

Gravamen sobre activos financieros - Decreto 560/89 - Inconstitucionalidad - Principio de legalidad - Ineficacia de ratificación por ley posterior - Irretroactividad de leyes tributarias Spak de Kupchik, Luisa y otro c/Banco Central y otro - 17/03/1998 - Fallos: 321:366 0 Antecedentes: Mediante el decreto 560/89, de fecha 18 de agosto de 1989 (B.O del 22/08/1989) se fijó un gravamen de emergencia que se aplicaba por única vez, sobre los activos financieros existentes al 9 de julio de 1989 (art. 1º). Entre tales "activos", el citado artículo, en su inc. b, menciona a los "Bonos Externos de la República Argentina". El artículo 2º dispuso que el impuesto sería soportado "por los perceptores de los importes de la primera cancelación total o parcial, de capital, ajuste o interés, correspondiente a los activos gravados, que se produzca con posterioridad a la fecha del dictado del decreto inclusive, cualquier fuera el motivo que la origine: vencimiento del servicio financiero, amortización total o parcial, reestructuración de la deuda u otro". La ley 23.757 (B.O del 18/12/1989) reprodujo el texto del mencionado decreto, con adecuaciones en aspectos de forma, y lo ratificó expresamente (art. 9º). El Banco Central de la República Argentina, al liquidar entre los días 7 y 12 de setiembre de 1989 los cupones de Bonex -serie 1987- que los actores habían presentado al cobro, practicó la retención del impuesto que en ese momento sólo contaba con el respaldo del aludido decreto. Los actores demandaron al Estado Nacional (Ministerio de Economía) y al Banco Central de la República Argentina a fin de obtener la devolución de las sumas que éste último les retuvo el 8 y el 12 de setiembre de 1989 en concepto del gravamen sobre los activos financieros dispuesto por el dec. 560/89 y plantearon la inconstitucionalidad de dicho impuesto. El juez de primera instancia, en razón de considerar que resultaba confiscatorio el impuesto establecido por dicho decreto, juzgó que sólo era legítima la tributación respecto del valor remanente de los títulos que aquéllos habían conservado y sobre el importe de los cupones que presentaron al cobro en el mes de agosto de 1989, por lo que hizo lugar a la demanda, pero admitió la excepción de falta de legitimación pasiva interpuesta por el B.C.R.A. La Cámara declaró desiertos los recursos contra tal pronunciamiento, deducidos por el Estado Nacional y la D.G.I y, atendiendo al recurso deducido por los actores, hizo lugar íntegramente a la demanda. Contra tal decisión, los demandados interpusieron recurso extraordinario. 148 Corte Suprema de Justicia de la Nación - Secretaría de Jurisprudencia La Corte Suprema confirmó la sentencia y declaró la inconstitucionalidad del decreto impugnado. Algunas cuestiones planteadas: a) Imposición de cargas tributarias. Decreto de necesidad y urgencia. Violación del principio de legalidad (Considerandos 10 y 11). b) Ratificación por ley posterior. Irretroactividad de la ley tributaria. Ineficacia para subsanar la inconstitucionalidad (Considerandos 13 y 14). Estándar aplicado por la Corte: - Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, es decir, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones. - Razones de "necesidad y urgencia" no pueden justificar el establecimiento de cargas tributarias por medio de decretos del Poder Ejecutivo, criterio concordante con lo estipulado por el art. 99 inc. 3º, párr. 2º, del texto constitucional vigente desde la reforma de 1994, en tanto sanciona con la nulidad "absoluta e insanable" a las disposiciones de carácter legislativo dictadas por el Poder Ejecutivo dejando al margen los especiales supuestos en los que tales medidas son permitidas. - El decreto 560/89 -que estableció un gravamen de emergencia a aplicarse por única vez, sobre los activos financieros existentes al 9 de julio de 1989- resulta inconstitucional, pues la sanción de la ley 23.757 no valida dicho decreto, y sobre dicha cuestión el a quo, consideró que si bien en ciertos casos es admisible la retroactividad de las leyes tributarias, no debe acordarse a la disposición citada

efectos retroactivos –que no surgen expresamente de su texto– en desmedro de la protección que se ha reconocido a aquellas situaciones que han sido definitivamente concluidas al amparo de la legislación precedente, y gozan por tanto de protección constitucional, por integrar el derecho de propiedad. Texto del Fallo: Dictamen del Procurador General de la Nación Suprema Corte: -IA fs. 18/22, Luisa Spak de Kupchik y Alberto Mario Kupchik demandaron al Estado Nacional (Ministerio de Economía) y al Banco Central de la República Argentina a fin de obtener la de-
Decreto de Necesidad y Urgencia 149 volución de las sumas que éste último les retuvo el 8 y el 12 de setiembre de 1989 en concepto del gravamen sobre los activos financieros dispuesto por el dec. 560/89. Sostuvieron que las retenciones efectuadas sobre la renta de los cupones N° 4, correspondientes a Bonex de la serie 1987, sobrepasaron el 80% del capital, puesto que el banco calculó el impuesto sobre el valor de los títulos a los que aquéllos estaban adheridos, aunque habían salido de su patrimonio a la fecha de publicación del dec. 560/89. Plantearon la inconstitucionalidad del mencionado decreto y dijeron que, en el caso de su confirmación por vía legislativa, de todas maneras afectaría derechos adquiridos en virtud del art. 6° de la ley 19.686; destacaron que el principio de reserva de la ley tributaria tiene rango constitucional y que el gravamen fue creado por decreto; que la ley posterior era insuficiente para sanearlo y que el Congreso no pudo alterar con impuestos la rentabilidad de los títulos que el Estado emite.

-IIContestaron la demanda el Estado Nacional (Ministerio de Economía) a fs. 43/45, el Banco Central de la República Argentina a fs. 54/60 y la Dirección General Impositiva (citada en los términos del art. 94 del Cód. Procesal en lo Civil y Comercial) a fs. 118/123. La entidad citada en segundo término dijo –en lo sustancial– que actuó en un marco de legalidad jurídica, como agente de retención según lo dispuesto por el art. 2°, in fine del dec. 560/89 y que, más aún, su obligación nació en forma secundaria o alternativa a las que deben cumplir las entidades financieras (ley 21.526). Aclaró que la norma tomó en consideración únicamente “la existencia en circulación de los aludidos activos financieros” y que, por ello, la retención efectuada es correcta, pues debía efectuarse a los perceptores del importe de la primera cancelación, en el caso el cupón 4, sin importar la propiedad o tenencia del título. Finalmente, sostuvo la constitucionalidad del decreto impugnado, sobre la base de afirmar que fue dictado en el marco de la ley de emergencia económica 23.697.

-IIIEl juez federal de Primera Instancia hizo lugar a la demanda (fs. 199/204). Para así decidir expresó –en lo que actualmente importa– que, sin perjuicio de su discrepancia en cuanto a las atribuciones de la Administración para crear tributos mediante decretos de necesidad y urgencia, el análisis de la cuestión se ha tornado abstracto atento el dictado de la ley 23.757, que con idénticos términos establece un gravamen y que, en su art. 9°, ratifica expresamente al decreto 560/89. Ello establecido, rechazó los agravios de los actores relativos a la retroactividad del gravamen sobre los activos financieros al 9 de julio de 1989 y a la base de tributación al tiempo de su pago (arts. 2° y 3° de la ley), toda vez que, a su juicio, la norma impugnada estableció un nuevo hecho imponible, basado en la presunción de capacidad económica, por la tenencia de activos financieros en un momento determinado. Respecto de la confiscatoriedad del tributo, consideró que asiste razón a los actores cuando plantean la inconstitucionalidad de la retención sobre la cancelación de los cupones, cal- 150 Corte Suprema de Justicia de la Nación - Secretaría de Jurisprudencia culando como base imponible el valor residual de los títulos que no estaban en su poder en el momento indicado por la norma (art. 1°), ni en el momento de la presentación del cupón. Concluyó que, por ello, sólo resulta legítima la tributación sobre el valor residual de los títulos que tenían a dicha fecha y sobre

el importe del cupón que presentaron al cobro. -IVA fs. 295/302, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia de primera instancia e hizo lugar a la repetición intentada, declarando que resultan inaplicables, en el sub lite, las normas del decreto 560/89 y de la ley 23.757. Dijeron sus integrantes, con relación al escrito de la demandada obrante a fs. 234/235, que desarrolló una escueta y poco clara interpretación del dec. 560/89, sin hacerse cargo de los argumentos desarrollados en la sentencia apelada. En cuanto a la expresión de agravios de la DGI (fs. 238/239) se fundó en el argumento de que el a quo habría ordenado la devolución parcial de la suma tributada sin declarar expresamente la inconstitucionalidad de la norma; afirmación que no guarda relación con lo resuelto por el sentenciante. Por ello, al no constituir tales escritos expresiones de agravios en los términos del art. 265 del Cód. Procesal, declararon desiertos ambos recursos de apelación. En lo atinente al dec. 560/89, declararon su inaplicabilidad al caso, sobre la base de considerar -en síntesis- que no se trata de valorar el acierto de una medida de gobierno desde el punto de vista de su efectividad como instrumento para aportar recursos al Estado, ni tampoco invocar, como resulta de los considerandos del decreto, la asunción de facultades legislativas por razones de necesidad y urgencia, pues el tema de derecho constitucional en discusión es más profundo y serio, ya que se vincula al ejercicio de los derechos amparados por la Constitución Nacional, a la determinación de las facultades de los poderes del Estado, especialmente a una atribución reservada, de modo exclusivo, al Poder Legislativo y al fundamento último de dicha exclusividad. Y agregaron que la Constitución Nacional, después de la reforma de 1994, si bien admite que el Poder Ejecutivo pueda dictar decretos de necesidad y urgencia, limita tal facultad al establecer expresamente que no podrán regular, entre otras, la materia tributaria. Acto seguido, pasaron a analizar las disposiciones de la ley 23.757, por la cual se gravaron "los activos financieros existentes al 9 de julio de 1989", entre ellos, los "Bonos Externos de la República Argentina" (art. 1º, inc. b) del dec. 560/89 y de la ley 23.757). Concluyeron que esa fecha es la escogida para fijar el ámbito temporal del hecho imponible, en la cual no existía ninguna norma con jerarquía de ley que estableciera el impuesto en cuyo concepto se efectuó la retención. Admitieron que podría sostenerse una distinta interpretación, por ejemplo, invocarse que el tributo rigió a partir de la fecha del dec. 560/89 (B.O. 22/08/89), que la ley 23.757 quiso ratificar implícitamente dicho decreto y que, por ello, no se gravaron los activos financieros cancelados antes del dictado de este último. Pero, a su respecto, señalaron: a) que la clara descripción del objeto gravado, contenida en el art. 1º de la ley, excluye dicha interpretación pues dispone que el gravamen de emergencia se aplicará, por única vez, "sobre los activos financieros existentes al 9 de julio de 1989"; Decretos de Necesidad y Urgencia 151 b) que la prescripción del segundo párrafo del inc. d) del art. 1º de la ley 23.757, según la cual el impuesto no es aplicable a los activos financieros respecto de los cuales se hubiese producido su cancelación antes del 18 de agosto de 1989, que es la fecha del dec. 560/89, tiene un sentido obvio cual es respetar los derechos adquiridos con anterioridad, por haberse concluido para quienes fueron titulares o tenedores de aquellos activos toda relación jurídica respecto de ellos, lo que demuestra que el hecho imponible se produjo antes, el 9 de julio de 1989; c) que si la ley 23.757 pretendió gravar los activos financieros que mencionó, debe admitirse que no los gravó sólo para el futuro, sino también para el pasado, puesto que sólo habrían quedado al margen del impuesto los activos financieros cancelados totalmente al 18 de agosto de 1989. La ley 23.757 fue sancionada el 22 de noviembre de 1989 y publicada en el Boletín Oficial el 18 de diciembre de 1989, y d) que debe recordarse que dicha ley tiene su origen en un proyecto del Poder Ejecutivo y fue aprobado sin modificaciones por las cámaras de diputados

y de senadores. Su texto es idéntico al del dec. 560/89, con excepción de las expresiones del decreto en las que éste se auto menciona (por ejemplo, art. 1° del decreto: "a la fecha del dictado del presente decreto" y art. 1° de la ley: al 18 de agosto de 1989). La lectura del considerando del decreto no aporta elemento de juicio alguno que permita sostener que el hecho imponible se produjo en un momento distinto al descripto por el art. 1° de la ley. Señalaron luego que, si bien la doctrina de la Corte admite la retroactividad de la ley tributaria, ello encuentra su límite cuando se trata de un derecho definitivamente incorporado al patrimonio del contribuyente y que ello es lo que acontece en el caso, pues al momento en que se gravaron los activos financieros -9 de julio de 1989- la situación fiscal de los actores respecto de los Bonex 1987 estaba regulada por la ley 19.686, cuyo art. 6° establecía que los "Bonos de la presente emisión, así como su renta estarán exentos de todo gravamen impositivo". Dicha norma resultaba aplicable a los cónyuges Kupchik, en virtud de lo dispuesto por el art. 2, inc. f) del dec. 1119/87, la emisión de los Bonex 1987. Dijeron que la mencionada norma de la ley 19.686 puede ser interpretada de dos modos diferentes. Una, entendiendo que el legislador ha querido excluir del ámbito de la imposición a los títulos públicos emitidos en sus términos, lo que significaría un fenómeno de no sujeción. La otra, más apegada a la letra de su texto, que aquél ha querido establecer una dispensa de pago con carácter general. De tal modo, se habría establecido una exención objetiva de carácter general. Pero, cualquiera sea la interpretación que se sustente, lo cierto es que a la fecha de la amortización y pago de la renta de los indicados títulos públicos no correspondía efectuar ninguna retención, porque el cobro íntegro del capital y de la renta por parte de la actora -perceptora de dicha renta- era un derecho incorporado a su patrimonio, en tanto al 9 de julio de 1989 sus obligaciones tributarias frente al Estado Nacional estaban concluidas, porque el goce de aquella "exención" fiscal resultó definitiva y sus situación fiscal en relación a ella no pudo ser modificada por una ley posterior. La obligación jurídica en el caso del impuesto nace cuando se produce el hecho imponible establecido por la ley, independientemente del momento de su pago. En el caso del tributo que nos ocupa, la circunstancia de gravar los activos financieros existentes al 9 de julio de 1989, no puede tener otro sentido que el de alcanzar con un impuesto una manifestación de carácter patrimonial y generar una obligación jurídica respecto de quien exteriorice la capacidad contributiva que el legislador valoró al establecer el tributo. Ello significa que -en el caso- la 152 Corte Suprema de Justicia de la Nación - Secretaría de Jurisprudencia obligación jurídica nació en cabeza de quien era el titular o tenedor -según el caso- de dichos activos a la mencionada fecha. La circunstancia de que el art. 2° de la ley estableciera que el tributo sería soportado por los perceptores de los importes de la primera cancelación total o parcial, ajuste o interés correspondiente a los activos gravados y fijara la base de cálculo del gravamen no permite concluir que el hecho imponible se produjo en un momento distinto al indicado por el art. 1° de la ley, que sólo estableció la base imponible para el cálculo del tributo, la oportunidad de su cobro y la merma patrimonial que soportaría el perceptor de aquellos importes. La norma tampoco permite concluir que el contribuyente sea un sujeto distinto al que quedó expuesto precedentemente, porque el sujeto que resulte titular o tenedor de un activo financiero con posterioridad al 9 de julio de 1989 -sin revestir esa condición a esa fecha- no está alcanzado por el tributo porque a su respecto no se verificó el hecho imponible. Ello, pues no existe coincidencia entre su titularidad o tenencia y el aspecto temporal del hecho imponible como aparece descripto en la norma. Si se entendiera que la transferencia del título llevó aparejada la transferencia de la obligación de abonar un tributo, debe aceptarse que si el titular o tenedor tenía un derecho adquirido, no susceptible de ser afectado por

el impuesto, con esa extensión transfirió el activo financiero. En tal caso, deberá llegarse a la conclusión de que el nuevo titular o tenedor del activo financiero no está alcanzado por el impuesto ya que, si la deuda no existía, la conclusión que se sigue es que no pudo transferirse.

-VContra tal decisión, el Fisco nacional (Dirección General Impositiva) y el Estado Nacional –Ministerio de Obras y Servicios Públicos– dedujeron los recursos extraordinarios obrantes a fs. 318/324 y fs. 345/354, respectivamente.

-VIRecurso extraordinario de fs. 318/324: Se agravia allí la Dirección General Impositiva, en primer lugar, que la sentencia debe ser revocada por cuanto al dec. 560/89 y la ley 23.757 se enrolan en la categoría de las reglamentaciones que la doctrina ha dado en denominar “de necesidad y urgencia”. También dijo que la percepción del impuesto se produjo con posterioridad a la vigencia del decreto ya que, de acuerdo con lo dispuesto por su art. 2º, debía ser soportado por los perceptores de los importes de la primera cancelación, ya sea total o parcial, de capital, ajuste o interés, correspondiente a los activos gravados, que se produjera con posterioridad a la fecha de su dictado. Por lo tanto, el impuesto debía retenerse en oportunidad de la primera cancelación de capital e intereses y ese era el verdadero hecho imponible, razón por la cual mal puede hablarse de aplicación retroactiva cuando el decreto es de agosto de 1989 y la primera cancelación se produjo en setiembre del mismo año. Ello implica, además, que de ningún modo los accionantes se encontraran amparados por la ley 19.686, ni alcanzados por ninguna “exención” fiscal. También consideró inadmisibles que, sin haber mediado declaración de inconstitucionalidad, el a quo interpretara restrictivamente las normas y las declarara inaplicables en el caso, arrogándose facultades que le están vedadas por la Constitución Nacional. Decretos de Necesidad y Urgencia 153

-VIIRecurso extraordinario de fs. 345/354: Adujo el Estado Nacional que las sentencias de ambas instancias son arbitrarias debido a la falta de valoración del contexto dentro del cual se dictó el dec. 560/89, de profunda perturbación económica y que, en el referido a la ley 23.757, tampoco se estudió el régimen impositivo integralmente. Dijo que el a quo omitió valorar la actitud del Congreso Nacional cuando sancionó la ley 23.757, cuyo texto no guarda ninguna diferencia con el del dec. 560/89, convalidando así la emergencia que debió asumir el Poder Ejecutivo y salvando, por lo tanto, la super legalidad constitucional. Tampoco tendrían razón los jueces en cuanto afirmaron que la ley 19.686 eximía a los actores de todo impuesto y que, al tiempo de la retención efectuada, no existía ninguna norma con jerarquía de ley que estableciera el impuesto en cuyo concepto se retenía. Ello así, ya que la ley 21.894, de ajuste por inflación, alcanzó a los bonos externos con el impuesto sobre los capitales, hecho que fue pacíficamente consentido. Del mismo modo, la ley 23.757 incluyó a los actores en su art. 1º y rige al respecto el art. 3º del Cód. Civil, según el cual, a partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican aún a las consecuencias de las situaciones jurídicas existentes. Por lo tanto, estimó que tal contradicción no puede fundar la declaración de ilegitimidad de una norma y que el caso encierra gravedad institucional, toda vez que se encuentran en juego las rentas públicas del Estado Nacional. -VIII A mi modo de ver, ambos remedios federales son procedentes en su aspecto formal, toda vez que se encuentra en tela de juicio la validez constitucional de normas federales y que la decisión definitiva del Superior Tribunal de la causa es contraria a los derechos que en ellas fundan los recurrentes.

-IXEn cuanto al fondo del asunto, cabe señalar en primer término –como ya lo hizo este Ministerio Público en casos análogos al presente– que 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. 4, 17, 44 y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional (ver sentencia del 6 de junio de 1995, in re V.103.XXV, "Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/amparo", considerando 12 y sus numerosas citas. 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, 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 norma republicana de gobierno" (considerando 22). Se adelantó de tal 154 Corte Suprema de Justicia de la Nación - Secretaría de Jurisprudencia modo una conclusión que se deriva directamente del principio de reserva legal 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 dec. 36/90. A lo que agregó V.E. que esa conclusión, por otra parte, resulta ahora corroborada por la reforma de 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) (conf. dictámenes del 28 de junio, del 5 de julio y el 24 de setiembre de 1996, in re L.62.XXXI. "La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. c/ Estado Nacional -DGI- s/repetición"; N.82.XXVIII. "Nobleza Piccardo c/ DGI - Estado Nacional s/repetición" y S.481.XXIX. "Superinox c/ Estado Nacional s/inconstitucionalidad", respectivamente). En consecuencia, es mi parecer que corresponde confirmar, sin otro análisis, la declaración de inaplicabilidad del dec. 560/89, efectuada por el juzgador.

-XEn virtud de lo expuesto en el capítulo precedente, mal puede sostenerse, como pretenden los recurrentes, que la sanción de la ley 23.757 pueda haber convalidado un acto viciado de inconstitucionalidad en su origen. Vale decir, que el meollo de la cuestión radica en determinar si -contrariamente a lo declarado por los jueces de la causa- asiste o no razón a los apelantes en cuanto sostienen que, de todas maneras, la sanción de la mencionada ley vino a prestar válido sustento al impuesto cuestionado. Tal interrogante debe resolverse por la negativa. Ello es así, desde mi punto de vista, toda vez que tiene declarado la Corte que ni el legislador ni el juez pueden, en virtud de una ley nueva o de su interpretación, arrebatarse o alterar un derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior, ya que en ese caso el principio de la no retroactividad deja de ser una norma infraconstitucional para confundirse con la garantía de la inviolabilidad de la propiedad reconocida por la Ley Suprema (confr. Fallos: 305:899 y sentencias dictadas el 24 de marzo de 1994 y el 12 de setiembre de 1996, in re J.13.XXVI. "Jawetz, Alberto s/apelación resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal" y F.479.XXI. "Francisco Costa e Hijos Agropecuaria c/ Buenos Aires, provincia de s/daños y perjuicios", respectivamente). Ello es lo que aconteció en el sub lite, si se tiene en cuenta que, como lo destacó el juzgador, al tiempo del ingreso del tributo, la situación de los actores se encontraba regida por el dec. 1119/87, que dispuso que "Los Bonos Externos cuya emisión se dispone por el presente así como su renta gozarán de las exenciones impositivas previstas en la ley 19.686" (ver art. 2º, inc. f), según la cual lo estarían de "todo gravamen impositivo" (art. 6º). Cabe concluir, por ende, que la posterior sanción de la ley 23.757, en franca colisión con el derecho de propiedad reconocido por el art. 17 de la Constitución Nacional, no vino a intentar modificar los

derechos en curso de una relación jurídica, sino aquéllos reconocidos – en el caso expresamente– bajo el imperio de la ley antigua o incorporados definitivamente, por ende, al patrimonio de los actores. Decretos de Necesidad y Urgencia 155

-XII Lo hasta aquí expuesto es suficiente, a mi juicio, para confirmar la sentencia de fs. 295/302 en cuanto fue materia de las apelaciones federales deducidas por los demandados. –Buenos Aires, 18 de febrero de 1997. ANGEL N. AGÜERO ITURBE.

Sentencia de la Corte Suprema Buenos Aires, 17 de marzo de 1998. Vistos los autos: "Kupchik, Luisa Spak de y Kupchik, Alberto Mario c/ B.C.R.A. y Estado Nacional (M.E.) s/ varios".

Considerando:

1º) Que el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 12, en razón de considerar que resultaba confiscatorio el impuesto establecido por el decreto 560/89 – posteriormente ratificado por la ley 23.757– en cuanto fijó como base imponible el valor residual de Bonex que no estaban en poder de los actores el 9 de julio de 1989, juzgó que sólo era legítima la tributación respecto del valor remanente de los títulos que aquéllos habían conservado y sobre el importe de los cupones que presentaron al cobro en el mes de agosto de ese año, por lo que hizo lugar parcialmente a la demanda. Asimismo, el señor juez de grado admitió la excepción de falta de legitimación pasiva que había opuesto el Banco Central de la República Argentina.

2º) Que la cámara de apelaciones de ese fuero –por su Sala II– declaró desierto los recursos que contra tal pronunciamiento habían deducido la Dirección General Impositiva y el Estado Nacional. Por otra parte, atendiendo a la apelación de los actores, hizo lugar íntegramente a la demanda. Para así decidir –en lo atinente a la cuestión de fondo– declaró que eran inaplicables al caso las normas del decreto 560/89 y de la ley 23.757. En cuanto al citado decreto llegó a tal conclusión por entender que aquél transgredió el principio constitucional de legalidad que rige en materia tributaria. Consideró que tampoco la mencionada ley otorgaba sustento válido al gravamen puesto que lo contrario importaría admitir su aplicación retroactiva, fuera de los límites que fijó al respecto la doctrina de esta Corte.

3º) Que contra lo así resuelto el Fisco Nacional –Dirección General Impositiva– y el Estado Nacional –Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos– dedujeron sendos recursos extraordinarios que fueron concedidos por el a quo en los términos que resultan del auto de fs. 384/385.

4º) Que, sin embargo, cabe poner de relieve que respecto del recurso extraordinario mencionado en último término la Cámara –con anterioridad al auto de fs. 384/385– había declarado la caducidad de la instancia (confr. resolución de fs. 372, primera parte), en atención a que el interesado no había instado el procedimiento en el plazo establecido por el art. 310, inc. 2º, del Código de rito. Al haber quedado firme tal decisión, la cámara incurrió en un error manifiesto al conceder luego el aludido recurso –interpuesto por el Estado Nacional a 156 Corte Suprema de Justicia de la Nación – Secretaría de Jurisprudencia fs. 345/354– por lo que corresponde declarar la nulidad del auto de fs. 384/385 en lo referente a dicha apelación.

5º) Que el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional – Dirección General Impositiva– es procedente, en tanto se ha puesto en tela de juicio la inteligencia y validez de normas de carácter federal y la sentencia definitiva del Superior Tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente sustenta en ellas.

6º) Que corresponde dejar establecido que el Fisco nacional no ha formulado agravios respecto de la decisión de la Cámara en cuanto declaró desierto la apelación que aquél había deducido ante esa alzada, por lo que la admisión de la demanda se encuentra firme en la medida que resulta

de la sentencia de primera instancia. Sin embargo, toda vez que la cámara, sobre la base de considerar inaplicables las disposiciones del decreto 560/89 y de la ley 23.757, hizo lugar íntegramente a la pretensión de los actores, las objeciones formuladas por el recurrente respecto de la mencionada conclusión del a quo configuran cuestión federal suficiente para justificar la intervención de la Corte, según se ha expresado en el considerando precedente.

7°) Que el decreto 560, de fecha 18 de agosto de 1989 –publicado en el Boletín Oficial del día 22 de ese mes– estableció “un gravamen de emergencia que se aplicará por única vez, sobre los activos financieros existentes al 9 de julio de 1989...” (art. 1°). Entre tales “activos”, el citado artículo, en su inc. b, menciona a los “Bonos Externos de la República Argentina”. El art. 2° del decreto dispuso que el impuesto sería soportado “por los perceptores de los importes de la primera cancelación total o parcial, de capital, ajuste o interés, correspondiente a los activos gravados, que se produzca con posterioridad a la fecha del dictado del presente decreto, inclusive, cualquier fuera el motivo que la origine: vencimiento del servicio financiero, amortización total o parcial, reestructuración de la deuda u otro”.

8°) Que, meses más tarde, la ley 23.757 –publicada en el Boletín Oficial del 18 de diciembre de 1989– reprodujo el texto del mencionado decreto, con adecuaciones en aspectos de forma, y lo ratificó de modo expreso (art.

9°). 9°) Que en el caso sub examine el Banco Central de la República Argentina, al liquidar entre los días 7 y 12 de setiembre de 1989 los cupones de Bonex –serie 1987– que los actores habían presentado al cobro, practicó la retención del impuesto (confr. fs. 3/4) que, en ese momento, sólo contaba con el respaldo del aludido decreto.

10) Que la jurisprudencia de esta Corte ha establecido categóricamente que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros), y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente 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 (causa “Eves Argentina S.A.” –Fallos: 316:2329– considerando 10 y su cita, entre otros).

11) Que, asimismo, al pronunciarse en las causas “Video Club Dreams” (Fallos: 318:1154) y L. 62.XXXI. “La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. c/ Estado Nacional –DGI– s/repetición DGI” –sentencia del 27 de diciembre de 1996, a cuyos fundamentos corresponde remitir en razón de Decretos de Necesidad y Urgencia 157 brevedad– el Tribunal ha negado que razones de “necesidad y urgencia” puedan justificar el establecimiento de cargas tributarias por medio de decretos del Poder Ejecutivo.

12) Que, por aplicación de la referida jurisprudencia, cabe concluir en que el decreto 560/89 resulta inconstitucional.

13) Que –por su parte– la posterior entrada en vigencia de la ley 23.757 tampoco es hábil para justificar la aplicación del impuesto sobre los activos financieros con respecto a los hechos imposables controvertidos en estas actuaciones. Ante todo, cabe destacar que sobre esta cuestión, el a quo –con sustento en precedentes de esta Corte– consideró que si bien en ciertos casos es admisible la retroactividad de las leyes tributarias, no debía acordarse a la disposición citada efectos retroactivos –que no surgen expresamente de su texto– en desmedro de la protección que se ha reconocido a aquellas situaciones que –como ocurre en el sub lite– han sido definitivamente concluidas al amparo de la legislación precedente, y gozan por tanto de protección constitucional, por integrar el derecho de propiedad. Lo resuelto en este sentido en la instancia anterior, no ha sido objeto de una crítica concreta y razonada por el recurrente, quien ha omitido hacerse cargo de aquellos argumentos,

lo que impide alcanzar una conclusión distinta, y torna improcedente al recurso en el aspecto señalado (Fallos: 295:99; 296:639; 300:656; 310:1147, entre otros).

14) Que consecuentemente, y bajo el imperio de nuestra Ley Fundamental –texto 1853.1860– es inaceptable que un poder de imposición cuyo ejercicio se halla a extramuros de ésta en los términos señalados, pueda ser concebido como un instrumento eficaz para sortear los óbices constitucionales de otra norma –como el decreto 560/89– intrínsecamente irrita. Merecen riguroso rechazo, pues, las argumentaciones sustentadas en la conexión entre dos ordenamientos como los examinados, por las que se pretende asignar efectos convalidantes –con carácter retroactivo– a la ratificación de uno de ellos por el posterior, y se arriba a la absurda conclusión de que integrándose el uno con el otro, la constitucionalidad de ambos textos queda salvaguardada. En efecto, si –como quedó expresado– el Congreso Nacional no podía disponer hacia el pasado sobre esta materia, aceptar la postura del Fisco implica desvirtuar y tornar inoperante mediante una disposición de igual naturaleza infraconstitucional, la conclusión alcanzada en el considerando 12, en torno a la invalidez del decreto citado, establecida por esta Corte en su rol de custodio e intérprete último de la Ley Fundamental (confr. Fallos: 1:340; 33:162; 310:1771, entre muchos otros). Por otra parte, este criterio es concordante con lo establecido por el art. 99, inc. 3º, párrafo segundo, del texto constitucional vigente desde la reforma de 1994, en tanto sanciona con la nulidad “absoluta e insanable” a las disposiciones de carácter legislativo dictadas por el Poder Ejecutivo, dejando al margen –obviamente– los especiales supuestos en los que tales medidas son permitidas. Por ello, y oído el señor Procurador General, se declara la nulidad del auto de fs. 384/385 en lo referente al recurso extraordinario deducido por el Estado Nacional, se declara formalmente procedente el interpuesto por la Dirección General Impositiva –con la salvedad de lo expresado en el considerando 13– y se confirma la sentencia apelada. Las costas de esta instancia se imponen a la vencida (art. 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Julio S. Nazareno – Eduardo Moline O’Connor – Augusto Cesar Belluscio – Antonio Boggiano – Gustavo A. Bossert – Adolfo R. Vazquez