

PARTES: Navarro Viola de Herrera Vegas, María c. Estado Nacional
TRIBUNAL: Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS)
FECHA DE SENTENCIA: 1989/12/19
PUBLICACION: REVISTA IMPUESTOS 1990-A-738; REVISTA JURIDICA ARGENTINA LA LEY 1991-A-420 ; LEXCO FISCAL

Considerando:

1) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal revocó parcialmente el pronunciamiento de la instancia anterior y, en consecuencia, admitió la demanda de repetición deducida por la actora de las sumas pagadas en concepto del tributo establecido por la ley 22.604. Contra dicho fallo el representante el Fisco nacional interpuso recurso extraordinario, que fue concedido.

2) Que el apelante sostiene que la Cámara ha efectuado una errónea interpretación de la ley 22.604, ya que su texto - contrariamente a lo decidido por el tribunal a quo- no excluye del ámbito del gravamen a aquellos bienes que no integraban el patrimonio del contribuyente en el momento de sancionarse la ley. Señala que aceptar el criterio de la sentencia apelada podría frustrar los propósitos de la norma, al posibilitar que los eventuales contribuyentes detrajeran de su patrimonio los activos a gravar en razón de haber tomado conocimiento previo de esa forma de imposición.

Considera, en síntesis que, admitida por la Cámara la retroactividad de la ley mencionada y declarada por esta Corte la constitucionalidad de las leyes retroactivas en materia tributaria cuando no se afecten derechos adquiridos, aquel tribunal debió aplicarla pues, precisamente, el propósito de la ley era alcanzar activos financieros anteriores a su sanción.

3) Que a fs. 234/241, el representante de la actora contesta el recurso extraordinario. Afirma que el alcance que la demandada pretende otorgar a la ley 22.604 resulta contrario a los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad en materia impositiva (arts. 4° y 67, inc. 2°) Constitución Nacional) y es, además, violatorio de las garantías de propiedad y razonabilidad (arts. 14, 17 y 28).

4) Que el recurso extraordinario es formalmente procedente pues se encuentra controvertida en autos la inteligencia de una ley federal y alegada su oposición a diversas cláusulas constitucionales (art. 14, incs. 1° y 3°, ley 48).

5) Que la ley 22.604 (B. O. 9/6/82) estableció un impuesto de emergencia que debía aplicarse en todo el territorio de la Nación, por única vez, sobre los activos financieros existentes al 31/12/81 (art. 1°).

De acuerdo con los hechos que el a quo dio por probados, la actora poseía al 31/12/81 acciones de Sucesores S.A. y de

Cautela S.A., parte de las cuales donó a la Fundación Navarro Viola el 5/4/82. Sancionada la ley 22.604, la actora pagó el tributo correspondiente, incluyendo en tal ingreso el importe que correspondía a las acciones donadas, a pesar de considerar improcedente el gravamen en este aspecto, e interpuso luego el pertinente reclamo de repetición.

6) Que corresponde precisar, liminarmente, que -conforme a los términos del recurso extraordinario y de la sentencia apelada- la cuestión que debe resolverse, se limita a determinar la conformidad del gravamen creado por la ley 22.604 con los preceptos constitucionales invocados, en supuestos en los que, como el presente, los bienes cuya titularidad configura el hecho imponible no integran el patrimonio del sujeto pasivo al momento de entrar en vigor la citada norma legal.

7) Que una constante jurisprudencia de este tribunal ha definido la tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ella no se limita a una garantía formal sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho. En este orden de ideas ha señalado que, para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (Fallos: 271:7, consid. 10 y su cita -Rev. La Ley, 134-608-).

8) Que la premisa de tal conclusión está constituida, obviamente, por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (Fallo: 210:855, entre otros -Rev. La Ley, 51-27-).

En tales condiciones no cabe sino concluir que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado (confr. sentencia del Tribunal Constitucional Italiano del 4/5/66, entre otras, Raccolta Ufficiale, volumen XXIII, ps. 387 y siguientes).

9) Que, como lo admite el recurrente, la ley 22.604 tuvo el indudable objetivo de alcanzar con el tributo que creó a los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981, sin que surja ni de su texto ni de la exposición de motivos que lo acompañó que, como condición de su aplicación, fuera necesario que tales bienes permanecieran en el patrimonio del contribuyente al sancionarse la ley. Al ser ello así y no resultar posible, sin forzar la letra ni el espíritu de la ley, efectuar una interpretación de ella que la haga compatible con la garantía del art. 17 de la Constitución Nacional (doct. Fallos: 308:647, consid. 8° y sus citas -La Ley, 1987-A, 160-), con el alcance que resulta de los considerandos que anteceden, corresponde declarar su invalidez.

Por ello, se confirma la sentencia de fs. 194/198 vta. en cuanto fue materia del recurso extraordinario. Las costas de esta instancia serán distribuidas, asimismo, en el orden causado, en atención a la naturaleza de la cuestión planteada y a la forma en que se resuelve. - Enrique S. Petracchi. - Augusto C. Belluscio. - Carlos S. Fayt (en disidencia). - Jorge A. Bacqué.

Disidencia del doctor Fayt:

1) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal revocó parcialmente el pronunciamiento de la instancia anterior y, en consecuencia, admitió la demanda de repetición deducida por la actora de las sumas pagadas en concepto del tributo establecido por la ley 22.604. Contra dicho fallo el representante del Fisco nacional interpuso recurso extraordinario, que fue concedido.

2) Que el apelante sostiene que la Cámara ha efectuado una errónea interpretación de la ley 22.604, ya que su texto - contrariamente a lo decidido por el tribunal a quo- no excluye del ámbito del gravamen a aquellos bienes que no integraban el patrimonio del contribuyente en el momento de sancionarse la ley. Señala que aceptar el criterio de la sentencia apelada podría frustrar los propósitos de la norma, al posibilitar que los eventuales contribuyentes detrajeran de su patrimonio los activos a gravar en razón de haber tomado conocimiento previo de esa forma de imposición, considera, en síntesis, que, admitida por la Cámara la retroactividad de la ley mencionada y declarada por esta Corte la constitucionalidad de las leyes retroactivas en materia tributaria cuando no se afecten derechos adquiridos, aquel tribunal debió aplicarla pues, precisamente, el propósito de la ley era alcanzar activos financieros anteriores a su sanción.

3) Que a fs. 234/241, el representante de la actora contesta el recurso extraordinario. Afirma que el alcance que la demandada pretende otorgar a la ley 22.604 resulta contrario a los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad en materia impositiva (arts. 4° y 67, inc. 2°, Constitución Nacional) y es, además, violatorio de las garantías de propiedad y razonabilidad (arts. 14, 17 y 28).

4) Que el recurso extraordinario es formalmente procedente pues se encuentra controvertida en autos la inteligencia de una ley federal y alegada su oposición a diversas cláusulas constitucionales (art. 14, inc. 3°, ley 48).

5) Que la ley 22.604 (B. O. del 9/6/82) estableció un impuesto de emergencia que debía aplicarse en todo el territorio de la Nación, por única vez, sobre los activos financieros existentes al 31/12/81 (art. 1°).

De acuerdo con los hechos que el a quo dio por probados, la actora poseía al 31/12/81 acciones de Sucesores S.A. y de Cautela S.A., parte de las cuales donó a la fundación Navarro Viola el 5/4/82.

Sancionada la ley 22.604, la actora pagó el tributo correspondiente, incluyendo en tal ingreso el importe que correspondía a las acciones donadas, a pesar de considerar improcedente el gravamen en este aspecto, e interpuso luego el pertinente reclamo de repetición.

6) Que corresponde precisar, liminarmente, que -conforme a los términos del recurso extraordinario y de la sentencia apelada- la cuestión que debe resolverse se limita a determinar la conformidad del gravamen creado por la ley 22.604 con los preceptos constitucionales invocados en supuestos en los que, como el presente, los bienes cuya titularidad configura el hecho imponible no integran el patrimonio del sujeto pasivo al momento de entrar en vigor la citada norma legal.

7) Que una constante jurisprudencia de este tribunal ha definido la tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ella no se limita a una garantía formal sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho. En este orden de ideas ha señalado que, para que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente (Fallos: 271:7, consid. 10 y su cita).

8) Que tal confiscatoriedad es una cuestión de hecho, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Corte, y que debe ser, por ello, objeto de concreta y circunstancia prueba por quien la alega, lo que en autos no se ha producido.

No cabe exigir que la ley deba contener alguna presunción expresa para que tal prueba sea exigible.

Ello es así, conforme a las reglas generales que rigen la materia sin que haya en cuestiones tributarias razón para apartarse de ellas.

9) Que, como lo admite el recurrente, la ley 22.604 tuvo el indudable objetivo de alcanzar con el tributo que creó a los activos financieros existentes al 31/12/81, sin que surja ni de su texto ni de la exposición de motivos que lo acompañó que, como condición de su aplicación, fuera necesario que tales bienes permanecieran en el patrimonio del contribuyente al sancionarse la ley.

Ello no es obstáculo para admitir su constitucionalidad. Las mutaciones patrimoniales no son por si motivo suficiente para excluir, los tributos que han correspondido a los titulares de los patrimonios en las ocasiones que la ley señale.

Tal solución en modo alguno afecta el derecho de propiedad de la Constitución Nacional ampara, pues tal derecho individual no puede entenderse que excluya los poderes impositivos que la misma constitución consagra, que hacen a la subsistencia del Estado que aquélla organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.

10) Que en tales condiciones, no median obstáculos constitucionales frente a la inteligencia de la ley en

cuestión propuesta por el recurrente, la que por otra parte se compadece con el texto de aquélla.

Por ello, se deja sin efecto la sentencia apelada. Con costas. - Carlos S. Fayt.