

sas o explotaciones forestales, podrán excluir para la determinación de su obligación tributaria, el valor de las plantaciones ajustado de conformidad con las normas aplicables.

8º) Que en consecuencia, al instituirse el impuesto sobre los capitales, cabe interpretar el precepto controvertido —art 12, del decreto 465/74— en el sentido de que facultó a los contribuyentes que se hubieran acogido a su régimen, a excluir o deducir del activo total el valor de las plantaciones efectuadas, para la determinación de la obligación tributaria, toda vez que el beneficio concedido no consistió en una exención del gravamen sino en el derecho a excluir el valor de la inversión afectada a la actividad promovida.

Por ello, se confirma el pronunciamiento apelado en cuanto admitió la rebaja del cincuenta por ciento del valor del inmueble, y se lo revoca en lo restante.

JOSÉ SEVERO CABALLERO — AUGUSTO CÉSAR  
BELLUSCIO — CARLOS S. FAYT.

---

MADONI Y MORETTI S.C.A.

*RECURSO EXTRAORDINARIO: Requisitos formales. Interposición del recurso. Forma.*

La desprolijidad que se deriva de los reiterados errores de redacción y la inclusión de argumentos como el que destaca que pudo haber disidencia en el fallo, en tanto no fue suscripto por uno de los camaristas que se encontraba en uso de licencia, constituyen circunstancias que no se compadecen con la trascendencia de los valores para cuya tutela se ha instituido el recurso extraordinario, lo que exige un mínimo de responsabilidad en su utilización, por respeto para el Tribunal que conoce en la apelación federal.

*IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.*

Las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo

con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias puedan resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia.

*IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.*

No resulta lógico atenerse al sentido más restringido que puede darse a las palabras utilizadas en la norma que estatuye beneficios de carácter fiscal, sino indagar cuál ha sido su finalidad y si ésta se ha cumplido, pues sólo de tal manera, el mayor beneficio esperado a través de la disminución de la recaudación fiscal, podrá alcanzar su verdadero sentido.

*IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.*

El requisito según el cual el inversionista beneficiario de la desgravación deba ser el titular del correspondiente plan técnico de forestación o reforestación, aprobado por el Instituto Forestal Nacional recién surge en el texto de la resolución general 1933 y no aparece como exigencia en el texto del decreto 465/74; es distinto requerir que las plantaciones deban efectuarse según los planes técnicos aprobados, que exigir que ellas deban financiarse por el titular de los planes referidos.

*BOSQUES.*

De acuerdo a lo dispuesto por el art. 3º del decreto 465/74, lo que debe certificar el Instituto Forestal Nacional es la medida y la afectación real a la actividad promovida de los gastos e inversiones y no que éstos han sido efectuados por el titular del plan aprobado, como parece interpretarlo la resolución 331/79 de la Secretaría de Hacienda.

*IMPUESTO A LAS GANANCIAS.*

El art. 111 de la ley 20.628 (texto según ley 20.954) exige de manera implícita, que no exista doble desgravación, pues ello, de ocurrir, importaría un abuso de la figura elegida por el legislador.

**DICTAMEN DEL PROCURADOR FISCAL DE LA CORTE SUPREMA**

Suprema Corte:

Contra la sentencia de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, que revocó el pro-

nunciamiento del Tribunal Fiscal y declaró procedente la desgravación efectuada por la contribuyente en los términos del art. 111, de la ley 20.628, dedujo el fisco recurso extraordinario, el que fue concedido a fs. 132.

Para arribar a la solución que se impugna, el tribunal descartó la aplicación en el *sub lite* de la resolución general N° 1933, toda vez que su vigencia resultó suspendida hasta el 4 de abril de 1979, fecha en que fue aprobada por resolución de la Secretaría de Hacienda N° 331/79, es decir, todo ello con posterioridad a la celebración de los contratos que dan origen a la desgravación impugnada.

En tales condiciones, estimó que la situación de autos se regía por lo dispuesto en el decreto 465/74, cuerpo que si bien exigía que quienes realizaran las plantaciones forestales fueran los titulares de los planes técnicos aprobados por el Instituto Forestal Argentino, extremo cumplimentado en la especie, no requería que dicha identidad alcanzara, asimismo, al inversionista beneficiario de la desgravación.

En ese orden de ideas, sostuvo la Cámara, que admitir la postura del organismo recaudador importaría sentar una interpretación reñida con la amplitud consagrada en la ley y en el decreto, dentro de un mecanismo dirigido a un verdadero y efectivo plan de inversiones tendiente a la promoción forestal, restricción que recién se instrumenta con motivo de la resolución declarada inaplicable en la especie.

Todo ello, sin perjuicio de señalar que el propio fisco al contestar la demanda había consignado que las disposiciones del decreto 465/74 no resultaban aplicables al caso de autos, por lo que podía concluirse que sus argumentaciones carecían del debido sustento normativo.

La recurrente, por su parte, sostiene que en los fundamentos del decreto 465/74, se expresa "que la serie de deducciones impositivas a adoptar beneficiarán al plantador", con lo que al margen

de la política de bosques y forestación que propicia, otorga "al que adopte deducciones, un carácter de beneficio parcial que no se compadece con los principios generales del derecho fiscal", por lo que su interpretación debe ser restrictiva en grado sumo para no violar el principio constitucional de igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas.

Afirma que el art. 10º, del decreto 465/74, determina la deducibilidad impositiva de las sumas efectivamente invertidas y la titularidad de tales sumas está determinada en el cuerpo legal mencionado, art. 11, que faculta a los beneficiarios de la desgravación a constituir como bien de familia sus plantaciones forestales, por lo que debe entenderse que dichos contribuyentes deben ser propietarios de una porción o del predio a forestar.

En primer lugar, debo poner de manifiesto que la lectura del escrito de fs. 122/127 suscita duda en punto a si cumple el requisito de fundamentación autónoma que exige el art. 15 de la ley 48, y la reiterada doctrina de V.E. Señalo ésto, pues la desprolijidad que se deriva de los reiterados errores de redacción y la inclusión de argumentos como el que destaca que pudo haber disidencia en el fallo, en tanto no fue suscripto por uno de los camaristas que se encontraba en uso de licencia, constituyen circunstancias que no se compadecen con la trascendencia de los valores para cuya tutela se ha instituido el recurso extraordinario, lo que exige, un mínimo de responsabilidad en su utilización, por respeto para con el Tribunal que conoce en la apelación federal.

Sin perjuicio de ello, y aceptando que el remedio deducido pueda declararse formalmente procedente, en tanto, al margen de la tacha que antecede, se exponen en él agravios suficientes en atención a los fines perseguidos, mi opinión es que el fallo apelado no se ve conmovido en punto a ellos, salvo en el aspecto que trataré en la parte final de este dictamen.

En primer lugar, estimo conveniente abordar la crítica vinculada con el criterio con que deben interpretarse las deducciones en materia tributaria. Al respecto, no comparto el criterio del fisco

según el cual, éstas deben apreciarse con un sentido restrictivo y concreto, ya que, es jurisprudencia de esta Corte que las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (Fallos: 296:253 y sus citas, y dictamen de fecha 27 de diciembre de 1985 en la causa A. 256, "Atirco S.A.C.I.F.A. s/recurso de apelación").

Ello es así, en lo fundamental, por las mismas razones que expone la recurrente, en cuanto a que por medio de las deducciones no ajustadas a derecho el fisco se ve privado del ingreso de los fondos provenientes del impuesto. Lo que ocurre, es que aún en las deducciones correctamente efectuadas el organismo recaudador deja de percibir una parte del tributo, pero tal fenómeno es consecuencia de una valoración del legislador en ejercicio de la *fiscal police* que ha considerado más útil, desde el punto de vista económico y social, la promoción de determinadas actividades, en comparación con el sacrificio materializado en la merma en la percepción de sus rentas impositivas.

Es por ello, que no resulta lógico atenerse al sentido más restringido que puede darse a las palabras utilizadas en la norma, sino indagar cuál ha sido su finalidad y si ésta se ha cumplido, pues sólo de tal manera, el mayor beneficio esperado a través de la disminución de la recaudación fiscal, podrá alcanzar su verdadero sentido.

El criterio sustentado en el recurso, se afirma en una posición ideológica que apriorísticamente define la orientación del intérprete, excediendo, por tanto, el cometido que le es propio, para incursionar sobre la oportunidad o conveniencia de la decisión legislativa de crear la franquicia, en el caso para la forestación, lo que es incompatible con nuestro sistema constitucional que veda a los jueces la revisión de tal materia.

A partir de dicha premisa, no existe en autos discusión acerca de la implicabilidad de la resolución general 1933, por lo que resulta circunscripto el tema, al alcance que se debe asignar al decreto 465/74.

Al respecto, comparto lo expresado por el *a quo* en punto a que el requisito según el cual el inversionista beneficiario de la desgravación deba ser el titular del correspondiente plan técnico de forestación o reforestación, aprobado por el Instituto Nacional Forestal, recién surge en el texto de la resolución general 1933, cuya inaplicabilidad en el *sub lite* ha sido consentida por la recurrente, y no aparece como exigencia en el texto del decreto 465/74 que aquélla dice interpretar, toda vez que el art. 2º de ese cuerpo, identifica a los beneficiarios del régimen establecido como las personas de existencia físico o ideal que realicen nuevas plantaciones forestales, según planes técnicos aprobados por el IFONA. Nótese que es distinto requerir que las plantaciones deban efectuarse según planes técnicos aprobados, que exigir que ellas deben financiarse por el titular de los planes técnicos referidos.

Este aspecto, de por sí y dada la vigencia del principio de legalidad en la materia, bastaría para confirmar el criterio de la Cámara. Pero más allá de ello, creo del caso resaltar, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 3º del decreto 465/74, que lo que debe certificar el Instituto Forestal Nacional es la medida y la afectación real a la actividad promovida de los gastos e inversiones y no que éstos han sido efectuados por el titular del plan aprobado, como parece interpretarlo la resolución 331/79 de la Secretaría de Hacienda.

Sin embargo, debo recordar aquí que en oportunidad de dictaminar en la antes mencionada causa "ATIRCO", en la que se discutía también el alcance del art. 111, de la ley 20.628 (texto según ley 20.951), aunque en ese caso referido al régimen de recuperación de tierras áridas, hice referencia a que dicha norma exige de manera implícita, que no exista doble desgravación, pues ello, de ocurrir, importaría un abuso de la figura elegida por el legislador, circunstancia que resulta probable en el presente, a la luz de la cláusula undécima de los convenios de fs. 12 y 16.

Este tema no ha sido tratado por la Cámara y toda vez que su solución importa determinar lo relativo a la carga de la prueba de ese aspecto fáctico, punto de naturaleza procesal, opino que debe revocarse el fallo apelado en cuanto a que los requisitos exigidos por el art. 2º, del decreto 465/78, se integran con la inexistencia de una doble desgravación, y devolverse las actuaciones al tribunal de origen para que se expida sobre él. Buenos Aires, 7 de mayo de 1986. *José Osvaldo Casas.*

#### FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 19 de diciembre de 1986.

Vistos los autos: "Madoni y Moretti S.C.A. s/recurso de apelación".

Considerando:

Que el Tribunal comparte los fundamentos del dictamen que antecede en punto al criterio con el que deben interpretarse las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal, así como en lo relativo al alcance que cabe atribuir a los recaudos contenidos en el decreto 465/74 y la resolución general 1933 de la Dirección General Impositiva.

Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador Fiscal, se confirma la sentencia de fs. 116/119 en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO — CARLOS S.  
FAYT — ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI —  
JORGE ANTONIO BACQUÉ.

---