

Impuesto a los capitales - Incremento de la alícuota - Decreto de necesidad y urgencia - Violación al principio de legalidad La Bellaca S.A.A.C. y M. c/ Estado Nacional - D.G.I. - 27/12/1996 - Fallos: 319:3400 0

Antecedentes: La actora promovió demanda contra el Estado Nacional -Dirección General Impositiva- a fin de obtener, previa declaración de inconstitucionalidad del art. 34 del decreto 435/90 -en cuanto incrementó la alícuota establecida en el art. 13 de la Ley de Impuesto sobre los Capitales del 1,5 % al 3 %-, que se deje sin efecto la resolución del 6 de marzo de 1992, por la cual la Dirección General Impositiva rechazó su solicitud de repetición de sumas que ingresó bajo protesto el 22 de agosto de 1991. El juez de Primera Instancia hizo lugar a la demanda. La Cámara confirmó lo decidido. Contra la referida sentencia la Dirección General Impositiva dedujo el recurso extraordinario. La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia. Algunas cuestiones planteadas: a) Decretos de Necesidad y urgencia. Validez de su dictado (Considerando 10). b) Limitación impuesta por el principio de reserva o legalidad (Considerandos 6° y 7°). c) Control de constitucionalidad del decreto 435/90 (Considerandos 8° y 9°). Estándar aplicado por la Corte: - Resulta inatendible el agravio fundado en que el decreto impugnado -435/90- mediante el cual el Poder Ejecutivo incrementó la alícuota prevista en la ley de Impuestos sobre capitales, fue dictado por razones "de necesidad y urgencia", pues tal como se señaló en la causa "Video Club Decretos de Necesidad y Urgencia 85 Dreams" (Fallos:318:1154) - aún cuando en el precedente "Peralta" (Fallos: 313:1513) la Corte reconoció la validez de una norma de ese tipo-, en materia económica, las inquietudes de los constituyentes se asentaron en temas como la obligada participación del Poder Legislativo en la imposición de contribuciones (art. 67, inc. 2°), constanciada con la forma republicana de gobierno, conclusión que deriva directamente del principio de legalidad en materia impositiva, limitación constitucional infranqueable que supone ese campo para los decretos referidos. - El art. 99, inc. 3° prohíbe el dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria, en la cual el constituyente entendió que la intención del Poder Legislativo es obligatoria por aplicación del principio de legalidad. - Interpretar que la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en materia tributaria está limitada al establecimiento de nuevos tributos, conduce a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido un gravamen los elementos sustanciales de aquél definidos por la ley pueden ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, lo que vaciaría de contenido útil a la garantía constitucional, pues se verificaría el despojo o exacción violatorios del derecho de propiedad que representa el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice. - Mediante el decreto 435/90 (art. 34) el Poder Ejecutivo incrementó la tasa prevista en la ley de impuestos sobre los capitales y modificó un elemento directamente determinante de la cuantía de la obligación, por lo que deviene inconstitucional, pues la Constitución Nacional es categórica en cuanto prohíbe -en virtud del principio de reserva o legalidad- a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas. - Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones. - Si los elementos sustanciales de un impuesto definidos por la ley pudieran ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, el despojo o exacción violatorios del derecho de propiedad se verificarían, pues la pretensión del Fisco carecería de sustento legal.

Texto del Fallo:

Dictamen del Procurador General de la Nación Suprema Corte:

-IA fs. 42/56, "La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M." promovió demanda contra el Estado Nacional -Dirección General Impositiva- a fin de obtener, previa declaración de inconstitucionalidad 86 Corte Suprema de Justicia de la Nación - Secretaría de Jurisprudencia del art. 34 del decreto 435/90 en cuanto incrementó la alícuota establecida en el art. 13 de la Ley de Impuesto sobre los Capitales del 1,5 % al 3 %, que se deje sin efecto la resolución del 6 de marzo de 1992, por la cual la Dirección General Impositiva rechazó su solicitud de repetición de sumas que ingresó bajo protesto el 22 de agosto de 1991. Sostuvo, en esencia, que, de acuerdo con los arts. 4°, 17, 67, incs. 1, 2 y 44 de la Constitución Nacional, el ejercicio del poder tributario fue conferido exclusiva y excluyentemente al Congreso Nacional, mientras que al Poder Ejecutivo, por el art. 86, inc. 13 se le acordó la atribución de "hacer recaudar las rentas de la Nación", con exclusión de toda facultad vinculada a la creación o imposición de nuevos tributos o a la modificación de los existentes y que, a su vez, el art. 44, siempre de la Carta Magna, dispone que "a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones...". Dijo luego que, de acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina, para que el principio de legalidad quede satisfecho, es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación y que entre éstos se encuentran las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo, aspecto que no puede escindirse del ejercicio mismo del poder tributario. Afirmó que las atribuciones confiere a cada órgano del gobierno son indelegables, irrenunciables e indivisibles, por

lo cual el Congreso no puede delegar la atribución bajo examen y deviene inconstitucional el decreto 435/90 aun cuando se aduzca el ejercicio de facultades delegadas al Poder Ejecutivo o el dictado de reglamentos de necesidad y urgencia. De todos modos, dijo que las leyes 23.696 y 23.697 no le confieren atribución expresa para adoptar la medida cuestionada, sino que, por el contrario, la intención del legislador era la de eliminar el impuesto sobre los capitales, según la derogación dispuesta por la ley 23.760. Por otra parte, de considerarse que el decreto 435/90 constituye un "decreto de necesidad y urgencia", ello no exime de que deba ser aprobado o ratificado por el Congreso de la Nación y más aún, de dictarse una ley ratificatoria, tampoco podrá aplicarse retroactivamente.

-II El Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) contestó el traslado de la demanda a fs. 74/77. Sostuvo -en síntesis- que el decreto 435/90 se funda en la situación de emergencia económica reconocida y declarada por las leyes 23.696 y 23.697 y que se cumplieron a su respecto los presupuestos fácticos exigidos, por cuanto: a) existió una situación de tal carácter que hizo peligrar la seguridad y el orden público y b) del propio texto del decreto surge la intención del Poder Ejecutivo de someterlo a la ratificación del Parlamento, lo que ocurrió con la sanción de la ley 23.757. Por lo tanto, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia sobre la materia, no medió violación del derecho de propiedad ni aplicación retroactiva, ya que la percepción del impuesto se produjo con posterioridad a la vigencia del decreto.

-III El titular del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 3 hizo lugar a la demanda a fs. 120/124. Decretos de Necesidad y Urgencia 87 Consideró, a tal efecto, que en la materia rige el principio de legalidad, según jurisprudencia de la Corte Suprema y que, de acuerdo con el dictamen del Procurador General publicado en Fallos: 310:1961, la convalidación de un decreto inconstitucional de naturaleza impositiva resulta igualmente violatoria del art. 17 de la Carta Magna. También señaló que el Presidente de la Nación no puede crear obligaciones fiscales a través de los decretos de necesidad y urgencia, según doctrina de la Cámara y de la Corte Suprema. -IVA fs. 155/160, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de primera instancia. Dijo para ello el vocal preopinante que el recurrente no recogió el argumento central de la sentencia, según el cual la Constitución Nacional acuerda la competencia de que se trata, en forma exclusiva y excluyente al Congreso Nacional, de acuerdo con jurisprudencia de la cámara y de la Corte que citó. Agregó que la prohibición contenida en el art. 17 de la Ley Fundamental torna innecesario considerar la existencia o no de emergencia convalidante al ejercicio, por el Poder Ejecutivo, de dicha facultad. La otra magistrada firmante del fallo añadió que no se ha demostrado la existencia de una realidad que reclamara "con urgencia impostergable" la adopción de medidas "indispensables" en circunstancias que no permiten el tratamiento de la materia por el Congreso Nacional, con independencia de que estuviera o no en receso.

-V Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 164/171. Adujo allí lo siguiente: a) que el art. 34 del decreto 435/90 fijó en el 3 % la alícuota del Impuesto sobre los Capitales, establecida en el art. 13 de la ley respectiva (t.o. 1986 y mod.); b) que de esa manera adecuó la alícuota del impuesto a las reales necesidades sociales y a la emergencia; c) que si nos atenemos al rigorismo con que deben analizarse las cuestiones relativas a la materia tributaria, esa es la especificidad que debe considerarse; d) que por ello, la sentencia parte de un presupuesto falso y deviene arbitraria. Afirmó que el decreto no creó impuesto alguno pues la Ley de Impuesto sobre los Capitales fue sancionada oportunamente por el Congreso y que, por ello, la sentencia es errada, al dejar de lado el análisis de la emergencia al tiempo del dictado de aquél, reconocida a través de la ley 23.697. Por último, destacó que el decreto alude en sus considerandos a dicha emergencia y sostuvo que no existe violación constitucional porque fue dictado en ejercicio de las atribuciones otorgadas al Poder Ejecutivo para reglamentar una función económica. 88 Corte Suprema de Justicia de la Nación - Secretaría de Jurisprudencia

-VI Dicho recurso fue denegado en lo atinente a la tacha de arbitrariedad y concedido en cuanto se cuestiona la interpretación de normas federales (ver fs. 205), sin que se haya deducido queja por esa denegación parcial. -VII A mi modo de ver, el remedio federal articulado es procedente, toda vez que se ha cuestionado el alcance y validez constitucional del decreto 435/90 y lo resuelto es contrario a las pretensiones de la recurrente.

-VIII En cuanto al fondo del asunto, cabe destacar, ante todo, que la Dirección General Impositiva limita sus agravios a sostener la validez de la norma cuestionada en virtud de su carácter de "decreto de necesidad y urgencia". Tal circunstancia, por lo demás, ya fue advertida por el a quo cuando expresó que la recurrente no se hizo cargo de los argumentos del juez de primera instancia relativos al principio de legalidad consagrado por la Carta Magna, conclusión que, dicho sea de paso, reposa en fundamentos de hecho y de derecho procesal irrevisables en la instancia excepcional. Máxime cuando, como en el caso, el

recurso fue denegado respecto de la tacha de arbitrariedad y no se dedujo la pertinente queja. Por consiguiente, pienso que no asiste razón a la apelante. Ello, a la luz de lo resuelto en un caso que guarda analogía con el presente, donde V.E. declaró, con relación al indiscutido principio de legalidad, que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4º, 17, 44 y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional (ver Fallos: 318:1154, cons. 12 y sus numerosas citas). Y, en lo que respecta al punto en que la recurrente centra sus agravios, también dijo allí la Corte que el hecho de que el decreto sea de los llamados "de necesidad y urgencia" no obsta a la conclusión anterior pues, aun cuando en el caso "Peralta" el Tribunal reconoció la validez de una norma de ese tipo, ponderando la imposibilidad del Congreso para remediar una situación de grave riesgo social, ya en esa oportunidad se señaló que "en materia económica, las inquietudes de los constituyentes se asentaron en temas como la obligada participación del Poder Legislativo en la imposición de Contribuciones (art. 67, inc. 2º), consustanciada con la forma republicana de 'gobierno' (cons. 22). Se adelantó de tal modo una conclusión que se deriva directamente del principio de legalidad en materia impositiva, cual es la limitación constitucional infranqueable que supone esa materia para los decretos referidos, aun cuando se reconozca su validez respecto de otras materias y en las especialísimas circunstancias que precedieron al dictado del decreto 36/90. A lo que agregó V.E. que esa conclusión, por otra parte, resulta ahora corroborada por la Constitución Nacional, toda vez que si bien su art. 99 expresamente contempla entre las atribuciones del Poder Ejecutivo la de dictar decretos de necesidad y urgencia, prohíbe el ejercicio de tal facultad extraordinaria -entre otras- en materia tributaria (inc. 3º). Decretos de Necesidad y Urgencia 89

-IXLo hasta aquí expuesto es suficiente, desde mi punto de vista, para confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso extraordinario. Junio 28 de 1996. ANGEL NICOLAS AGÜERO ITURBE. Sentencia de la Corte Suprema Buenos Aires, 27 de diciembre de 1996 Vistos los autos: "La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. c/Estado Nacional -D.G.I.- s/repetición D.G.I.". Considerando: 1º) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo decidido en la instancia anterior y, en consecuencia, hizo lugar a la demanda tendiente a obtener la repetición de la suma abonada en demasía en concepto del impuesto sobre los capitales -periodo fiscal 1989- como consecuencia de que la actora había pagado el tributo con sujeción a lo establecido por el art. 34 del decreto 435/90. Para llegar a ese resultado negó validez constitucional a la citada norma, en tanto dispuso el incremento de la alícuota prevista por el art. 13 de la ley del gravamen. Sostuvo, en tal sentido, que la medida adoptada por el Poder Ejecutivo era inconciliable con el principio de legalidad que rige en materia tributaria, y desechó los argumentos de la demandada fundados en la doctrina que reconoce legitimidad a los "reglamentos de urgencia" y en la emergencia económica, alegada como motivo justificante del dictado de la norma impugnada. 2º) Que contra la referida sentencia la Dirección General Impositiva dedujo el recurso extraordinario, que fue concedido -con el alcance dispuesto a fs. 205- y que resulta procedente, en tanto ha sido cuestionada la compatibilidad del art. 34 del decreto 435/90 -norma de carácter federal- con la Constitución Nacional, y la decisión del a quo fue contraria a la validez de aquél (art. 14, inciso 1º, ley 48). 3º) Que el recurrente sostiene, en síntesis, que el decreto 435/90 no transgrede el principio establecido por el artículo 17 de la Constitución Nacional, pues éste prohíbe que el Poder Ejecutivo establezca impuestos, mientras que aquel decreto se limitó a aumentar la alícuota de un tributo que ya existía con anterioridad, adecuándola a las reales necesidades sociales de la época. Señala en tal sentido que la cámara prescindió de considerar que el aludido decreto fue consecuencia directa del estado de emergencia económica que padecía el país, situación que fue reconocida por el Congreso de la Nación al sancionar la ley 23.697. Aduce, en consecuencia, que no debe otorgarse a las limitaciones constitucionales una extensión tal que trabe el ejercicio eficaz de los poderes del Estado, que requiere -como en el caso- la utilización de remedios excepcionales a fin de amparar intereses vitales de la comunidad. 4º) Que el artículo 13 de la ley del impuesto sobre los capitales (t.o. en 1986 y sus modificaciones) establecía que el tributo a ingresar surgía de aplicar la alícuota del uno con cincuenta por ciento sobre el "capital imponible", resultante de la diferencia entre el activo y el pasivo a la finalización del ejercicio comercial, liquidado según las normas de valuación y determinación contenidas en dicha ley. 90 Corte Suprema de Justicia de la Nación - Secretaría de Jurisprudencia Por su parte, el art. 34 del decreto 435/90, en lo que aquí interesa, fijó en el tres por ciento la alícuota establecida por la ley del gravamen, para los ejercicios cerrados desde el 31 de diciembre de 1989 y hasta el 31 de enero de 1990, ambas fechas inclusive. 5º) Que de lo expuesto surge con claridad que el Poder Ejecutivo, mediante un decreto, incrementó la tasa prevista por ley, y modificó, de tal modo, un elemento directamente determinante de la cuantía de la obligación tributaria. 6º) Que esta Corte, con referencia a las facultades tributarias que surgen de la Constitución Nacional, ha precisado en forma inconfundible que los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones

y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245 y 312:912 -y sus citas- entre muchos otros relativos al principio de legalidad en materia tributaria). 7°) Que en fecha reciente, confirmando esa tradicional línea de jurisprudencia, esta Corte reiteró (Fallos: 318:1154) que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los artículos 4°, 17, 44 y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional. 8°) Que con arreglo a la jurisprudencia reseñada y a las ideas rectoras que la informan, no es compatible con el régimen constitucional el art. 34 del decreto 435/90, en tanto -al incrementar la alícuota prevista en el art. 13 de la ley del impuesto sobre los capitales- modificó la cuantía de la obligación fiscal que de ella resulta, respecto de la cual rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4°, 17 y 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional; confr. doctrina de Fallos: 305:134, 1088, entre muchos otros). 9°) Que en orden a la invariable jurisprudencia del Tribunal sobre el tema en examen, cabe poner de relieve que resulta inaceptable la tesis sostenida por el Fisco Nacional en cuanto pretende limitar la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en materia tributaria a lo referente al establecimiento de nuevos impuestos. En efecto, tal interpretación llevaría a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido un gravamen por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquél definidos por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional y se la vaciaría de buena parte de su contenido útil, ya que el "despojo" o "exacción" violatorios del derecho de propiedad que -en palabras de la Corte- representa el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice (Fallos: 180:384; 183:19, entre otros) se verificaría -de modo análogo- tanto en uno como en otro supuesto, en la medida en que la pretensión del Fisco carezca de sustento legal. Por otra parte, los límites que pretende asignar la demandada al principio de legalidad que rige en la materia en examen resultan claramente opuestos a lo establecido en el art. 99, inciso 3°, párrafo 3°, de la Constitución Nacional. 10) Que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en que el decreto impugnado ha sido dictado por razones "de necesidad y urgencia". En efecto -como se señaló en la citada causa "Video Club Dreams"- aun cuando en el precedente "Peralta" (Fallos: 313:1513) esta Corte reconoció la validez de una norma de ese tipo, indicó que "en materia económica, las inquietudes de los constituyentes se asentaron en temas como la obligada participación del Decretos de Necesidad y Urgencia 91 Poder Legislativo en la imposición de contribuciones (art. 67, inc. 2°) [la cita corresponde al texto anterior a la reforma del año 1994], consustanciada con la forma republicana de gobierno" (considerando 22). Se adelantó de tal modo una conclusión que se deriva directamente del principio de legalidad en materia impositiva, cual es la limitación constitucional infranqueable que supone ese campo para los decretos referidos. Esa conclusión resultó luego corroborada por la reforma constitucional del año 1994, toda vez que si bien el art. 99 contempla la posibilidad de que el Poder Ejecutivo dicte decretos por razones de necesidad y urgencia, prohíbe el ejercicio de tal facultad extraordinaria -entre otras- en materia tributaria (inciso 3°). Por ello, y oído el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada; con costas. Notifíquese y devuélvase. Julio S. Nazareno. - Eduardo Moline O'Connor. - Carlos S. Fayt. - Augusto Cesar Belluscio. - Antonio Boggiano. - Guillermo A. F. Lopez. - Adolfo R. Vazquez.