el desempeño de servicios distintos de los propios del cargo.

La ley exige a las siguientes rentas: las derivadas de los ingresos obtenidos sin contraprestación; las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como los dividendos, intereses, cánones y alquileres; las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos; las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas; y, finalmente, las que de acuerdo con la normativa tributaria deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos.

En relación con las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas, la exención se extiende a las rentas obtenidas de las explotaciones complementarias y auxiliares de las dirigidas a cumplir los fines que persiguen estas entidades, siempre que respeten los límites establecidos en la propia norma, así como a las derivadas de las explotaciones económicas consideradas de escasa relevancia.

En cuanto a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de estas entidades, se establece que en su determinación únicamente serán computables los ingresos y los gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas. Adicionalmente, se regulan los efectos de la transmisión del patrimonio resultante de la disolución de entidades sin fines lucrativos a otras entidades, disponiéndose la conservación de los valores y la antigüedad que tenían en la entidad transmitente los bienes y derechos transmitidos.

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades se grava a una alícuota única del 10 por 100.

Como se advierte, la concepción es amplia, y la exención no es subjetiva absoluta, como lo es en la legislación argentina.

En las últimas décadas han surgido en nuestro país fundaciones sin ánimo de lucro, cuyo objetivo es el bien común, que han sido creadas por empresas, con el propósito de realizar donaciones y desempeñar actividades filantrópicas, constituyendo una figura legalmente separada de la empresa que le da origen. En la actualidad la mayoría de las grandes compañías han dado origen a una fundación.

Ante esta realidad es que se hace necesaria una revisión del padrón de entidades exentas, tal como se está haciendo a partir del empadronamiento dispuesto en enero de 2005.

Dentro de este estudio sería necesario realizar un examen minucioso de las exenciones acordadas a las distintas entidades.

## **2.7. Donantes y donatarios. Ambas caras de una misma moneda.**

En los distintos ordenamientos jurídicos existen normas sobre conveniencias impositivas por donaciones. Esta política es común en los países europeos y en Estados Unidos, donde existe una cultura del mecenazgo.

Las deducciones por donación constituyen una práctica habitual, de manera que no se trata de una cuestión política sino de un principio tributario que contempla el bien común; por tal razón debe considerarse que las deducciones solidarias son generadoras de ingresos que permiten financiar obras de bien público, a la vez que motivan a los contribuyentes al pago de las obligaciones tributarias ya que ven cómo se materializa su aporte en el desarrollo social y cultural del país.

Es así como se puede lograr el objetivo de financiar instituciones de enseñanza -natural preocupación de las autoridades-, de salud, cultura, científicas, de asistencia social, mediante la directa participación del sector privado.

Si se busca un fundamento filosófico, se encuentra en Santo Tomás de Aquino que en su Suma Teológica se refiere a la Justicia Distributiva que se da cuando el Estado distribuye lo recaudado con el fin de lograr el bien común, debiendo ser eficiente en el cobro de los tributos.

Las deducciones por donaciones, en tanto persigan una finalidad loable y compatible con principios elementales, no constituyen una violación a los principios de igualdad y la capacidad contributiva; más aún, contribuyen al logro de igualdad entre los habitantes de un país. Dado que nuestra Constitución consagra el principio de igualdad, parecería que una disminución de la obligación tributaria por el cómputo de donaciones constituiría una violación al principio constitucional, pero no sería así, ya que el altruismo y la generosidad permiten hacer distinciones a favor de quienes manifiestan esas virtudes.

### **2.7.1. La deducción por donaciones en la legislación argentina**

Esta deducción constituye una liberalidad sujeta a límites no sólo cuantitativos sino que también deben reunirse una serie de condiciones tanto por parte de las personas físicas, como de los sujetos empresa. Hay un límite que es común cualquiera sea el donatario, del cinco por ciento de la ganancia neta del ejercicio de fuente argentina exclusivamente.

La base de cálculo de este porcentaje son las ganancias netas del ejercicio antes de deducir el importe de la donación, los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico asistencial y los honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica. También antes de quebrantos de períodos anteriores y de las deducciones personales.

El límite es muy bajo, dependiendo del nivel de renta, ya que aun realizada una donación que reúna todos los requisitos exigidos por la ley para su deducción, puede no ser deducible, en caso de haberse generado una pérdida en el ejercicio fiscal.

Los socios de las sociedades de personas computan en sus declaraciones juradas personales la proporción de las donaciones efectuadas por la sociedad en la medida de sus

participaciones en los resultados sociales. La comparación en este caso es con el total de sus propias ganancias netas.

En tanto que las entidades receptoras de la donación (excepto los fiscos nacional, provinciales y municipales y el Fondo Partidario Permanente) están sujetas al cumplimiento estricto de requisitos y condiciones.

Las donaciones que se efectúen a las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones del Estado nacional, estados provinciales o municipios, se podrán deducir en la proporción que corresponda a los estados.

Las donaciones a las instituciones religiosas son deducibles siempre que las mismas hayan sido reconocidas como entidades exentas por la AFIP.

Además la ley contempla la deducción de donaciones a 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, con la condición de que las 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.

Es importante tener presente que no son deducibles las donaciones efectuadas a las 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; ni a fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales, ya que no gozan de exención.

Para que una donación a una fundación sea deducible, además del requisito indispensable de estar exenta, se requiere que el objetivo principal quede enmarcado en la siguiente enunciación:

1. La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.

2. La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Secretaría de Ciencia y Tecnología, dependiente del Ministerio de Cultura y Educación.

3. La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.

4. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las jurisdicciones que correspondan.

Es así como deberá recabarse información a la entidad donataria en oportunidad de efectuarse una donación, a fin de verificar que se cumple con todos los requisitos expuestos. Básicamente deberá solicitarse una copia de los estatutos y de la resolución que concede la exención.

Por su parte, se establecen normas que regulan la forma de efectuar la donación mediante depósitos bancarios y que controlan la veracidad de las operaciones a través de sistemas de información.

En la mayoría de las legislaciones esta es una deducción admitida, variando la consideración de los donatarios, según sean las políticas del país.

### **2.7.2. Las deducciones en la legislación comparada.**

*En España*, se admiten deducciones por donativos a las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo. y un porcentaje de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Las fundaciones en ese país son entidades sin fines de lucro que persiguen fines de interés general, entre los que cabe destacar la defensa del medio ambiente.

Las personas físicas y las empresas pueden deducir el importe de las donaciones con límites y condiciones, tales como donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español y de obras de arte auténticas; así como también el valor de adquisición de obras de arte, compradas para ser donadas al Estado, universidades públicas, organismos autónomos y fundaciones acreditadas.

Es interesante ver como se fomenta a través de un recurso fiscal la conservación del patrimonio cultural e histórico del país.

También se computan como deducción las donaciones a entidades de tipo asistencial, cultural, educativo, científico, deportivo, de fomento del cine, teatro, música, danza, edición de libros y videos.

*En Francia* rige la ley sobre el Desarrollo del Mecenazgo. Las empresas pueden deducir de sus beneficios imponibles, las donaciones a organismos con fines filantrópicos, educativos, científicos, que sirvan para la valoración del patrimonio artístico, la protección del medio ambiente o la difusión de la cultura, el idioma o los conocimientos científicos franceses, con un límite, superado el cual pueden ser deducidos de las utilidades imponibles de los cinco períodos fiscales siguientes, tal como sucedió hace años en nuestro país.

*En Brasil* se contempla la utilización de una parte del Impuesto a la Renta para ser donado a entidades vinculadas a la cultura.

También se consideran donaciones la distribución de ingresos para eventos culturales y artísticos que realicen las personas jurídicas a sus empleados.

Son también admitidas como deducciones las sumas erogadas para proyectos culturales, con límites porcentuales según sean personas físicas, jurídicas o patrocinios.

*En Estados Unidos* las donaciones deducibles deben ser recibidas por organizaciones sin fines de lucro y cuyo objeto sea religioso, benéfico, científico, educacional. La condición, al igual que en Argentina, es que estén eximidas del impuesto a la renta.

### **3. Conclusiones y Recomendaciones**

Sobre la base de experiencias nacionales e internacionales, se puede concluir que en la búsqueda de equidad es imprescindible la ampliación de la base del Impuesto a las Ganancias, siendo la reconsideración o eliminación de determinadas exenciones uno de los medios adecuados para lograr el objetivo. En tal sentido se recomienda:

1. Dejar sin efecto la Acordada 20/96 de la Corte Suprema que desconoció la derogación de la exención para los jueces y demás miembros de la justicia.

No hay razón para seguir manteniendo esta exención, en un país en que millones de argentinos viven por debajo del nivel de pobreza y que sufren carencias de todo tipo.

2. Los intereses de depósitos en instituciones financieras.

Derogar esta exención concedida a las personas físicas y sucesiones indivisas, así como la que beneficia a las operaciones de pase, estableciendo un mínimo exento bajo, a fin de proteger al pequeño ahorro.

3. Las operaciones con derivados cuando el beneficiario sea un no residente. Gravar estas ganancias cualquiera sea la residencia del beneficiario.

4. Derogar la exención que beneficia a la diferencia entre primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento en títulos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos, las primas de emisión de acciones, las donaciones, herencias y legados. Gravarlas como ganancias a título gratuito para las personas físicas.

5. Revisar el padrón de entidades exentas, a fin de determinar si la actividad que originó la exención la justifica, considerando que las fundaciones, mutuales, entidades civiles y deportivas realizan una actividad conducente a complementar la función que debe realizar el Estado.

6. Asumir el costo de la pérdida de recaudación originada en el otorgamiento de la exención.

7. Observar la experiencia internacional concediendo exenciones que no sean subjetivas absolutas.

8. Abrir un debate acerca de la procedencia de eximir a determinadas entidades. En caso afirmativo, establecer los controles adecuados a fin de evitar maniobras elusivas o evasivas.

9. Por otra parte, generar en la población el sentido de solidaridad, aunque para ello deba apelarse a los impuestos. De esta forma se lograrán múltiples beneficios ya que el contribuyente disminuirá su carga tributaria a través de la deducción de donaciones a la vez que verá el destino de su impuesto en la institución que recibió la donación.

*Recibido: 12/02/06. Aceptado: 5/03/06*

### **NOTAS**

1. Descartan ajustes en el mínimo no imponible. La Nación, 03.01.2006 Economía, p. 1.

2. CORTI, Arístides Horacio. "Acerca de los beneficios fiscales y la represión de sus malversaciones en las leyes penal tributarias". Sup. E. Derecho Económico La Ley On line. 2005

3. Las desgravaciones afectan la materia imponible (aspecto material u objetivo del hecho imponible) y no los aspectos subjetivo o cuantitativo de la obligación tributaria. Cfme. Macchi, op. cit. en el principal del presente trabajo, p. 174: “Por desgravación se entiende una detracción de la materia imponible, que se caracteriza por su condición extrafiscal, tendiente a promocionar determinadas áreas o sectores económicos específicos”, con cita de Eduardo J. Núñez. Con criterio diverso, sosteniendo que la desgravación opera, en la generalidad de los casos, sobre la base imponible, cfr. Guillermo A. Lalanne, “Delitos Tributarios. Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Universidad Austral, julio/septiembre 2003, N° 7, ps. 601/623, en especial ps. 610/611.
4. SURREY, S. *Pathways to Tax Reform*. Cambridge, Mass, Harvard University Press, 1973 (citado por BARREIX Alberto y VILLELA Luiz (BID), ROCA Jerónimo (Universidad Complutense). “Impacto Fiscal de la Liberalización Comercial en las Américas”. Noviembre de 2003. <http://www.asies.org.gt/fortalecimiento/15.pdf>)
5. BARREIX Alberto y VILLELA Luiz (BID), ROCA Jerónimo (Universidad Complutense). “Impacto Fiscal de la Liberalización Comercial en las Américas”. Noviembre de 2003. <http://www.asies.org.gt/fortalecimiento/15.pdf>.
6. GÓMEZ SABÍAN, Juan Carlos. “La permanencia de la estructura tributaria actual” (Síntesis de exposición en Precoloquio IDEA Cuyo) <http://www.ideared.org/>
7. [http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos\\_tributarios.pdf](http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos_tributarios.pdf).
8. Encuentro *Hacia el Plan Fénix de la crisis actual al crecimiento con equidad* [www.econ.uba.ar /www/servicios/ Biblioteca/relatorias/pol\\_fiscal](http://www.econ.uba.ar/www/servicios/Biblioteca/relatorias/pol_fiscal)
9. GONZALEZ CANO, Hugo. “Notas para el diagnóstico del sistema tributario argentino” *Boletín AFIP* N° 42, 1 de Enero de 2001, p. n° 1
10. CHINCHILLA, Federico. “El principio de intangibilidad y la potestad tributaria del Congreso (a propósito de la Acordada 20/96 de la Corte Suprema)” en: *IMP* 2004-13, 21.
11. CHINCHILLA, Federico. “El principio de intangibilidad y la potestad tributaria del Congreso (a propósito de la Acordada 20/96 de la Corte Suprema)” en: *IMP* 2004-13, 21
12. CORTI, Arístides Horacio. “Los jueces y el impuesto a las ganancias” en: *La Ley* 19/04/2004, 1.
13. [http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos\\_tributarios.pdf](http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos_tributarios.pdf).
14. \Economía Justa Respuestas Ganadoras a Preguntas Difíciles sobre Impuestos.htm
15. [http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos\\_tributarios.pdf](http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos_tributarios.pdf).
16. Subdirección General de Régimen Jurídico y Desarrollo Normativo [http://www.madrid.org/normativa\\_servicios\\_sociales/fundaciones](http://www.madrid.org/normativa_servicios_sociales/fundaciones)

## BIBLIOGRAFÍA

- BUHLER, Ottmar. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Madrid, Ediciones de Derecho Financiero, 1968.
- CORTI Horacio. *Derecho Financiero*. Bs. As., Abeledo- Perrot, 1997.
- CORTI, Arístides Horacio. “Acerca de los beneficios fiscales y la represión de sus malversaciones en las leyes penal tributarias”. *Sup. E. Derecho Económico La Ley*. On line. 2005
- GARCIA BELSUNCE Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Bs. As., Abeledo. Perrot, 1982.
- GOMEZ SABÍAN. “La permanencia de la estructura tributaria actual” (Síntesis de exposición en Precoloquio IDEA Cuyo) <http://www.ideared.org/>
- GUILIANI FONROUGE y NAVARRINE. *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires, Depalma, 1996.
- JARACH Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cima, 1980.
- LAMAGRANDE Alfredo. *Impuesto a las Ganancias. Digesto Práctico*. LA LEY.
- OLEGO Perla Raquel. Informe N° 9. “Área Tributaria. Propuestas para un sistema tributario”, Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) FACPCE.. Bs. As., Cilicomp S.A., 2003.
- OLEGO Perla “Aspectos del Impuesto a las Ganancias en el sistema tributario argentino”, en *INVENIO*. Revista de Investigación académica. Universidad del Centro Educativo Latinoamericano. Año 7 N° 14, junio 2005, pp. 93 a 124.
- OLEGO Perla, “Pago de impuestos y capacidad contributiva”, en *Impuestos*, N° 2 Enero de 2006. Editorial La Ley, p. 299.
- PEREZ DE AYALA José; GONZALEZ Eusebio. *Derecho Tributario*. Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- RAIMONDI C. A. - ATCHABAIA, A. *Impuesto a las Ganancias*, Bs. As., Depalma, 19992.
- REIG, Enrique Jorge. *Impuesto a las ganancias*. Bs. As., Macchi, 1998.
- Subdirección General de Régimen Jurídico y Desarrollo Normativo*: [http://www.madrid.org/normativa\\_servicios\\_sociales/fundaciones](http://www.madrid.org/normativa_servicios_sociales/fundaciones); [http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos\\_tributarios.pdf](http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos_tributarios.pdf).
- VILLEGAS Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Bs. As., Depalma 1996