

JUAN PEDRO INSUA

*RECURSO EXTRAORDINARIO: Requisitos propios. Cuestión federal. Cuestiones federales simples. Interpretación de las leyes federales.*

Procede el recurso extraordinario si se controvierte la inteligencia de las leyes 21.282 —impuesto al patrimonio neto— y 22.604 —impuesto de emergencia sobre los activos financieros— como así también la validez constitucional de esa última y lo resuelto en la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contrario a las pretensiones de la recurrente.

#### *IMPUESTO DE EMERGENCIA.*

Al no mediar observación al pago del impuesto al patrimonio neto de la ley 21.282, el contribuyente adquirió un derecho inalterable con respecto a la obligación tributaria, que goza del amparo constitucional, por lo que no puede aplicársele el gravamen de emergencia sobre los activos financieros establecidos, con posterioridad a dicho pago, por la ley 22.604, en tanto alcanza a bienes exentos del tributo creado por la ley 21.282.

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

Suprema Corte:

Contra la sentencia de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 104/106), que fuera materia de aclaratoria (fs. 110), el Fisco nacional interpuso recurso extraordinario (fs. 113/123), el que luego de contestado el traslado de ley (fs. 126/128), fue concedido por el Tribunal *a quo* (fs. 129).

### *I*

#### *Procedencia formal del recurso*

A mi modo de ver, el remedio federal articulado es procedente, toda vez que se ha cuestionado el alcance y validez constitucional de la ley 22.604 que creó un gravamen nacional, y lo resuelto es contrario a las pretensiones del recurrente.

## II

*Reseña del caso*

En el *sub examine* el actor formuló ante la Dirección General Impositiva reclamo de repetición de los importes que abonara en concepto de “Impuesto de Emergencia a los Activos Financieros”. Ello, con fundamento en que el gravamen (cuya ley de creación se publicó en el Boletín Oficial el 9 de junio de 1982), al volver retroactivamente sobre un ejercicio fiscal vencido (31 de diciembre de 1981), generaba un menoscabo de derechos adquiridos por el contribuyente, en razón de haber éste satisfecho sus obligaciones tributarias por tal período (impuesto a las ganancias —ley 20.628—; e impuesto al patrimonio neto —ley 21.282—), en un todo de acuerdo con la legislación vigente a la fecha a que pretendía retrotraerse la nueva gabela.

Posteriormente el accionante, al no obtener satisfacción a su reclamo en sede administrativa, articuló demanda de repetición por ante el Tribunal Fiscal (fs. 17/20), la que finalmente fue rechazada (fs. 78/83). El juzgador en esa instancia, para así resolver, señaló que el art. 167 de la ley 11.683 (t.o. 1978), le vedaba pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación las hubiera descalificado por tal motivo. En tales condiciones limitó su resolución a decidir, de un lado, que la ley 22.604 disponía de modo expreso su retracción, sin conculcar así el artículo 3 del Código Civil, y de otro, que si bien los hechos generadores de los impuestos de emergencia a los activos financieros, a las ganancias y al patrimonio neto, en gran medida se complementaban, a pesar de esto, no se superponían.

## III

*Fundamentos de la sentencia del a quo*

Sostuvo la Cámara que “mediante la ley 22.604 publicada en el B. O. el 9 de junio de 1982 se estableció un impuesto de emer-

gencia, por única vez, por aplicar sobre los activos financieros existentes al 31 de diciembre del año anterior (art. 1º); siendo sujetos pasivos las personas físicas y también las sucesiones indivisas, con la previsión en cuanto a estas últimas que resultarían contribuyentes sólo en la medida en que aquella fecha (31 de diciembre de 1981) quedara comprendida en el lapso comprendido entre el fallecimiento del causante y la correspondiente declaratoria de herederos o declaración de validez del testamento”.

Continuó señalando el inferior, que si bien la modalidad temporal con que opera el gravamen puede ser considerada desde distintas ópticas, tal peculiaridad pierde relevancia en la causa, desde que ambas partes —el contribuyente y el fisco— aceptan el carácter retroactivo de la imposición de que se trata, aunque discutan las consecuencias que de tal hecho se derivan.

Puntualizó asimismo, que si bien la Corte Suprema ha admitido la existencia de impuestos retroactivos, tal modalidad fue limitada en los supuestos en que el contribuyente hubiese oblado el gravamen de conformidad a la ley vigente al momento en que se realizó el pago.

Los jueces destacaron que la ley 21.282 (t.o. 1977) estableció con carácter de emergencia un tributo que recae sobre el patrimonio neto que pertenezca a idénticos sujetos pasivos que los señalados en el impuesto que se discute en el *sub examine*, tomando como hito temporal el 31 de diciembre de cada año (art. 1). Excluía, empero, de la imposición en su art. 4º a las acciones y a los depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras en alguna de las formas previstas por el apartado correspondiente del art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias.

Confrontó luego el *a quo*, los activos financieros a que se refiere el art. 3 de la ley 22.604 con los bienes exentos de la carga fiscal establecida en la ley 21.282, para confirmar la sustancial correspondencia entre unos y otros, resultando entonces, según el tribunal, que la creación del nuevo gravamen funcionó como un instituto destinado a contrarrestar las franquicias tributarias existentes, en virtud de las cuales ciertas manifestaciones de riqueza patrimonial quedaban fuera del campo de la imposición.

En tales condiciones, concluyó la Cámara para revocar la sentencia del Tribunal Fiscal, no cabe asimilar la incidencia de un nuevo tributo sobre aspectos no sujetos con anterioridad al impuesto, que no es el caso, con la eliminación de una exención que ya había utilizado el contribuyente, al computarla para declarar y liquidar el gravamen regulado por la ley 21.282, ya que en este último supuesto el sujeto pasivo de la obligación, por la situación fiscal cumplida al oblar el gravamen de conformidad con la ley vigente al momento en que realizó el pago, ha quedado amparado por la doctrina de esta Corte, que impide rever su tratamiento tributario por una norma posterior.

#### IV

##### *Los agravios*

En el remedio federal se efectúa una pormenorizada descripción de los hechos relevantes de la causa (fs. 113/120), pero los agravios que a continuación se plantean (fs. 120/123) son en su mayoría inconducentes, desde que sólo apuntan a brindar sustento a la conveniencia de la implementación del impuesto de emergencia a los activos financieros conforme a las modalidades adoptadas, aspecto éste extraño a esta instancia extraordinaria y más propio de un ensayo sobre política y administración financiera.

Por lo demás, el recurso no se hace cargo adecuadamente de las razones dadas por la Cámara sobre los efectos liberatorios del pago para descalificar el tributo cuestionado. Ello así, tal circunstancia bastaría para tener la apelación por infundada conforme a la exigencia del art. 15 de la ley 48 y la pacífica jurisprudencia del Tribunal (Fallos: 299:258; 302:884), entre muchos otros, más, para el caso que V.E. no compartiera el mencionado criterio, en atención a entender, que se han expresado agravios suficientes para alcanzar la finalidad perseguida (Fallos: 300:214, C. 42. L.XX, "Cichero, Ariel Y. y otros", sentencia del 9 de abril de 1985 e I.13 L.XX, "Incidente de excepción de falta de acción promovido por el doctor Alberto Rodríguez Varela", pronunciamiento del 13 de junio de 1985), y que tener por inoperativa constitucionalmente una disposición legal es un acto de suma

gravidad que debe su considerando como *última ratio* del orden jurídico (Fallos: 300:241, 1087; 302:457, 484, 1149), pasaré a tratar los embates articulados por el Fisco Nacional.

*Fundamentos que harían procedente la ley 22.604*

a) El impuesto fue establecido en plena guerra de Malvinas, lo que justificaría un gravamen de emergencia que absorviera por una única vez parte del patrimonio de los contribuyentes para pagar las cargas extraordinarias derivadas del conflicto bélico.

b) El tributo no sería arbitrario, confiscatorio ni manifiestamente irrazonable, presupuestos necesarios para tacharlo de inconstitucional.

c) Razones de tipo práctico —simplicidad en la administración del tributo— abonarían la ubicación temporal del hecho imponible el 31 de diciembre de 1981, fecha que da certeza a la situación fiscal de los contribuyentes frente a sus obligaciones impositivas.

d) Lo reducido de las alícuotas, sobre todo si se las relaciona con las tasas nominales de rentabilidad usuales para los activos financieros representarían un argumento decisivo en favor de la validez de la ley.

*Crítica al fallo de la Cámara*

e) Conforme al temperamento del *a quo* el gravamen establecido por la ley 22.604, sería de “aplicación imposible”, ya que los sujetos pasivos del tributo a que la ley se refiere, a la fecha de su sanción, habrían presentado sus declaraciones juradas y oblado el impuesto al patrimonio neto.

f) Sería irrisorio que la ley gravara los activos financieros para el futuro, ya que en tal supuesto, los sujetos de los deberes impositivos habrían podido sustraerse de la carga fiscal sacando de su patrimonio los bienes alcanzados por el tributo.

g) La doctrina de la Corte sobre los efectos liberatorios como consecuencia del pago de los tributos, actuando como límite a la re-

troactividad impositiva, se referiría a la modificación de impuestos existentes y no a la creación de nuevos gravámenes.

h) La identidad entre el impuesto al patrimonio neto y el impuesto de emergencia a los activos financieros, tal cual lo señala la sentencia, se vería desmentida desde que, por el primero, se grava la totalidad del patrimonio con prescindencia a una actividad determinada, mientras que en la ley 22.604 se incluye sólo una parte de los bienes que lo integran, aplicados a la obtención de una renta por medio de una inversión financiera de lo que se desprendería que no se ha suspendido ni derogado exención alguna.

## V

### *Agravios que merecen ser tratados en esta instancia*

Para el caso de que V.E. tuviera por salvado el óbice formal de la adecuada fundamentación, tan solo alguno de los agravios justifican ser considerados por el Tribunal. Ello así, ya que el individualizado con la letra a) ha sido tardíamente introducido desde que la argumentación que se intenta recién es esgrimida en el recurso extraordinario (Fallos: 300:596; 302:656, 705), y los que se desarrollan bajo las letras b), c) y d) sólo constituyen genéricas consideraciones sobre la equidad, conveniencia y razonabilidad del tributo, aspectos ajenos a la materia para cuya resolución ha sido convocada esta Corte.

En cuanto a los que se centran en pretender rebatir los argumentos brindados por el *a quo* en sustento de su decisión, también merece descartarse sin abundar en consideraciones el que se precisa en este dictamen con la letra e). Ello así, ya que va de suyo, que si la ley 22.604 es constitucionalmente inválida por vulnerar garantías constitucionales, tal inoperancia de la norma, se extenderá a todo aquel contribuyente que la plantee judicialmente.

En orden a los restantes agravios, estimo que un adecuado orden metodológico para su tratamiento demanda atender, en primer término, si las particulares características del gravamen en crisis justifican como excepción consolidar su retroactividad y, en segundo lugar, ya con carácter general, si la retracción en materia de legisla-

ción tributaria se halla en pugna con garantías constitucionales consagradas en nuestra Ley Suprema.

## VI

### *El efecto “fuga ante el impuesto” y leyes del candado*

La “Economía Financiera” en el capítulo pertinente en que aborda el estudio de los efectos económicos de los impuestos, además de los enunciados tradicionalmente (percusión, traslación, incidencia, difusión, amortización y capitalización), ha tomado en cuenta más modernamente algunos otros, dentro de los cuales se halla el denominado “fuga ante el impuesto”.

El aludido efecto económico consiste en la acción deliberada del contribuyente de intentar sustraerse de la imposición o morigerarla, orientando su obrar, una vez anunciado un cambio de la legislación tributaria, a no quedar encuadrado en los hechos generadores de los gravámenes, o estarlo en la menor medida posible.

De tal forma la doctrina comparada contemporánea, ha admitido una limitada retroactividad mediante las denominadas leyes del candado, para abarcar en la imposición, al período temporal que requiere al trámite parlamentario de sanción del proyecto de ley que agrava la situación del contribuyente, a fin de evitar el aprovechamiento por parte de los particulares del conocimiento previo de las reformas propuestas (ver Alejandro Ruzo, “Curso de Finanzas”, Buenos Aires, 1933; Tomo II; pág. 330; Myrbach Rhenifeld, “Précis de Droit Financier”, París, 1910, pág. 257 y 258; Amoroso Rica, N. “Derecho Tributario”, Madrid 1970, pág. 129; Giuliani Fonrouge, C.M. “Derecho Financiero”, Buenos Aires 1966, Vol. I, pág. 95, “Congreso de la Academia Internacional de Derecho Comparado”, celebrado en Caracas en 1982, en que el relator general fue el profesor de Munich Klaus Vogel).

Sin perjuicio de ello, debe tenerse en cuenta que el principio de la irretroactividad ha sido sostenido como norma de carácter general con extrema firmeza, y que la excepción apuntada, está esencialmente referida a normas dictadas por Estados de Derecho, en los cuales el trámite de sanción de las leyes se realiza en el ámbito del

poder legislativo con la consiguiente publicidad republicana de los actos de gobierno.

Adviértase sobre el particular, que el peligro de la “fuga ante el impuesto” ha sido aventado en algunos derechos, por permitirlo el sistema institucional, mediante la adopción de las reformas tributarias y creación de nuevos gravámenes por vía de decretos leyes. Tal es el caso del artículo 77 de la Constitución italiana, que prevé la utilización de ese instrumento, supeditado a la necesaria ratificación legislativa dentro del perentorio plazo de 60 días, sin la cual la norma pierde su eficacia *ex tunc*, y que mereciera la crítica favorable de tributaristas de la talla de Ramón Valdez Costa, para quien “el sistema evita el riesgo en cuestión, respeta íntegramente el principio de legalidad con respecto al Parlamento, y el de seguridad jurídica respecto del contribuyente, ya que el decreto-ley, al igual que la ley formal o las leyes delegadas, cumple con el requisito de publicidad y no implica retroactividad, ya que es anterior a los nuevos presupuestos de hecho” (“Memoria de las X Jornadas Luso —Hispano-Americanas de Estudios Tributarios”, Montevideo, 1984, volumen I; pág. 37).

De lo expuesto se comprueba que mal puede alegarse en el recurso extraordinario que la retroactividad del impuesto de emergencia a los activos financieros fue exigida por la necesidad de evitar la “fuga ante el impuesto”, cuando el gobierno que lo sancionó era de facto, condensando por ende en el Ejecutivo las potestades legislativas, con la consiguiente ventaja que de ello se derivó para dictar con extrema celeridad la ley de creación del gravamen, y cuando la pretensión de retracción temporal del hecho imponible se remontó irrazonablemente a más de cinco meses de la publicación de la norma respectiva en el Boletín Oficial.

## VII

### *La retroactividad de las leyes en la doctrina de la Suprema Corte*

Si bien se ha señalado desde antiguo, como un principio básico de todo buen ordenamiento normativo, que las leyes no sean obli-

gatorias sino después de su publicación, de suerte de garantizar la certeza y la seguridad jurídica de quienes se hallan sometidos a ellas, la dinámica propia del derecho que inspira el precipitado cambio de la legislación, con fundamento en el interés público, el bien común o el bienestar general, ha admitido gradualmente, con la consiguiente convalidación jurisprudencial, cada vez con mayor amplitud, la aplicación de las nuevas leyes, ya no a los hechos, actos, relaciones y situaciones futuras, sino también a los anteriores a la sanción misma de las disposiciones modificatorias o que pasan a regular una materia no tratada en el ordenamiento positivo vigente hasta ese entonces.

a) *La retroactividad de las leyes en general*

La doctrina que dimana de los precedentes de este Tribunal, algunos ellos del siglo pasado, afirma que la irretroactividad de la ley es una garantía constitucional explícita sólo en el limitado campo del derecho penal y como consecuencia de que nuestra Carta Magna consagra en su art. 18 que “ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso...”

En ese orden de ideas, tal definición jurisprudencial siguió los pasos del Tribunal Federal de los Estados Unidos de América, el cual, a pesar de que la Constitución de su país prohibía en forma genérica las leyes *ex post facto*, tanto al Congreso, en el art. I, Sección 9na., como a los Estados Miembros, en el mismo artículo, Sección 10ma., a menos de una década de su aprobación, restringió sensiblemente esas cláusulas *in re* “Calder V. Bull” (1798), al resolver que la irretroactividad debía entenderse referida a las leyes criminales, pero no a las civiles. De tal modo la Suprema Corte de la nación del Norte pareció haber tenido en cuenta, en esa oportunidad, que el pánico de 1796 había arruinado a muchos de los hombres más sólidos del país, y que existía un fuerte sentimiento a favor de leyes de quiebras que comprendieran las deudas ya existentes (Princhett, C. Herman: “La Constitución Americana”, pág. 681, Tea S.A., Buenos Aires 1968).

Así, el 21 de septiembre de 1871, este Tribunal, en la causa “José Caffarena c/Banco Argentino del Rosario de Santa Fe s/conversión

de billetes”, entendió en el considerando undécimo de la sentencia, “que la regla que niega fuerza retroactiva a las leyes, no estando escrita en la Constitución, sino en los códigos comunes, es una advertencia hecha a los jueces para la interpretación y aplicación de las leyes, y no una limitación al poder de las Legislaturas, ni una causal de nulidad para sus disposiciones y que, por consiguiente, los jueces no pueden negar fundados en esa regla, la aplicación de una ley cuando *de proeterito tempore et adhuc pendentibus negotiis cantum sit*, L. 7º C. de legibus (Fallos: 10:427).

Un hito importante en la evolución de la doctrina de la Corte se verificó el 21 de agosto de 1922, *in re* “José Horta c/Ernesto Harguindeguy s/consignación de alquileres” (Fallos: 137:47), donde se puso en cuestión la constitucionalidad del art. 1º de la ley 11.157 que prohibía cobrar, durante los dos años siguientes a su promulgación por la locación de inmuebles destinados a la habitación, comercio o industria, un precio mayor al que se pagaba por los mismos al 1º de enero de 1920, estableciéndose: “En tesis general, el principio de la no retroactividad no es de la Constitución, sino de la ley. Es una norma de interpretación que deberá ser tenida en cuenta por los jueces en la aplicación de las leyes, pero que no liga al Poder Legislativo, que puede derogarla en los casos en que el interés general lo exija. Esta facultad de legislar hacia el pasado no es, sin embargo, ilimitada. El legislador podrá hacer que la ley nueva destruya o modifique un mero interés, una simple facultad o un derecho en expectativa ya existentes; los jueces, investigando la intención de aquél, podrán, a su vez atribuir a la ley ese mismo efecto. Pero ni el legislador ni el juez pueden, en virtud de una ley nueva o de su interpretación, arrebatar o alterar un derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior. En ese caso, el principio de la no retroactividad deja de ser una simple norma legal para confundirse con el principio constitucional de la inviolabilidad de la propiedad”, continuando: “Sea poco o mucho aquello que se quita al propietario por acción de la ley, ya no es posible conciliar a ésta con el artículo 17 de la Constitución que ampara la propiedad contra los actos de los particulares y contra la acción de los poderes públicos; que protege todo aquello que forma el patrimonio del habitante de la Nación, trátase de derechos reales o personales, de bienes materiales o inmateriales, que todo eso es propiedad, a los efectos

de la garantía constitucional”, para agregar: “La doctrina de la omnipotencia legislativa que se pretende fundar en una presunta voluntad de la mayoría del pueblo es insostenible dentro de un sistema de gobierno cuya esencia es la limitación de los poderes de los distintos órganos y la supremacía de la Constitución. Si el pueblo de la Nación quisiera dar al Congreso atribuciones más extensas que las que ya le ha otorgado o suprimir algunas de las limitaciones que le ha impuesto, lo haría en la única forma que el mismo ha establecido al sancionar el artículo 30 de la Constitución. Entretanto ni el Legislativo ni ningún departamento del gobierno puede ejercer lícitamente otras facultades que las que le han sido acordadas expresamente o que deban considerarse conferidas por necesaria implicancia de aquéllas. Cualquier otra doctrina es incompatible con la Constitución, que es la única voluntad expresada en dicha forma”.

A ese respecto, creo oportuno recordar que la Corte ha dicho desde antiguo, que el término “propiedad”, cuando se emplea en los artículos 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de ese estatuto, comprende “todos los intereses que un hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad” (Fallos: 137:294; 144:219); añadiendo que, “todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a condición que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de «propiedad»” (Fallos: 145:307).

El temperamento sustentado en el precedente anteriormente referido fue dejado de lado una década después, en la sentencia del 7 de diciembre de 1934, en los autos “Oscar Agustín Avico c/Saúl G. de la Pesa s/consignación de intereses” (Fallos: 172:21), en el que se descartó la tacha de inconstitucionalidad formulada contra la ley 11.941, de moratoria para el pago del capital y de reducción de intereses de los créditos hipotecarios, a pesar de que la misma operaba retroactivamente sobre los contratos celebrados con anterioridad a su entrada en vigencia, con sustento en el orden público (art. 5 del Código Civil en texto anterior a la reforma introducida por la ley 17.711) y en las circunstancias de grave y extensa crisis económica en que se implementó la medida legislativa.

Posteriormente, y aún después de la sanción de la ley 17.711, que reformó el artículo 3º del Código Civil y derogó los arts. 5º, 4044 y 4045 de igual cuerpo normativo, dejando de lado la teoría de los derechos adquiridos, sostenida por Savigny y en su momento por Dalmacio Vélez Sarsfield, por la tesis de los hechos cumplidos o de la situación jurídica, se registra en la jurisprudencia del Tribunal la coexistencia de dos familias de fallos.

En un carril, se ubican los pronunciamientos en que se legitima la aplicación retroactiva de las leyes, especialmente en materia de locaciones y de legislación laboral (Fallos: 271:93; 275:499; 288:414; 300:61), y en el otro, se encuentran las decisiones que restringen la discrecionalidad legislativa de regular el pasado, al fijar como doctrina, por ejemplo, que cuando bajo la vigencia de una ley el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en la misma para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay derecho adquirido, porque la situación jurídica general creada por esa ley se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimida por una ley posterior sin agravio al derecho de propiedad consagrado por el art. 17 de la Constitución Nacional (Fallos: 296:719, 723; 298:472 entre otros).

b) *La retroactividad de las leyes tributarias*

En el año 1881 le tocó a esta Corte resolver en los autos "El Gremio de Abastecedores de la Ciudad de Tucumán c/La Municipalidad de la misma" (Fallos: 31:82) un interesante caso en que se debatieron distintos aspectos constitucionales de la tributación.

Se cuestionó en el precedente, la percepción por la Municipalidad de la ciudad de Tucumán de un impuesto de ocho reales por cada cabeza de ganado vacuno que se matase para el consumo público, luego de la expiración de la ley de prórroga y en virtud de una ordenanza que extendió su vigencia, dictada a la espera de que la Legislatura Provincial sancionara la nueva ley.

En tales condiciones, los abastecedores siguieron abonando el tributo, hasta que interpusieran demanda contra la Municipalidad,

pidiendo se declarase que estaban eximidos de pagar por no haber ley que a ello los obligase, al tiempo que reclamaron la devolución de lo ingresado desde la expiración de la ley impositiva. En tales condiciones la Legislatura Provincial sancionó una ley aprobando retroactivamente la ordenanza municipal de prórroga.

El Tribunal, por mayoría, en el considerando quinto de la sentencia, tuvo por cumplido el requisito de legalidad (*nultum tributum sine lege*), desde que el impuesto en crisis fue aprobado en definitiva por una ley, mientras que al embate por la retroactividad con que fue convalidado el gravamen respondió afirmando que la prohibición contenida en el artículo 18 de la Ley Fundamental, sólo se refería a las causas penales en cuanto por las nuevas leyes se pretendiera agravar las penas, o empeorar las condiciones del encausado.

Corresponde destacar aquí la extensa disidencia del Ministro doctor Uladislao Frías, para quien resultaba “un axioma de derecho público que no pueden exigirse impuestos sino en virtud de una ley que los haya creado”.

“Que con arreglo al artículo 17 la propiedad es inviolable y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley”.

“Que esta disposición por los términos en que está concebida”, ... “implica forzosamente la prohibición de dictar leyes que ataquen derechos adquiridos”, pues de no ser así, “podría uno ser privado de su propiedad por un acto legislativo, y no en virtud de sentencia, que sólo dan los tribunales de justicia”...

“Que estos principios son una consecuencia de la división de los poderes públicos en el gobierno republicano representativo, división indispensable y sin la cual, en vez de asegurar, como la Constitución se propone, los beneficios de la libertad para la Nación, no se haría otra cosa que establecer el despotismo y la tiranía”.

“Que por lo mismo, habiendo expirado el 31 de diciembre de 1879 el término por el cual se prorrogó la ley que estableció el impuesto adicional sobre el ganado que se matase para el abasto público, y no teniendo la Municipalidad de Tucumán facultad para

ordenar su continuación, provisoria ni definitivamente, *ipso facto* caducó dicha ley, y los demandantes desde entonces no estaban obligados a satisfacer el impuesto a que antes estuvieron sujetos”.

“Que, de consiguiente, dicha ley que aprobó una disposición nula por falta de poder de la Municipalidad para dictarla, adolece del mismo vicio, y es además repugnante a la Constitución, en cuanto mandó cobrar un impuesto cuando no había ley que lo hubiese creado, privó de derechos en virtud de un acto legislativo y no de sentencia, y le dio efecto retroactivo atacando derechos adquiridos en virtud de la Constitución y de los principios que ella reconoce”...

Una familia importante de fallos del Tribunal que brindó sustento a las leyes tributarias retroactivas, se encuentra referida al impuesto sucesorio, a las herencias o a la transmisión gratuita de bienes. Proviene de una época como lo explica Dino Jarach (“Curso Superior de Derecho Tributario”, Tomo I, pág. 111, Liceo Profesional Cima; Bs. As. 1969), en que gran parte de la riqueza estaba en manos de personas domiciliadas en el exterior, en que no existían Registros Civiles y en que los propietarios fallecían sin que se conociera la existencia de la sucesión. En el momento de aplicarse el impuesto sucesorio podía haber pasado ya mucho tiempo y el Estado podía no tener la posibilidad de establecer un impuesto adecuado, de acuerdo con la ley que regía en el momento en que la sucesión se había abierto. Asimismo podía ocurrir que en la época en que la sucesión se había verificado no existiera tal impuesto.

Las distintas legislaciones que regularon el gravamen de referencia (en el orden nacional —para la Capital Federal y territorios nacionales— y en el ámbito provincial), recurrieron, para poder aplicar las más actuales valuaciones y mayores alícuotas, a fijar como hito temporal determinante de la ley aplicable, no ya la fecha de fallecimiento del causante, sino la del acto de exteriorización de la sucesión. Así el art. 1º de la ley 8890 disponía: “Todo acto realizado ante la autoridad de los jueces, o ante los escribanos de registro, que exteriorice la transmisión gratuita por causa de muerte, anticipo de herencia, o donación de bienes muebles o inmuebles, créditos, valores, etc., existentes en la Capital Federal o territorios nacionales,

estará sujeto desde la promulgación de esta ley, y cualquiera sea la fecha de la muerte del causante en caso de transmisión por fallecimiento, a un impuesto sobre el monto de cada hijuela, legado, anticipo o donación”.

Cuestionada la validez constitucional de la interpretación brindada al concepto “exteriorice” del aludido precepto, y si la misma contrariaba las disposiciones de derecho común, la Suprema Corte tuvo oportunidad de pronunciarse el 20 de mayo de 1913 en los autos “Paz, José Clemente s/testamentaria” (Fallos: 117:22). Allí señaló que el art. 3º del Código Civil, al establecer que las leyes disponen para lo futuro, no tienen efecto retroactivo, ni pueden alterar los derechos ya adquiridos, ha entendido referirse a las relaciones de derecho privado sin comprender propiamente las leyes de orden administrativo.

Apunto a continuación, que si bien el impuesto de la ley 8890 se hacía exigible en la fecha y con ocasión de los actos que exterioricen la transmisión gratuita de bienes por causa de muerte, realizada ante los jueces o escribanos de registro, y no con motivo de la adquisición de la posesión de la herencia, en el momento establecido en el art. 3410 del Código Civil, o sea, en el de la muerte del causante, ello no alteraba lo establecido en dicho artículo, desde que tal adquisición era exclusivamente a los fines civiles previstos en el art. 3417 y correlativos del mismo Código.

Finalizo precisando que aún bajo el imperio de cláusulas constitucionales de mayor amplitud que las nuestras, en lo relativo a la prohibición de la retroactividad, como son las consignadas en la Constitución de los Estados Unidos de América, se ha considerado “que los impuestos pueden ser retroactivos, porque en sus efectos prácticos someten al gravamen propiedades sujetas a él, para responder a exigencias del Estado, y es lícito a la legislatura hacer de una manera indirecta lo que está facultada para hacer directamente (17 How, 456; 184 U.S., 156; 219 U.S. 140)”...

La admisión de la retroactividad en materia de impuesto sucesorio, en forma explícita, o sobre la base de computar como gravado el acto exteriormente, se constituyó a partir del precedente señalado

en una constante en la jurisprudencia del Tribunal (Fallos: 117:48; 151:103; 152:268; 155:118; 156:48; 157:300; 161:270).

Dentro del marco de la apuntada orientación, también esta Corte convalidó la aplicación retroactiva de otros tributos, sus prórrogas o modificaciones, pudiendo señalarse a modo de ejemplo: los derechos de exportación (Fallos: 145:180; 157:300; 278:108); los impuestos internos al consumo (Fallos: 169:309); la sobretasa a los impuestos internos (Fallos: 177:448); el adicional impositivo incorporado a la ley de presupuesto (Fallos: 183:314); un gravamen provincial a la cancelación de hipotecas (Fallos: 185:165); el sellado de actuación ante la Justicia del Trabajo (Fallos: 252:219); el impuesto a los réditos (Fallos: 218:596; 254:337; 291:290) y el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes (Fallos: 278:51; 303:1835).

c) *Supuestos en que no se ha admitido la retroactividad en materia tributaria.*

Ya en el precedente *in re* "Ordoqui, Pedro s/sucesión", sentencia del 27 de abril de 1928 (Fallos: 151:103), si bien se admitió que el atribuir efecto retroactivo a una cláusula de la ley de impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la Provincia de Buenos Aires del año 1923, que aumentaba el avalúo fiscal en un 40%, no vulneraba garantías constitucionales, a manera de *obiter* se reiteró la doctrina sentada en la causa "Horta c/Harguindeguy s/consignación" (Fallos: 137:47), en el sentido, de que ni el legislador, ni el juez pueden en virtud de una ley nueva o de su interpretación, arrebatar o alterar un derecho patrimonialmente adquirido al amparo de la legislación anterior.

Agregó el Tribunal que la interpretación dada a la ley provincial no afectaba derechos adquiridos, desde que "el derecho estaría en el caso constituido por la obligación de pagar un impuesto menor que el señalado por la ley posterior". Entretanto, un derecho de esa naturaleza no ha podido nacer entre el deudor del impuesto y el Estado, sino mediante un contrato o una convención especial por virtud de la cual aquél se halla incorporado al patrimonio del contribuyente. Tal sería la hipótesis de que mediante una concesión se hubiera concertado una liberación de impuestos o se hubiera asegu-

rado el derecho de pagar uno menor durante el tiempo de duración de aquélla y aun la más frecuente todavía de que el Estado mediante la intervención de sus funcionarios hubieran aceptado la liquidación presentada por el deudor del impuesto o hubiese otorgado el correspondiente recibo de pago. Pero fuera de estas hipótesis particulares, no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción, con respecto al poder de tasar implicado en sus relaciones. Los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos: su imposición y la fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública...”.

Los principios precedentemente referidos fueron nuevamente ratificados; también a manera de *obiter*, en otras sentencias de la Corte correspondientes al mismo período (Fallos: 152:268; 161:270).

Como consecuencia del cobro de un impuesto especial de patentes a prestamistas, en los autos “Doncel de Cook, Sara c/Provincia de San Juan s/repetición de lo pagado”, sentencia del 6 de septiembre de 1929 (Fallos: 155:290), el Tribunal tuvo oportunidad de expedirse, dando curso al reclamo de devolución del tributo, sobre la base de que el Poder Ejecutivo provincial no se hallaba habilitado para percibir otros impuestos locales que los creados por las leyes, ni a extender los existentes a distintos objetos que los expresamente previstos en aquéllas, declarando que la convalidación de un decreto de naturaleza impositiva inconstitucional, por una ley posterior, resultaba igualmente violatoria del artículo 17 de la Constitución Nacional, desde que el efecto retroactivo de la ley encuentra un valla-dar insorteable en una situación definitivamente creada al amparo de la legislación precedente.

La doctrina según la cual el pago es liberatorio, con jerarquía constitucional, cuando es realizado de buena fe por el contribuyente, se fue así consolidando, y con sustento en la misma, la Corte rechazó las reclamaciones ulteriores al cumplimiento de la obligación sustantiva, fundadas, ya en una reforma de los preceptos tributarios por la que se agravaba la situación del sujeto pasivo, ya en la modificación de la interpretación de las normas impositivas, o bien en un error en la determinación de la obligación por los organismos fiscales encargados de la recaudación (Fallos: 167:5; 180:16; 209:213;

210:253, 611; 237:556; 259:382; 261:188; 264:124; 266:81; 273:14; 284:232; 287:258; 302:1451, entre muchos otros).

Tengo para mí, que en este tópico se impone la transcripción parcial de un precedente del Tribunal que marca los cauces dentro de las cuales se ha manifestado esta línea jurisprudencial. En él se señala que “esta Corte tiene establecido, desde antiguo, que la estabilidad y clara determinación de las relaciones jurídicas es tan vital condición del bien común, que sin ellas podría quedar neutralizada la finalidad de justicia que se procura mediante las modificaciones y rectificaciones que introduzcan en él la legislación y la jurisprudencia; de ahí que el derecho adquirido mediante el pago hecho con sujeción a todo lo que en orden a su forma y substancia dispongan las leyes es, con respecto a la legítima obligación a la cual corresponde, inalterable” (Fallos: 215:420). Y en sentido concordante se declaró también que “finiquitada una relación jurídica con el pago, éste tiene efectos liberatorios y constituye para el que cumplió la obligación, un derecho que cuenta con la protección constitucional de la propiedad y, que por consiguiente, enerva toda reclamación sobre la cuestión en que ese pago se hizo (Fallos: 234:753)” (Fallos: 269:261; considerando décimo segundo).

En otra familia importante de causas, y como depuración de la doctrina precedente, se descartó los efectos liberatorios del pago cuando no había mediado buena fe de parte del contribuyente, en el supuesto en que los pagos fueron provisorios sujetos a reajuste, en tanto lo abonado fue a cuenta de la obligación fiscal resultante para el ejercicio, o cuando lo oblado quedó sujeto a la revisión posterior de la administración fiscal en base a la documentación presentada (Fallos: 211:389; 218:596; 220:5, 23; 224:935; 225:703, 719; 228:72; 229:441; 273:351; 276:151; 299:379; 300:792).

Otro importante pronunciamiento, que restringe en otro aspecto la potestad fiscal retroactiva, es el recaído en la causa “S.A. Compañía Frigorífica Swift de La Plata c/Comisión de Fomento de Villa Gobernador Gálvez”, sentencia del 22 de abril de 1964 (Fallos: 258:208), donde se estableció que la facultad de imponer tributos puede ser materia de razonable limitación contractual y legal, y que

el particular que pagó sus contribuciones con arreglo al convenio celebrado oportunamente con las autoridades comunales, tiene derecho a obtener la liberación correspondiente.

## VIII

### *Tesis en la doctrina contemporánea que descalifican la validez de las normas tributarias retroactivas con sustento en principios constitucionales.*

#### a) *El principio de legalidad.*

La primera garantía formal establecida en la Constitución en favor de los derechos de los contribuyentes, y partida de nacimiento del derecho tributario, es la que se expresa en el aforismo latino "*nullum tributum sine lege*", también enunciada por el derecho público anglosajón en la fórmula "*no taxation without representation*".

En nuestro derecho patrio alumbra el fundamental concepto, en el Acta del Cabildo Abierto del 25 de mayo de 1810, donde se incluyó: "y los señores, habiendo salido al balcón de estas Casas Capitulares, y oído el Pueblo ratificó por aclamación el contenido de dicho pronunciamiento o representación, después de haberse leído por mí en altos, e inteligibles voces acordaron... Lo nono: Que no pueda imponer contribuciones, ni gravámenes al Pueblo, o sus vecinos, sin previa consulta, y conformidad de este Excelentísimo Cabildo". (Carlos A. Silva, "El Poder Legislativo en la Nación Argentina"; Tomo I; pág. 7, Imprenta del Congreso Nacional, Bs. As. 1937); para quedar consagrado definitivamente en la Constitución Nacional de 1853, en su artículo 17, tercer párrafo, conforme al cual "Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º" (concordantemente con los arts. 4 y 67, incs. 1º y 2º), que asignan al Poder Legislativo la titularidad exclusiva de la potestad tributaria).

Un corolario del antedicho principio constitucional ha permitido afirmar a algunos autores entre los que se destaca el profesor Dino Jarach, que su adopción significa "que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por la ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio" ("Curso..." opus cit.; T.I, pág. 112).

Se remonta el indicado tributarista al contenido del principio de legalidad como garantía de los derechos individuales y del derecho de propiedad, en el dictado de la "*Magna Charta Libertatum*" otorgada por el rey "Juan sin Tierra" en el año 1215, por la presión de los barones ingleses y su posterior evolución, ligada al movimiento de ideas que acompañó a la Revolución Francesa y a la instauración del "estado de derecho", conforme al cual, los impuestos debían ser ciertos y establecidos por ley, no sólo para consagrar una garantía formal, sino también, para que los hombres pudieran actuar conociendo "*The rules of the game*", concluyendo a modo de síntesis: "Mi opinión es que el principio de legalidad, en todo su contenido político e histórico constitucional —que es la forma de interpretarlo—, debe tener el significado de que la retroactividad de las leyes tributarias es inconstitucional" ("Curso..." opus cit.; T.I., pág. 115).

Además del fundamento precedente y como complemento de las doctrinas político-económicas, señala el autor referido que estas últimas fincan el principio de legalidad como instrumento de la certeza, enunciado por Adam Smith en su famosa obra "*The Wealth of Nation*" (Comunicación Técnica a las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, Montevideo, República Oriental del Uruguay, 1984, Memorias, Tomo I, pág. 142).

El aludido economista clásico al enunciar las cuatro máximas o principios superiores de la tributación apuntó que "la certeza de lo que cada individuo puede pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia, que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre" (Adam Smith; "An inquiry into the nature and causes the wealth of nations", Enciclopedia Británica, Chicago, 1952, Libro V, Cap. II, Part. I.).

La tesis antedicha ha sido receptada por destacados tributaristas de nuestro país y de América, sobre todo frente a la inexistencia de una garantía constitucional explícita que condene la retroactividad impositiva, si bien, en algunos casos, amalgamada a la invocación de otros principios jurídicos complementarios.

En la jurisprudencia del Tribunal encontramos algunos precedentes que han permitido sostener a quienes los comentaron, que ellos importaban la recepción por la Corte de tal doctrina. Se apuntó en ellos que: "El principio de la reserva de la ley tributaria, de rango constitucional y propio del estado de derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria" (Fallos: 294:152, cons. 18º; 303:245; cons. 6º) y 303:245).

Las expectativas que se despertaron con estos pronunciamientos fincaron en que el razonamiento empleado permitía suponer que si el hecho imponible constituía la posterior causa de la obligación tributaria, suponía siempre una ley preexistente, o sea, nunca retroactiva.

Tal hipótesis se vio disipada con la sentencia dictada el 24 de noviembre de 1981, *in re* "Angel Moiso y Cía. S.R.L. s/apelación", en que se estableció que no procedía el reparo de inconstitucionalidad formulado al decreto 3057/70 atento que éste fuera publicado con posterioridad al cierre de balance e impuesta su aplicación a él, habida cuenta que no cabía reconocer la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor (Fallos: 300:1835 cons. sexto).

#### b) *Consecuencia del régimen republicano de gobierno.*

El profesor brasileño Gerardo Ataliba en su comunicación Técnica a las X Jornadas Hispano-Luso-Americanas de Estudios Tributarios, efectuó un importante desarrollo de su tesis de interdicción de la retroactividad de la ley tributaria material (Memorias, Tomo I, págs. 163 y sig.).

A diferencia de la ponencia de ese país, sustentada por Otto Eduardo Vizeu Gil (Memorias, Tomo I, págs. 149 y sig.), que recurre para condenar la retroactividad impositiva al art. 153 de la Constitución de 1969, cuyo proemio asegura a los habitantes la inviolabilidad de derechos fundamentales, y al inciso 3º del mismo artículo, que preceptúa que "la ley no perjudicará el derecho adqui-

rado, el acto jurídico perfecto o la cosa juzgada”, el pensamiento del autor en consideración pone énfasis en los principios constitucionales liminares que condicionan en su totalidad el ordenamiento jurídico, y en nuestro caso, la legislación tributaria.

Para Ataliba, la premisa en que se asienta su formulación, es el principio republicano, que se manifiesta en la actualidad, en la tripartición del ejercicio del poder y la periodicidad de los mandatos políticos con la consiguiente responsabilidad de sus temporarios titulares. En consecuencia, una expresión conspicua de estos preceptos inherentes al concepto de República es la anterioridad del tributo, que constituye un infranqueable obstáculo a la acción del Estado.

En el desarrollo puntual de su teoría, el expositor asigna particular importancia a las siguientes notas: a) la representatividad de los gobernantes; b) el consentimiento de los gobernados; c) la seguridad jurídica; d) la exclusión de la arbitrariedad; e) la legalidad; f) el sometimiento de la administración a la ley, y de esta última a la constitución; g) la previsibilidad de la acción estatal; h) la lealtad informativa del fisco, e i) la certeza como generadora de confianza para el desarrollo de la libre empresa.

*c) Respeto del principio de capacidad contributiva*

La doctrina italiana ha señalado que una ley tributaria con efectos retroactivos podría encontrarse en pugna con el artículo 53, 1º, de la Constitución de ese país, que consagra el principio de que “Todos están llamados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva”, desde que tal disposición, exigiría que el gravamen actúe sobre capacidades contributivas actuales y no sobre capacidades contributivas pretéritas, que aun cuando de hecho pudieran haber existido, lo cierto es que al no estar expresamente contempladas por una norma, no eran, antes de la entrada en vigor la nueva ley, capacidades contributivas relevantes a los efectos de la tributación (Ignacio Mazoni; “Sul problema de la costituzionalità delle leggi tributarie retroattive”; *Revista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*; 963, Volumen I, pág. 519).

De tal manera, al mismo tiempo, una norma de esa naturaleza contravendría la regla de la igualdad ante las cargas públicas. Ello

ocurriría, admitiendo que la ley retroactiva pueda determinar situaciones concretas de imposición en ausencia de capacidad contributiva actual, lo que generaría que un cierto número de sujetos, teniendo igual capacidad económica actual, y a paridad de todas las otras condiciones requeridas por la ley, sean llamados a contribuir al mantenimiento del Estado en diversa medida, sólo porque en cierto momento del pasado manifestaron una situación económica diversa o, que ciertos sujetos teniendo distinta capacidad de pago actual, sean gravados en idéntica medida, porque en un cierto momento del pasado era equivalente su situación económica.

La apuntada formulación, reconoce partidarios y detractores dentro del derecho tributario italiano, siendo receptada en la jurisprudencia peninsular donde su Corte Constitucional ha entendido que si bien el principio de irretroactividad tiene jerarquía meramente legal y, por ende, puede ser derogado por una ley ordinaria, advirtió que ello no significa que el legislador pueda, sin límite alguno, dar efecto retroactivo a la ley tributaria, en la medida que subsistan otros principios constitucionales que sirvan para delimitar el poder de imposición. Más concretamente, la Corte ha reconocido que una ley violó el art. 53, 1º de la Constitución en cuanto gravó enajenaciones ocurridas antes de la entrada en vigor de la ley, no existiendo presunciones racionales de que los efectos económicos de la enajenación permanecían en el patrimonio del sujeto pasivo (G. A. Micheli; "Curso de Derecho Tributario", Madrid, España, 1975, págs. 108 y sig.).

d) *El "estado de derecho", la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad.*

Alemania Occidental, en su ordenamiento constitucional, estructura el concepto de "estado de derecho" en dos pilares fundamentales, que son la seguridad jurídica, y, correlativamente, la interdicción de la arbitrariedad.

Certidumbre, conocimiento acabado de lo que en el ámbito tributario cada uno puede esperar para sus propias actuaciones, es un contenido básico del principio de seguridad jurídica y una pieza fundamental para merecer la calificación del Estado como "estado de

derecho". A la vista de ello, conforme a la doctrina alemana, puede sostenerse que cuando el Poder legislativo dicta normas a las que asigna efectos retroactivos, se están alterando las condiciones básicas de un "estado de derecho", pues los habitantes del país no pueden confiar ya en el derecho y quedan a merced no sólo del derecho vigente (que es lo por todos aceptado), sino a merced también de futuras e imprevisibles decisiones políticas, que eventualmente se traducirán en normas con efecto retroactivo. Cuando ello ocurre, conforme a los autores de referencia, quiebra la necesaria e imprescindible confianza de los gobernados en el Estado.

Por su parte, la Corte Constitucional sostuvo que la Ley Fundamental de Bonn al ocuparse en los artículos 20 y 28 del "Estado de Derecho", reclama la certeza de los preceptos legales aplicables, en mérito de lo cual el ciudadano debe poder prever los actos de imperio que el Estado emita a su respecto y actuar en consecuencia; debe estar seguro, y protegido por el derecho, en el sentido de que su comportamiento no es idóneo para producir consecuencias no previsibles en el momento en que dicho comportamiento tiene lugar (K. Vogel: "L'uiflusso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca"; *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*; 1968; I. págs. 16 y ss.).

A pesar de ello, el Tribunal Constitucional alemán ha admitido la retroactividad en algunos supuestos, entre los que se encuentran, las leyes interpretativas, las que sustituyen normas declaradas ilegítimas o las justificadas por razones imperativas de interés común.

Friz Neumark en su clásica obra sobre los "Principios de la Imposición", al abordar la máxima técnica tributaria de "la transparencia" también resalta que la retroactividad fiscal es incompatible con el requisito de la defensa de la confianza y de la seguridad, elementos esenciales del "estado de derecho", para agregar también, al referirse a la máxima de "la continuidad" de las normas jurídicas en la materia, que tal postulado reclama que las disposiciones contenidas en las leyes tributarias, en los reglamentos etc., cuya modificación no resulte imperativa, por razones derivadas de los objetivos

**perseguidos** con los principios de capacidad de adaptación y de flexibilidad activa de la imposición, no se alteren más que después de grandes intervalos de tiempo, en el marco de reformas generales y sistemáticas (opus. cit; págs. 410 y 432; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, España, 1974).

e) *La tutela del derecho de propiedad*

Esta expresión doctrinaria encuentra en el sentido lato de propiedad, el valladar a la legislación tributaria retroactiva. Los precedentes de esta Corte se han manifestado mediante el amparo de los "derechos adquiridos", nacidos tanto de una convención especial entre el contribuyente y el Estado, por la cual se hubiera liberado al sujeto pasivo de gravámenes o de una parte de ellos durante cierto tiempo, cuanto de haberse oblado el impuesto de conformidad con la ley vigente al momento en que se realizó el pago, lo que le brinda plena fuerza liberatoria al cumplimiento de la prestación.

Los antecedentes del Tribunal sobre el particular ya han sido reseñados en el punto VII, apartado c), de este dictamen, los que doy por reproducidos a efectos de evitar reiteraciones.

Distintas son las críticas que se han formulado a este desarrollo doctrinario y jurisprudencial y que proviene de dos vertientes diferenciadas. Una de ellas, con fundamentos político-filosóficos y en algunos casos jurídicos, la rechaza, y la restante, con el respaldo de argumentaciones jurídico-prácticas, resalta lo valioso de su aceptación, con la salvedad de su insuficiencia para resolver totalmente el problema de la retroactividad de la ley tributaria.

Los detractores de la postura afirman que establecer un límite a la acción fiscal retroactiva recurriendo a la garantía constitucional del derecho de propiedad presupone inspirarse en la ya superada tesis del carácter odioso de las leyes tributarias, que conducía lógicamente (paralelamente a cuanto acontecía en el ámbito penal), a condenar la interpretación extensiva o aplicación analógica de los gravámenes, desde que para el liberalismo económico, el mejor impuesto siempre fue el que no existía.

También se ha observado que la teoría de los derechos adquiridos, además de la imprecisión propia de los conceptos que utiliza, ha sido abandonada en el campo del derecho privado moderno, a lo que se agrega su discutible pertenencia en el ámbito del derecho público. En tal sentido se reseña la reforma del art. 3 del Código Civil por la ley 17.711, que abandona la noción de los derechos adquiridos, como eje de solución de los problemas relativos a la aplicación de las leyes en tiempo, y la recepción de otras teorías, como la de los "hechos cumplidos" que tuvo su origen en autores alemanes y austriacos, recogida más tarde en Italia por Chironi y en Francia por Vareilles-Sommieres, o por la muy equivalente de la "situación jurídica" de Rubier y Level.

Dentro de la doctrina tributaria propiamente dicha, el profesor tucumano Francisco Martínez, en un trabajo que mereció el premio del año 1970 de la Asociación Argentina de Derecho Fiscal (publicado en la Memoria de dicha Asociación correspondiente al bienio 1970-1971, págs. 299/358), cuestiona el pretendido efecto liberatorio del pago del impuesto, desde que conforme a su óptica, el deudor que pretende que el crédito se ha extinguido, hace valer un hecho extintivo que le brinda la situación jurídica de libertad que ocupa nuevamente el *solvens* al oblar la prestación, y no un derecho adquirido. Es de destacar que para el referido autor, el mismo efecto que impide revisar o incrementar la obligación tributaria, se alcanza por conducto del principio de la inalterabilidad del acto de determinación del impuesto.

La restante vertiente, si bien resalta el valor de la creación pretoriana de la Corte, alerta sobre sus limitaciones para resolver todos los casos de retroactividad tributaria. En este orden de ideas, se ha dicho "que la existencia de un pago no influye en lo esencial de la cuestión. Entre tener alguien derecho a que no se le cobre nada más y tener derecho a que no se le cobre nada, porque las disposiciones legales vigentes en una determinada oportunidad no le obligaban a pagar sino lo que pagó, o porque no le obligaban a pagar nada, no hay diferencia que haga al fondo del problema suscitado por una u otra situación. Si hay derecho adquirido en la primera, lo hay en la segunda, porque en una y otra se trataría por igual del derecho a considerar definitiva o irrevocablemente dilucidada y fijada la situa-

ción del contribuyente en orden a las obligaciones impositivas establecidas por un determinado régimen legal. Si el efecto retroactivo... puede autorizar a cobrar el impuesto a quienes no se lo cobró hasta entonces porque conforme al sistema legal que regía... no correspondía cobro alguno, es incontestable que también autorizaría a cobrar cantidades suplementarias si con la aplicación del nuevo régimen la liquidación del gravamen arrojase una suma superior a la que se cobró con sujeción al sistema reformado. Sostener lo contrario es confundir el signo con la causa y atribuir a la existencia material de un recibo un efecto jurídico independiente de lo que ese recibo esencialmente significa. La causa del derecho a oponerse a la aplicación retroactiva de una ley fiscal modificatoria del régimen correspondiente a un determinado gravamen está en que la situación del contribuyente en orden a las obligaciones impositivas establecidas por dicho régimen quedó dilucidada y fijada en oportunidad de consumarse el acto u operación tenido en vista para el gravamen de que se trate. Cuando ha mediado un pago el recibo es el signo de esa dilucidación y fijación; pero cuando no hay pago porque según los valores en juego no correspondía hacerlo, la dilucidación y fijación han existido tan real y positivamente como en el caso del pago; lo único que falta es el signo formal de ella constituido por un recibo" (Fallos: 218:627; disidencia del Ministro Tomás D. Casares).

f) *Afirmación de la irretroactividad de la ley tributaria como resultado de la conjunción de un plexo de principios y garantías constitucionales.*

El desarrollo precedente de la doctrina sobre la materia acredita que la *status questionis* se manifiesta claramente por la existencia en los ordenamientos constitucionales modernos, al menos implícitamente, del principio de la irretroactividad de las disposiciones tributarias materiales que agraven la situación de los contribuyentes, sin perjuicio que los fundamentos que se brindan son múltiples y no siempre coincidentes, que respecto a su alcance hay discrepancias (algunos admiten la aplicación inmediata de la ley respecto de gravámenes con hechos impositivos continuados o periódicos), y que están quienes aceptan excepciones a la regla (fuga ante el impuesto, aplicación de la ley penal tributaria más benigna al infractor, etc.).

Una demostración en tal sentido la brindan las ponencias y comunicaciones técnicas presentadas a las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios realizadas en Montevideo en el año 1984, aportadas por especialistas de diez países.

Los fundamentos esgrimidos en favor de la proscripción de la retroactividad, en dicha ocasión, demuestran cómo el postulado ha dejado de ser patrimonio de las formulaciones económicas liberales, que ponían el acento en la salvaguarda a ultranza de un desorbitado derecho de propiedad, para nutrirse en las más modernas concepciones, que extraen tal corolario del Régimen Republicano, del Estado de Derecho, del principio de legalidad o libertad, o en forma concurrente, de éstas y otras premisas básicas que inspiran las más avanzadas y progresistas Cartas Constitucionales.

## IX

### *Nuevos aportes en el derecho Constitucional Argentino*

#### *a) Convención Nacional Constituyente de 1957*

Si bien la Convención Nacional Constituyente de 1957 pudo tan sólo plasmar la incorporación a nuestra Ley Fundamental del artículo 14 bis en materia de derechos sociales, y la correlativa modificación del inciso 11 del artículo 67, los despachos aprobados, primero de la Subcomisión de Régimen Económico-financiero, y luego de la Comisión Redactora, nos ofrecen un rico material descriptivo del estado en que se encontraba, ya en ese momento, la conciencia jurídica sobre el tema en dictamen.

Me limitaré aquí a transcribir el despacho de la Comisión Redactora, por el que se proponía sustituir el actual artículo 4º de la Constitución Nacional. El texto aprobado por la mayoría de los convencionales integrantes de ese organismo, rezaba como sigue:

“El gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producido de los derechos de importación y exportación; de la actividad económica del Estado; de los servicios que preste; de la tasa de correos y telecomunicacio-

nes; de la venta y locación de bienes de propiedad nacional; de los derechos de peaje por el uso o tránsito de caminos que unan el Distrito Federal con una o más provincias, o a dos o más provincias entre sí, siempre que tales gravámenes sean equitativos y tengan por finalidad la construcción, reparación y conservación de la obra vial respectiva; de las demás contribuciones directas de acuerdo al régimen que establece el artículo 67, inciso 2º, y de los empréstitos y operaciones de créditos para atender urgencias o empresas de utilidad nacional. Los impuestos no tendrán efecto retroactivo, salvo los que deban percibirse durante el año fiscal, y en una misma fuente no podrán superponerse impuestos de igual naturaleza o categoría, cualquiera fuere su denominación o la autoridad nacional, provincial o municipal que lo establezca. La base de los impuestos será la igualdad, proporcionalidad y progresividad. La Nación podrá convenir con las provincias un régimen de coparticipación en los impuestos indirectos concurrentes, siempre que éstas adhieran a la nacionalización y unificación de los mismos y que les asegure un porcentaje de distribución no inferior al cincuenta por ciento del producido líquido de los gravámenes..." Sala de la comisión, 14 de octubre de 1957, firmado: Ricardo Lavalle y otros (Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente del año 1957, Imprenta del Congreso de la Nación; Buenos Aires 1958, Tomo II, págs. 1016/1023).

El apuntado despacho general registró disidencias parciales; en algunas de ellas no se incorporó el principio de irretroactividad de la ley tributaria, mientras que en otras, se le asignó un alcance más amplio. Así en una formulación suscripta por los convencionales Enrique U. Corona Martínez, Américo Ghioldi, Julio González Iramain, Julio César Martella, Alfredo L. Palacios y Nicolás Repetto, se proponía para el párrafo pertinente del articulado 4º reformado: "La base de los impuestos será la igualdad, proporcionalidad y progresividad y las leyes que los sancionen no podrán darles efecto retroactivo" (Diario de Sesiones, Tomo II, págs. 1027/1031).

Como puede advertirse, las iniciativas tienen distinto alcance, y en el despacho de la Comisión Redactora, luego de sentado el principio general de la irretroactividad de los impuestos, si bien se admitía la retracción, ello quedaba limitado a los que debieran percibirse durante el año fiscal. De tal modo se permite deducir que la excep-

ción puede muy bien estar dirigida a aquellos gravámenes de hecho imponible de ejercicio, en los cuales en realidad se trataría de una pseudoretroactividad o efecto inmediato de la ley, desde que el presupuesto de hecho no se hallaría totalmente configurado a la fecha de la sanción legislativa, lo que recién ocurriría a la finalización del período temporal abarcado en la hipótesis del tributo.

*b) Reformas recientes a Constituciones Provinciales*

Dentro de la corriente que se ha iniciado en el curso del corriente año, de revisión de algunas Cartas Constitucionales de Provincia, dos de ellas nos brindan precisiones sobre el tema.

La primera es la de Santiago del Estero, dada en la Sala de sesiones de la Honorable Convención Constituyente el 15 de marzo de 1986.

En su Primera Parte; Sección I de Declaraciones, Derechos y Garantías; Capítulo II de Derechos; el artículo 24 dispone: "Los habitantes de la Provincia son iguales ante la ley y ésta debe ser la misma para todos y tener acción y fuerza uniforme. La igualdad, la equidad, la proporcionalidad y la progresividad de acuerdo a la capacidad contributiva, son la base del impuesto y las cargas públicas. Ningún gravamen o aumento de los ya existentes, establecido por la Provincia o los municipios, puede ser exigido sin que una ley u ordenanza lo establezca, debiendo éstas ser dictadas con anterioridad al inicio del ejercicio financiero".

La segunda es la de San Juan dada, firmada y sellada en la Sala de Sesiones de la Honorable Convención Constituyente a los 23 días del mes de abril de 1986.

En su Sección I de Declaraciones, Derechos y Garantías; Capítulo VII Declaraciones, derechos y garantías económicas, el artículo 109 referente a legislación tributaria preceptúa: "Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exenciones y otros beneficios tributarios. La tributación se rige por los principios de igualdad, generalidad, certeza, obligatoriedad y economía de la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria. Ningún tributo tiene efecto retroactivo, salvo los

que deban percibirse durante el año fiscal, y en una misma fuente no pueden superponerse gravámenes de igual naturaleza o categoría, cualquiera fuera su denominación. Es indelegable la competencia tributaria sobre los tributos, que conforme al sistema rentístico federal le corresponden exclusivamente a la Provincia. El Estado provincial propende a la coparticipación federal de impuestos basada en el principio de solidaridad y a la uniformidad de la legislación tributaria”.

### *Conclusiones*

#### *a) Aproximación preliminar*

Conforme a la doctrina que desde antiguo sostiene el Tribunal, en mi parecer, la sentencia en recurso debe ser confirmada.

Así lo considero, desde que participo del criterio del *a quo* sobre la sustancial correspondencia entre los activos financieros a que se refiere el art. 3 de la ley 22.604, con los bienes exentos de la carga fiscal establecida por la ley 21.282 de impuesto al patrimonio neto.

En tal sentido tiene señalado esta Corte: “Que la denominación dada al gravamen no es suficiente para definir el carácter de éste, pues a tal efecto y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera como incide el impuesto, por cuanto de otro modo podrían fácilmente burlarse los propósitos de aquélla...” (Fallos: 115:92).

De tal manera la exención del impuesto al patrimonio neto, al 31 de diciembre de 1981, con referencia a los bienes que en el *sub examine* pretende el organismo recaudador nacional mantener gravados con el impuesto de emergencia a los activos financieros, se tornaría inoperante, incidiendo el tributo sobre una situación jurídica consumada y extinguida bajo el imperio de la ley 21.282.

No se discute la discrecionalidad legislativa en virtud de la cual se deja sin efecto en materia de impuestos una exención para el futuro, lo que se afirma, conteste con la doctrina de la Corte, es que quien realizó un acto lícito al amparo de un beneficio legal y te-

niéndolo probablemente en cuenta en el cálculo de sus legítimas ganancias, no puede ser privado del mismo por una ley posterior, sin afectar el derecho de propiedad que la Constitución garantiza.

A este respecto el Tribunal en su actual integración, luego de rehabilitadas las instituciones democráticas de la República, tiene decidido: "Que en tales condiciones, no cabe sino señalar que al momento de verificarse el hecho imponible ..., la determinación debía realizarse teniendo en consideración el régimen especial vigente" ... "de lo expuesto se deriva que, toda vez que bajo la vigencia de un sistema de excepción como el examinado, el particular cumplió con todos los requisitos actos y obligaciones sustanciales y requisitos formales en él previstos para ser titular de un derecho, debe tenérselo por adquirido e inadmisibles su supresión por una norma posterior sin agravar el derecho constitucional de propiedad (Fallos: 296:719, 723; 298:472, entre otros), hipótesis que se da en el caso...", *in re*: C. 194, L. XX "Compañía Continental S.A. s/recurso de apelación", sentencia del 27 de diciembre de 1984, considerandos duodécimo y decimosexto; y causa J. 76, L. XIX, "Juan F. Fullana S.A. s/recurso de apelación impuesto a las ganancias", sentencia del 2 de abril de 1985, considerando decimoquinto).

En el primero de los supuestos apuntados, se trataba del acogimiento de la actora a un régimen de reducción de los derechos móviles a las exportaciones, con afianzamiento (no pago), que posteriormente a la verificación del hecho imponible fue derogado, lo que decidió a la Administración Nacional de Aduanas a pretender ejecutar las garantías bancarias.

Por su parte, el segundo precedente citado se refiere al impuesto a las ganancias y a la situación de los contribuyentes que bajo la vigencia de la ley 21.894 cumplieron con sus obligaciones tributarias y que el organismo fiscal pretendió revisar sobre la base de una pretendida ley aclaratoria.

#### b) *Aproximación final*

Tengo para mí, que el principio de legalidad, como lo sostiene calificada doctrina tributaria, posee en nuestra Constitución Nacional

un significado más amplio que el que siempre se le ha reconocido. El es, que el requisito de reserva de ley en la materia, propio de régimen republicano y del estado de derecho, no se agota en que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considerará imponible, sino que se requiere, además, que esa ley sea anterior al momento de la consumación de la hipótesis de incidencia tributaria, entendida la garantía constitucional como una limitación, tanto para la creación de nuevas contribuciones fiscales, cuanto para el agravamiento de las existentes.

Quiero recordar las enseñanzas ya más que centenarias del inspirador y maestro de la Constitución Juan Bautista Alberdi, que previenen contra el fiscalismo de hoy, de ayer y de todos los tiempos. A tal fin sólo transcribiré unos breves conceptos que mantienen toda su vigencia: "Por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional. Por el impuesto mal recaudado, eleváis la contribución de que forma un gasto adicional; atacáis la seguridad, formáis enemigos al gobierno, a la Constitución y al país, alejando las poblaciones asustadas de un fisco armado en nombre de la República de todas las herramientas de la Inquisición. Las contribuciones opuestas a los fines y garantías de la Constitución son contrarias precisamente al aumento del Tesoro Nacional, que según ellas tiene su gran surtidero en la libertad y en el bienestar general". ("Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853"; pág. 226; Editorial Raigal, Buenos Aires, 1954).

Para ello descarto una exégesis estática de la Constitución Nacional, a pesar de observar en sus raíces históricas, que están presentes los valores de legalidad, libertad, certeza, seguridad, propiedad y progreso, porque sus normas se hallan destinadas a perdurar regulando la vida de la República y no a paralizar las innovaciones transformadoras. La interpretación dinámica de la Ley Fundamental, a la luz de la conciencia jurídica de nuestro pueblo, y de la experiencia que ofrecen en franca evolución nuestras propias provincias y otras naciones, permitirá no sólo salvaguardar la garantía de las libertades, sino también brindar tutela a la iniciativa y al emprendimiento económico, de forma que recreen las condiciones de credibilidad y confianza para la inversión privada, sobre la base de reglas

ciertas, clave esencial para el desarrollo de todas nuestras potencialidades (ver en lo pertinente doctrina de Fallos: 256:588; 264:416).

Por lo que llevo expuesto, estimo que el recurso extraordinario debe declararse formalmente procedente, y confirmarse la sentencia apelada. Buenos Aires, 3 de noviembre de 1986. *José Osvaldo Casas*.

#### FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 1º de octubre de 1987.

Vistos los autos: "Insúa, Juan Pedro s/recurso por retardo".

Considerando:

1º) Que la Sala Nº 3 de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, revocó lo decidido en la instancia anterior e hizo lugar a la demanda deducida en autos. Contra dicho pronunciamiento, el organismo fiscal interpuso recurso extraordinario, que fue concedido por el *a quo*.

2º) Que el remedio federal es procedente toda vez que se controvierte la inteligencia de las leyes 21.282 y 22.604, como así también la validez constitucional de esta última, y lo resuelto en la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contrario a las pretensiones de la recurrente.

3º) Que la ley 22.604, publicada en el Boletín Oficial del 9 de junio de 1982, estableció un impuesto de emergencia que se aplica sobre los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981, cuyos titulares sean las personas físicas y las sucesiones indivisas en la medida en que aquella fecha quedara comprendida entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o la declaración de validez del testamento.

4º) Que los referidos bienes son los mismos que se encuentran exentos del impuesto al patrimonio neto creado por la ley 21.282, cuya obligación por el período fiscal 1981, que incluyó el cómputo

de las exenciones correspondientes, fue cumplida por el actor cuando aún no se había dictado la ley 22.604.

5º) Que al no mediar observación al mencionado pago de dicho impuesto el contribuyente adquirió un derecho inalterable con respecto a la obligación tributaria, que goza del amparo constitucional (sentencia del 22 de abril de 1986, *in re*, U.60.XX. "Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/Kelmar S.A.C.I.F.", considerando 3º), y ante lo cual deviene inaplicable el gravamen de emergencia a los activos financieros en tanto alcanza en este caso, a los bienes exentos del tributo creado por la ley 21.282.

6º) Que en el sentido expuesto, el dictamen que antecede contiene fundamentos que se dan por reproducidos *brevitatis causa*, sólo en cuanto resultan concordantes y se vinculan directamente a lo expresado en los puntos anteriores.

Por ello, y de conformidad a lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal con los alcances del punto 6 de esta sentencia, se confirma el fallo de fs. 104/106.

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

---

SANTIAGO FELIPE LLAVER Y OTRA

**RECURSO EXTRAORDINARIO: Trámite.**

Los litigantes que comparecen ante la Corte en virtud del recurso extraordinario no tienen derecho para producir prueba alguna (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

**RECURSO EXTRAORDINARIO: Trámite.**

Corresponde hacer lugar a la oposición efectuada por la recurrida al pedido del Banco Central de que se incorporen al proceso —pese al llama-