

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 29 de agosto de 2000.

Vistos los autos: "Famyl S.A. c/ Estado Nacional s/ acción de amparo".

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de La Plata confirmó la sentencia del Juzgado Federal de Primera Instancia de la ciudad de Junín que hizo lugar a la acción de amparo promovida por Famyl Sociedad Anónima Salud para la Familia -dedicada a la prestación de asistencia médica de modo directo y mediante el sistema denominado de "medicina prepaga"- y, en consecuencia declaró la inconstitucionalidad de los arts. 1°, inc. f, y 7° del decreto 1517/98.

2°) Que, tras desestimar las objeciones planteadas por la demandada referentes a que la actora carecería de legitimación para promover el amparo que dio origen a esta causa y a la improcedencia de la vía elegida para encauzar la pretensión, señaló que la ley 25.063 derogó la exención que la ley del impuesto al valor agregado (t.o. en 1977) establecía respecto de las prestaciones brindadas por sistemas de medicina prepaga al sustituir, mediante el art. 1°, inc. e, ap. 4°, el texto del art. 7°, inc. h, punto 7°, último párrafo, del citado ordenamiento legal. Agregó que, a su vez, la nueva ley -según el texto aprobado por el Congreso- estableció en el art. 1°, inc. m, respecto de las prestaciones de medicina prepaga, una alícuota reducida, equivalente al cincuenta por ciento de la fijada con carácter general, y que el Poder Ejecutivo, mediante el decreto 1517/98, invocando la facultad prevista en el art. 80 de la Constitución Nacional, vetó la norma referente a la reducción de la alícuota, y promulgó parcialmente la ley, aun en la parte que derogaba aquella

exención.

3°) Que para decidir el aspecto sustancial de la controversia en sentido favorable a la pretensión de la actora consideró, en síntesis, que la norma observada por el Poder Ejecutivo -la que dispuso la reducción de la alícuota- no era susceptible de ser separada del texto legal, en tanto que la unidad, armonía y espíritu del proyecto de ley sancionado estaban conformadas por la imposición del gravamen a una actividad que anteriormente se encontraba exenta y la aplicación de una alícuota reducida. De esta manera -aseveró- al obrar del modo referido, el Poder Ejecutivo, incrementó en los hechos la alícuota del impuesto en contradicción con la expresa voluntad del Congreso, invadió atribuciones exclusivas de éste, y omitió observar el procedimiento previsto por los arts. 80 y 83 de la Constitución Nacional.

4°) Que sobre la base de tal razonamiento, el a quo concluyó en que "hasta tanto el Congreso se expida sobre la objeción formulada por el Poder Ejecutivo la situación de los adherentes voluntarios a la empresa amparista con relación a los servicios que ésta presta, se deberá regir por la ley anterior 23.349 que declara exenta del IVA a las prestaciones brindadas por los sistemas de medicina prepaga" (fs. 119 vta.).

5°) Que contra lo así resuelto el Estado Nacional interpuso el recurso extraordinario que fue concedido mediante el auto de fs. 165.

Se agravia, en primer lugar, porque en su concepto la sentencia apelada rechazó su defensa relativa a la falta de legitimación de la actora mediante afirmaciones meramente dogmáticas y arbitrarias, que no han dado respuesta a los argumentos de su parte enderezados a demostrar que las normas impugnadas no lesionan derechos subjetivos de aquélla. Aduce

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

al respecto que el impuesto al valor agregado que debe tributar Famyl S.A. será soportado por sus asociados que reciben las prestaciones de medicina prepaga. Afirma que la carga económica del impuesto recaerá sobre estos últimos, que son quienes realmente experimentarán un perjuicio por la aplicación del tributo, ya que la empresa, si bien es la obligada frente al Fisco, trasladará el impuesto, y sólo lo abonará en la medida en que lo paguen sus clientes.

Del mismo modo, sostiene que el fallo es arbitrario en cuanto admitió la procedencia formal de la vía del amparo. Expresa que en un sistema jurídico en el que "rige la regla solve et repete, y en el cual el amparo es un remedio excepcional, sólo admisible cuando no existe otra vía idónea para defender el derecho conculcado, no se concibe que se lo pueda utilizar como un procedimiento ordinario para discutir la constitucionalidad de un impuesto" (fs. 145).

En lo referente a la cuestión de fondo afirma, en resumen, que el decreto 1517/98 es constitucional, y que con su dictado el Poder Ejecutivo no violó el principio de legalidad en materia tributaria, pues ejerció la atribución que le confiere el art. 80 de la Ley Fundamental ya que la promulgación parcial de la ley 25.063 no altera el espíritu y la unidad del proyecto. Afirma que la parte no observada tiene autonomía normativa. Por otra parte, alega que en la hipótesis de que prospere la impugnación a la validez del citado decreto, la consecuencia lógica de ello sería la aplicación de la alícuota contemplada en el proyecto de ley y no, como lo ha resuelto el a quo, que la actividad desarrollada por la actora continúa exenta del impuesto.

6°) Que el recurso planteado es formalmente admisible en cuanto se dirige a cuestionar la decisión del a quo sobre el aspecto sustancial de la controversia, pues la sentencia se

ha pronunciado en contra de la validez de un acto de autoridad nacional (el decreto 1517/98), y se encuentra en discusión la inteligencia de cláusulas de la Constitución Nacional (arts. 80, 83 y 99) y de otras normas de carácter federal, como lo son la ley 25.063 y el citado decreto (incs. 1° y 3° del art. 14 de la ley 48).

7°) Que, en cambio, en lo atinente a los agravios reseñados en los párrafos segundo y tercero del considerando 5°, la apelación planteada resulta inadmisibile.

8°) Que, en efecto, en cuanto al reparo sobre la legitimación de la actora, resulta claro que ésta, en su calidad de contribuyente, se encuentra directamente afectada por las normas cuya validez constitucional ha impugnado, sin que la circunstancia de que el impuesto se encuentre concebido de modo tal de que su carga económica sea trasladable a terceros obste a tal conclusión. Esta última circunstancia podría eventualmente -en la hipótesis de que se compartiese el criterio establecido en el precedente de Fallos: 287:79 (luego abandonado en el caso registrado en Fallos: 297:500)- tener relevancia para determinar la procedencia de una acción de repetición por parte del contribuyente de iure que ha pagado al Fisco el impuesto cuya carga, a su vez, ha trasladado y percibido de terceros. En este supuesto -siempre a tenor del criterio establecido en el primero de tales precedentes, sobre cuya aceptación o rechazo resultaría inoficioso pronunciarse en la presente causa- podría eventualmente objetársele a aquél que estaría pretendiendo obtener del Estado -por vía de la repetición- la compensación patrimonial que ya ha obtenido de terceros. Pero tal clase de razonamiento es manifiestamente inapropiado para un caso como el de autos, en el cual ningún obstáculo puede válidamente erigirse para negar a quien

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

resultaría obligado frente al Fisco al pago del impuesto el derecho a impugnar judicialmente la validez de las normas que darían sustento a tal obligación.

9°) Que a la misma conclusión se llega en lo atinente al cuestionamiento de la procedencia de la vía del amparo toda vez que los argumentos de orden fáctico y procesal esgrimidos por el apelante no tienen entidad suficiente para refutar los fundamentos dados por el a quo ni para dilatar el control de constitucionalidad que constituye la primera y principal misión del Tribunal (conf. Fallos: 318:1154).

10) Que, en cuanto a la cuestión de fondo debatida en el sub examine, cabe señalar que lo relativo al proceso de formación y sanción de las leyes, al constituir una atribución propia de los dos poderes constitucionalmente encargados de ello (el Congreso y el Poder Ejecutivo, según lo establecen los arts. 77 a 84 de la Constitución Nacional), resulta, por regla general, ajeno a las facultades jurisdiccionales de los tribunales (Fallos: 53:420; 141:271; 143:131 y 210:855, entre otros). Empero, es doctrina de esta Corte que tal criterio reconoce excepción en los supuestos -como el suscitado en el sub examine- en que se ha demostrado fehacientemente "la falta de concurrencia de los requisitos mínimos e indispensables que condicionan la creación de la ley" (Fallos: 256:556; 268:352 y doctrina de Fallos: 311:2580, cons. 4° y 5°, entre otros).

11) Que el actual art. 80 de la Constitución Nacional, tras transcribir la regla que fijaba el art. 70 del texto anterior a la reforma de 1994, y sentar el principio de que "los proyectos desechados parcialmente no podrán ser aprobados en la parte restante", establece, como excepción a tal principio, que, "las partes no observadas solamente podrán ser promulgadas si tienen autonomía normativa y su aprobación parcial no altera el espíritu ni la unidad del proyecto

sancionado por el Congreso"; y prescribe que en este caso será de aplicación el procedimiento previsto para los decretos de necesidad y urgencia. Con anterioridad a la reforma del año 1994, el texto constitucional -art. 70- sólo disponía que "Se reputa aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto en el término de diez días útiles".

Como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal, dicha reforma recogió una sólida doctrina de esta Corte, expresada desde el pronunciamiento registrado en Fallos: 268:352, en el que se trató la cuestión de la validez de la promulgación parcial de un proyecto de ley y, correlativamente, si podían considerarse convertidos en ley los artículos no observados. Estableció entonces el Tribunal que cuando el proyecto constituye un todo inescindible, de modo que las normas no promulgadas no puedan separarse del texto legal sin detrimento de la unidad de éste, el Poder Ejecutivo no puede promulgar parcialmente el proyecto de ley sin invadir atribuciones propias del Congreso Nacional y sin asumir la calidad de legislador. Tal doctrina fue reiterada en los precedentes de Fallos: 318:445, cons. 7° del voto de la mayoría y 9° de la disidencia del juez Fayt, y 319:1479, cons. 3° del voto de la mayoría y de la disidencia del juez Petracchi. En esta última sentencia se afirmó -en concordancia con lo ya expresado- que aquella doctrina "se ha visto confirmada por el texto constitucional sancionado en 1994".

12) Que, admitida la constitucionalidad del veto parcial, la cuestión por resolver remite a determinar si, observada por el Poder Ejecutivo la norma que redujo la alícuota del impuesto a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica (inc. m, del art. 1° del proyecto sancionado por el Congreso), con el obvio propósito de que quedasen sujetos a la tasa fijada por el primer párrafo del art. 28 de

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

la ley del tributo, pudo promulgar válidamente la disposición que eliminó la exención de que gozaban los sistemas denominados de medicina prepaga (inc. e punto 4 del art. 1° del citado proyecto). A la luz de los preceptos constitucionales citados, y según la doctrina a la que se hizo referencia, ello conduce a determinar si la disposición promulgada tiene autonomía normativa respecto de la primera y si la aprobación parcial no altera el espíritu o la unidad del proyecto sancionado por el Congreso. A tal efecto, es pertinente destacar, en coincidencia con la opinión de la señora Procuradora Fiscal, que dada la multiplicidad de materias sobre las que trata la ley 25.063 -y la consiguiente relativa independencia de las normas respectivas- no cabe efectuar ese juicio con relación a todas ellas, sino que él debe circunscribirse a las que conciernen al tratamiento en el impuesto al valor agregado de las empresas denominadas de "medicina prepaga", de manera que tal examen queda circunscripto a las disposiciones a las que se ha hecho referencia precedentemente.

13) Que, sentado lo anterior, resulta evidente que la promulgación parcial, en el punto indicado, no se ajusta a lo prescripto por el art. 80 de la Constitución Nacional. En efecto, el Congreso Nacional aprobó dos normas por las que fijó el tratamiento en el impuesto al valor agregado de las empresas de medicina prepaga: por la primera, eliminó la exención establecida por la ley entonces vigente, y por la segunda, dispuso que la alícuota del impuesto sería la mitad de la prevista con carácter general por la ley del tributo. Es manifiesta la unidad existente entre ambas, la cual se encuentra claramente corroborada por el trámite parlamentario, que pone en evidencia la interrelación de una con la otra, y que ése fue el medio que el Congreso consideró adecuado para, por una parte, incrementar la recaudación sujetando al tributo

una prestación que hasta entonces se hallaba exenta pero, al mismo tiempo, atenuando el nivel de la imposición a fin de no encarecer, más allá de lo que estimó aceptable, un servicio de interés social.

14) Que ya en el proyecto enviado por el Poder Ejecutivo, su art. 1º, inc. 1 contemplaba dejar sin efecto la exención que beneficiaba a los sistemas de medicina prepaga (con el alcance que surge de dicho texto), sin efectuar referencia alguna al quantum de la alícuota correspondiente, silencio que, en el caso, y como es obvio, implicaba la lisa y llana aplicación de la general prevista en el art. 28 de la ley (conf. *Antecedentes Parlamentarios*, Ley 25.063, Reforma Tributaria, "La Ley", Buenos Aires, 1999-A-883 y arg. art. 1º, inc. t de ese proyecto).

Sin embargo, dicha norma fue excluida del dictamen de la Comisión de la Cámara de Diputados (conf. *ibid.*, págs. 825-829). Al respecto, como lo recuerda su miembro informante al iniciar el tratamiento del proyecto, si bien el Poder Ejecutivo había solicitado gravar a "tasa plena", entre otros, los servicios de la medicina prepaga, éste "no figura en el dictamen de comisión por lo (...) conflictivo del nivel de discusión de que fue objeto tanto afuera como adentro del Parlamento". No obstante lo expuesto, expresó que "durante el debate en particular, formularemos propuestas en relación" a dicho punto (*ibid.*, pág. 946). Con todo, y seguramente como consecuencia de las encontradas posturas en torno del asunto (hubo opiniones tanto contrarias a dejar sin efecto la exención, como favorables a dicha medida, pese a diferir, éstas últimas, acerca de la alícuota aplicable a los servicios objeto de debate -conf. *ibid.*, págs. 978/979-), lo cierto es que el proyecto finalmente sancionado por la cámara baja se apartó del criterio propiciado por el Poder Ejecutivo. En efecto, si



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

bien aquél incluyó una norma por la que se ponía fin a la exención, redujo la alícuota al 50% de la general (conf. *ibid.*, págs. 995 y 999).

A su vez, en el Senado, no obstante la oposición de algunos legisladores (conf. *ibid.*, págs. 1050; 1066; 1069/1070 y 1080), que, al igual que lo sucedido en la cámara de origen, sostuvieron puntos de vista disímiles en cuanto a los alcances de su desacuerdo; fue explícitamente mantenida la solución aprobada en la Cámara de Diputados. A este respecto, es útil transcribir las palabras del senador Verna, quien, en su carácter de miembro informante de la comisión encargada de examinar el proyecto, señaló que "se incorporan al ámbito de la imposición los importes percibidos por la prestación de servicios de medicina prepaga (...), lo que significa que solamente permanecen exentos los servicios prestados por las obras sociales regidos por la ley 23.660 a sus afiliados obligatorios y los de cooperativas, mutuales y sistemas de medicina prepaga cuando corresponda a servicios derivados por las obras sociales". Y agrega inmediatamente a continuación: "*no obstante, a través del inciso m) del proyecto la tasa general del 21 por ciento se reduce para los servicios de asistencia médica y paramédica que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga que no resulten exentos por esta última disposición*" (el énfasis se ha añadido).

15) Que, en síntesis, los incisos e, punto 4, y m del art. 1° del proyecto constituyen un todo inescindible, motivo por el cual al haber vetado el Poder Ejecutivo al segundo de ellos (el inc. m), la promulgación parcial dispuesta mediante el art. 7° del decreto 1517/98, en cuanto incluyó al primero (inc. e punto 4), es constitucionalmente inválida

porque no se ajusta a lo prescripto por el art. 80 de la Ley Fundamental. En tales condiciones, el citado inc. e, punto 4, no es estrictamente una norma jurídica, de lo que se sigue que el Fisco Nacional no podría fundar derechos en una ley inexistente (Fallos: 268:352, cons. 6° in fine, y doctrina de Fallos: 189:156, 163 y 268:352).

16) Que la conclusión expuesta es la rigurosa consecuencia del ejercicio del control judicial de constitucionalidad encomendado en última instancia a esta Corte respecto de un acto de autoridad nacional realizado en transgresión a una cláusula de la Carta Magna, y que ha sido cuestionado por quien ha demostrado que dicha medida le ocasiona un perjuicio directo y concreto (conf. doctr. de Fallos: 1:340; 32:120; 210:1095, entre muchos otros).

17) Que habida cuenta de que las sentencias del Tribunal deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque ellas sean sobrevinientes a la interposición del recurso extraordinario (Fallos: 298:33; 304:1649; 312:555, entre muchos otros), corresponde examinar la ulterior actuación del Congreso, en orden a lo establecido por el art. 83 de la Constitución Nacional.

En efecto, según surge de la nota 242/99 dirigida por el Senado al señor presidente de la Nación (publicada en el Boletín Oficial del 2 de agosto de 1999), la Cámara de Diputados -atento a la observación que el Poder Ejecutivo efectuó respecto de ciertas normas del proyecto de ley registrado bajo el número 25.063- insistió en su anterior sanción de aquéllas, incluyendo tal insistencia al inciso m del art. 1° del proyecto (que fijaba la alícuota reducida en el IVA para los sistemas de medicina prepaga). Por su parte, el Senado, si bien coincidió con la cámara baja en la insistencia respecto de determinadas normas, en lo que resulta relevante para el

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

caso sub examine, rechazó expresamente la insistencia en lo concerniente al citado inc. m del art. 1°.

De este modo, se advierte con nitidez que no medió, entre ambas cámaras, la exigida confluencia de voluntades en relación al citado inciso a fin de considerarlo como "ley" en los términos del mencionado art. 83 de la Constitución Nacional. Por el contrario, tal diferencia de criterios sobre el punto determina, según lo prescribe la última parte de ese artículo, que "el proyecto no podrá repetirse en las sesiones de aquel año".

18) Que como afirma Juan A. González Calderón, en una de las escasas glosas a este tramo de la norma -correspondiente al anterior art. 72- que, sin duda por su gran claridad, no mereció -al contrario que otros pasajes de ella- la atención preferente de la doctrina, "el fundamento de esta cláusula es obvio y no exige más comentarios que el siguiente: la disidencia entre las cámaras significa que en el Congreso falta la convicción necesaria para insistir en su primer sanción; y el hecho de que una cámara estime oportunas las objeciones del Presidente y la otra las rechace, implica que en la Legislatura no existe homogeneidad de criterio" (Derecho Constitucional Argentino, Lajouane y Cía., Buenos Aires, 1923, t. III, pág. 38; conf. también: págs. 34-39; doct. de Fallos: 189:156, 164, in fine).

19) Que, en síntesis, el Poder Ejecutivo observó válidamente el inc. m del art. 1° y, por lo tanto, esa disposición no se convirtió en ley. La discrepancia entre las cámaras del Congreso en cuanto a la insistencia sobre ese punto obstó a que tal efecto se produjese del modo previsto por el art. 83 de la Constitución Nacional. En tales condiciones, y según ya ha sido expuesto, resulta inválida la promulgación de una norma inescindiblemente vinculada a ella, como lo es la

del inc. e.4 del mismo artículo, por lo cual tampoco esta última constituye ley en la que puedan fundarse derechos del Fisco Nacional; por el contrario, la consecuencia de lo expuesto es que se ha mantenido en vigor el último párrafo del punto 7 del inc. h del primer párrafo del art. 7° de la ley del gravamen y, por consiguiente, la exención que beneficia a la actora, en los términos establecidos con anterioridad a la ley 25.063 sin perjuicio de lo que resulte, para hechos posteriores a la vigencia de la ley 25.239, de lo prescripto por el inc. i de su art. 2°, norma respecto de la cual esta sentencia no implica pronunciamiento alguno, y sobre la que no corresponde decidir a esta Corte ya que su examen resultaría ajeno al objeto de este pleito, habida cuenta de que la aplicación del impuesto al valor agregado a la empresa actora ha sido cuestionada sobre la base de las objeciones formuladas a la ley 25.063.

En lo atinente a la mencionada ley 25.239, sólo cabe dejar establecido que su art. 27 no puede tener el efecto de sanear el vicio que afecta a la ley 25.063 en el punto antes mencionado -pues al respecto el Congreso finalizó su actividad posible, de acuerdo con lo que ordena la Constitución Nacional- ni tampoco la de establecer la aplicación del impuesto a hechos acaecidos y perfeccionados con anterioridad, debido a que, además de que la retroactividad no es aceptable, ella tampoco resulta del texto legal.

Por ello, y de conformidad con las conclusiones del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario en los términos que resultan de los considerandos 6° a 9°, y se confirma la sentencia apelada con el alcance expresado en la presente. Con cos-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

tas. Notifíquese y devuélvase. JULIO S. NAZARENO (según su voto)- EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI (según su voto)- ANTONIO BOGGIANO - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ (en disidencia).

ES COPIA

VO-/-

-//--TO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON JULIO S. NAZARENO

Considerando:

Que el infrascripto coincide con los considerandos 1° a 9° inclusive del voto de la mayoría.

10) Que, en cuanto a la cuestión de fondo debatida en el sub examine, cabe señalar que el actual art. 80 de la Constitución Nacional, tras transcribir la regla que fijaba el art. 70 del texto anterior a la reforma de 1994, y sentar el principio de que "los proyectos desechados parcialmente no podrán ser aprobados en la parte restante", establece, como excepción a tal principio, que, "las partes no observadas solamente podrán ser promulgadas si tienen autonomía normativa y su aprobación parcial no altera el espíritu ni la unidad del proyecto sancionado por el Congreso"; y prescribe que en este caso será de aplicación el procedimiento previsto para los decretos de necesidad y urgencia. Con anterioridad a la reforma del año 1994, el texto constitucional -art. 70- sólo disponía que "Se reputa aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto en el término de diez días útiles".

Como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal, dicha reforma recogió una sólida doctrina de esta Corte, expresada desde el pronunciamiento registrado en Fallos: 268:352, en el que se trató la cuestión de la validez de la promulgación parcial de un proyecto de ley y, correlativamente, si podían considerarse convertidos en ley los artículos no observados. Estableció entonces el Tribunal que cuando el proyecto constituye un todo inescindible, de modo que las normas no promulgadas no puedan separarse del texto legal sin detrimento de la unidad de éste, el Poder Ejecutivo no puede promulgar parcialmente el proyecto de ley sin invadir atribuciones propias del Congreso Nacional y sin asumir la calidad de legislador. Tal doctrina fue reiterada en los

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

precedentes de Fallos: 318:445, cons. 7° del voto de la mayoría y 9° de la disidencia del juez Fayt, y 319:1479, cons. 3° del voto de la mayoría y de la disidencia del juez Petracchi. En esta última sentencia se afirmó -en concordancia con lo ya expresado- que aquella doctrina "se ha visto confirmada por el texto constitucional sancionado en 1994".

11) Que, admitida la constitucionalidad del veto parcial, la cuestión por resolver remite a determinar si, observada por el Poder Ejecutivo la norma que redujo la alícuota del impuesto a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica (inc. m, del art. 1° del proyecto sancionado por el Congreso), con el obvio propósito de que quedasen sujetos a la tasa fijada por el primer párrafo del art. 28 de la ley del tributo, pudo promulgar válidamente la disposición que eliminó la exención de que gozaban los sistemas denominados de medicina prepaga (inc. e punto 4 del art. 1° del citado proyecto). A la luz de los preceptos constitucionales citados, y según la doctrina a la que se hizo referencia, ello conduce a determinar si la disposición promulgada tiene autonomía normativa respecto de la primera y si la aprobación parcial no altera el espíritu o la unidad del proyecto sancionado por el Congreso. A tal efecto, es pertinente destacar, en coincidencia con la opinión de la señora Procuradora Fiscal, que dada la multiplicidad de materias sobre las que trata la ley 25.063 -y la consiguiente relativa independencia de las normas respectivas- no cabe efectuar ese juicio con relación a todas ellas, sino que él debe circunscribirse a las que conciernen al tratamiento en el impuesto al valor agregado de las empresas denominadas de "medicina prepaga", de manera que tal examen queda circunscripto a las disposiciones a las que se ha hecho referencia precedentemente.

12) Que, sentado lo anterior, resulta evidente que la promulgación parcial, en el punto indicado, no se ajusta a lo prescripto por el art. 80 de la Constitución Nacional. En efecto, el Congreso Nacional aprobó dos normas por las que fijó el tratamiento en el impuesto al valor agregado de las empresas de medicina prepaga: por la primera, eliminó la exención establecida por la ley entonces vigente, y por la segunda, dispuso que la alícuota del impuesto sería la mitad de la prevista con carácter general por la ley del tributo. Es manifiesta la unidad existente entre ambas, la cual se encuentra claramente corroborada por el trámite parlamentario, que pone en evidencia la interrelación de una con la otra, y que ése fue el medio que el Congreso consideró adecuado para, por una parte, incrementar la recaudación sujetando al tributo una prestación que hasta entonces se hallaba exenta pero, al mismo tiempo, atenuando el nivel de la imposición a fin de no encarecer, más allá de lo que estimó aceptable, un servicio de interés social.

13) Que ya en el proyecto enviado por el Poder Ejecutivo, su art. 1º, inc. 1 contemplaba dejar sin efecto la exención que beneficiaba a los sistemas de medicina prepaga (con el alcance que surge de dicho texto), sin efectuar referencia alguna al quantum de la alícuota correspondiente, silencio que, en el caso, y como es obvio, implicaba la lisa y llana aplicación de la general prevista en el art. 28 de la ley (conf. Antecedentes Parlamentarios, Ley 25.063, Reforma Tributaria, "La Ley", Buenos Aires, 1999-A-883 y arg. art. 1º, inc. t de ese proyecto).

Sin embargo, dicha norma fue excluida del dictamen de la Comisión de la Cámara de Diputados (conf. *ibid.*, págs. 825-829). Al respecto, como lo recuerda su miembro informante al iniciar el tratamiento del proyecto, si bien el Poder Eje-



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

cutivo había solicitado gravar a "tasa plena", entre otros, los servicios de la medicina prepaga, éste "no figura en el dictamen de comisión por lo (...) conflictivo del nivel de discusión de que fue objeto tanto afuera como adentro del Parlamento". No obstante lo expuesto, expresó que "durante el debate en particular, formularemos propuestas en relación" a dicho punto (ibid., pág. 946). Con todo, y seguramente como consecuencia de las encontradas posturas en torno del asunto (hubo opiniones tanto contrarias a dejar sin efecto la exención, como favorables a dicha medida, pese a diferir, éstas últimas, acerca de la alícuota aplicable a los servicios objeto de debate -conf. ibid., págs. 978/979-), lo cierto es que el proyecto finalmente sancionado por la cámara baja se apartó del criterio propiciado por el Poder Ejecutivo. En efecto, si bien aquél incluyó una norma por la que se ponía fin a la exención, redujo la alícuota al 50% de la general (conf. ibid., págs. 995 y 999).

A su vez, en el Senado, no obstante la oposición de algunos legisladores (conf. ibid., págs. 1050; 1066; 1069/1070 y 1080), que, al igual que lo sucedido en la cámara de origen, sostuvieron puntos de vista disímiles en cuanto a los alcances de su desacuerdo; fue explícitamente mantenida la solución aprobada en la Cámara de Diputados. A este respecto, es útil transcribir las palabras del senador Verna, quien, en su carácter de miembro informante de la comisión encargada de examinar el proyecto, señaló que "se incorporan al ámbito de la imposición los importes percibidos por la prestación de servicios de medicina prepaga (...), lo que significa que solamente permanecen exentos los servicios prestados por las obras sociales regidos por la ley 23.660 a sus afiliados obligatorios y los de cooperativas, mutuales y sistemas de medicina prepaga cuando corresponda a servicios derivados por

las obras sociales". Y agrega inmediatamente a continuación: "no obstante, a través del inciso m) del proyecto la tasa general del 21 por ciento se reduce para los servicios de asistencia médica y paramédica que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga que no resulten exentos por esta última disposición" (el énfasis se ha añadido).

14) Que, en síntesis, los incisos e, punto 4, y m del art. 1° del proyecto constituyen un todo inescindible, motivo por el cual al haber vetado el Poder Ejecutivo al segundo de ellos (el inc. m), la promulgación parcial dispuesta mediante el art. 7° del decreto 1517/98, en cuanto incluyó al primero (inc. e punto 4), es constitucionalmente inválida porque no se ajusta a lo prescripto por el art. 80 de la Ley Fundamental. En tales condiciones, el citado inc. e, punto 4, no es estrictamente una norma jurídica, de lo que se sigue que el Fisco Nacional no podría fundar derechos en una ley inexistente (Fallos: 268:352, cons. 6° in fine, y doctrina de Fallos: 189:156, 163 y 268:352).

15) Que la conclusión expuesta es la rigurosa consecuencia del ejercicio del control judicial de constitucionalidad encomendado en última instancia a esta Corte respecto de un acto de autoridad nacional realizado en transgresión a una cláusula de la Carta Magna, y que ha sido cuestionado por quien ha demostrado que dicha medida le ocasiona un perjuicio directo y concreto (conf. doctr. de Fallos: 1:340; 32:120; 210:1095, entre muchos otros).

16) Que habida cuenta de que las sentencias del Tribunal deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque ellas sean sobrevinientes a la interposición del recurso extraordinario (Fallos: 298:33; 304:1649; 312:555, entre muchos otros), corresponde examinar

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

la ulterior actuación del Congreso, en orden a lo establecido por el art. 83 de la Constitución Nacional.

En efecto, según surge de la nota 242/99 dirigida por el Senado al señor presidente de la Nación (publicada en el Boletín Oficial del 2 de agosto de 1999), la Cámara de Diputados -atento a la observación que el Poder Ejecutivo efectuó respecto de ciertas normas del proyecto de ley registrado bajo el número 25.063- insistió en su anterior sanción de aquéllas, incluyendo tal insistencia al inciso m del art. 1° del proyecto (que fijaba la alícuota reducida en el IVA para los sistemas de medicina prepaga). Por su parte, el Senado, si bien coincidió con la cámara baja en la insistencia respecto de determinadas normas, en lo que resulta relevante para el caso sub examine, rechazó expresamente la insistencia en lo concerniente al citado inc. m del art. 1°.

De este modo, se advierte con nitidez que no medió, entre ambas cámaras, la exigida confluencia de voluntades en relación al citado inciso a fin de considerarlo como "ley" en los términos del mencionado art. 83 de la Constitución Nacional. Por el contrario, tal diferencia de criterios sobre el punto determina, según lo prescribe la última parte de ese artículo, que "el proyecto no podrá repetirse en las sesiones de aquel año".

17) Que como afirma Juan A. González Calderón, en una de las escasas glosas a este tramo de la norma -correspondiente al anterior art. 72- que, sin duda por su gran claridad, no mereció -al contrario que otros pasajes de ella- la atención preferente de la doctrina, "el fundamento de esta cláusula es obvio y no exige más comentarios que el siguiente: la disidencia entre las cámaras significa que en el Congreso falta la convicción necesaria para insistir en su primer sanción; y el hecho de que una cámara estime oportunas las

objeciones del Presidente y la otra las rechace, implica que en la Legislatura no existe homogeneidad de criterio" (Derecho Constitucional Argentino, Lajouane y Cía., Buenos Aires, 1923, t. III, pág. 38; conf. también: págs. 34-39; doct. de Fallos: 189:156, 164, in fine).

18) Que, en síntesis, el Poder Ejecutivo observó válidamente el inc. m del art. 1° y, por lo tanto, esa disposición no se convirtió en ley. La discrepancia entre las cámaras del Congreso en cuanto a la insistencia sobre ese punto obstó a que tal efecto se produjese del modo previsto por el art. 83 de la Constitución Nacional. En tales condiciones, y según ya ha sido expuesto, resulta inválida la promulgación de una norma inescindiblemente vinculada a ella, como lo es la del inc. e.4 del mismo artículo, por lo cual tampoco esta última constituye ley en la que puedan fundarse derechos del Fisco Nacional; por el contrario, la consecuencia de lo expuesto es que se ha mantenido en vigor el último párrafo del punto 7 del inc. h del primer párrafo del art. 7° de la ley del gravamen y, por consiguiente, la exención que beneficia a la actora, en los términos establecidos con anterioridad a la ley 25.063 sin perjuicio de lo que resulte, para hechos posteriores a la vigencia de la ley 25.239, de lo prescripto por el inc. i de su art. 2°, norma respecto de la cual esta sentencia no implica pronunciamiento alguno, y sobre la que no corresponde decidir a esta Corte ya que su examen resultaría ajeno al objeto de este pleito, habida cuenta de que la aplicación del impuesto al valor agregado a la empresa actora ha sido cuestionada sobre la base de las objeciones formuladas a la ley 25.063.

En lo atinente a la mencionada ley 25.239, sólo cabe dejar establecido que su art. 27 no puede tener el efecto de sanear el vicio que afecta a la ley 25.063 en el punto antes

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

mencionado -pues al respecto el Congreso finalizó su actividad posible, de acuerdo con lo que ordena la Constitución Nacional- ni tampoco la de establecer la aplicación del impuesto a hechos acaecidos y perfeccionados con anterioridad, debido a que, además de que la retroactividad no es aceptable, ella tampoco resulta del texto legal.

Por ello, y de conformidad con las conclusiones del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario en los términos que resultan de los considerandos 6° a 9°, y se confirma la sentencia apelada con el alcance expresado en la presente. Con cos-

tas. Notifíquese y devuélvase. JULIO S. NAZARENO.

ES COPIA

VO-//-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

-// -TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO PE-  
TRACCHI

Considerando:

1°) Que adhiero a lo expresado en los considerandos 1° a 4° inclusive del voto de la mayoría.

2°) Que contra lo resuelto por el tribunal a quo a fs. 113/120, el Estado Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 123/156 que fue concedido a fs. 165. Obra a fs. 171/178 el dictamen producido por la Procuración General de la Nación.

3°) Que la demandada cuestiona la sentencia porque el a quo rechazó la defensa de falta de legitimación de la actora opuesta por aquélla, con afirmaciones que considera dogmáticas y arbitrarias. Expresa que en el fallo no se dio respuesta alguna a sus argumentos dirigidos a demostrar que las normas impugnadas no lesionan derechos subjetivos de la actora. En este sentido asevera, en primer lugar, que en tanto la carga del impuesto al valor agregado que debe tributar la empresa actora será soportada por los asociados que reciben las prestaciones de medicina prepaga, son éstos los que realmente experimentarán un perjuicio pues, si bien la empresa Famy S.A. es la obligada al pago frente al Fisco Nacional, ella trasladará el impuesto y sólo lo ingresará en la medida en que lo paguen sus clientes (fs. 133/133 vta). En segundo término, aduce que tampoco en la sentencia se efectuó el menor análisis de los restantes planteos relativos a que en la pericia contable realizada en la causa no se probaron los hechos que demostrarían el perjuicio que a la actora le ocasionó la aplicación de las normas impugnadas. Al respecto, considera que en dicha pericia no ha sido demostrado qué efecto económico produciría para la actora la absorción de la



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

totalidad o de una parte del impuesto; agrega, que constituye una conjetura suponer que la disminución de afiliados que experimentó la empresa Famyl S.A. o la adopción por parte de éstos de planes de medicina prepaga más económicos -circunstancias de las que da cuenta la pericia- obedeció al hecho de haber gravado la actividad con una alícuota del 21% en concepto de impuesto al valor agregado (fs. 134/136).

Concluye, en consecuencia, que si bien no es exigible a quien invoca un agravio o lesión a un derecho subjetivo que lo pruebe "...de manera indubitable", en el caso, ni siquiera se ha demostrado "...como hecho de probabilidad aceptable..." el perjuicio que la actora declara al impugnar las normas que tacha de inconstitucionales (fs. 133 y 136 vta.).

También endilga arbitrariedad a la decisión del a quo en cuanto éste admitió la procedencia formal de la acción de amparo. Sostiene que en un sistema jurídico en el que "...rige la regla solve et repete, y en el cual el amparo es un remedio excepcional, sólo admisible cuando no existe otra vía idónea para defender el derecho conculcado, no se concibe que se lo pueda utilizar como un procedimiento ordinario para discutir la constitucionalidad de un impuesto" (fs. 145).

Finalmente, en lo referente al fondo del asunto debatido, la demandada defiende la constitucionalidad del decreto 1517/98 pues, en su concepto, ha sido dictado en ejercicio de las atribuciones que le confiere el art. 80 de la Constitución Nacional. En tal sentido, expresa que es válida la promulgación parcial del proyecto de ley 25.063 dispuesta por el decreto antes citado, pues la parte no observada de ese proyecto tiene autonomía normativa y, en consecuencia, la promulgación no altera su espíritu ni su unidad. Sustenta esta última afirmación en el hecho de que la propuesta de los legisladores tuvo en mira un objetivo principal, esto es,

incrementar la presión tributaria. Por último afirma que, en la hipótesis de considerar inválido el decreto 1517/98, la consecuencia lógica sería aplicar la alícuota reducida prevista en el proyecto de ley y no, como lo ha resuelto el a quo, considerar que la actividad desarrollada por la actora continúa exenta del impuesto como lo estaba en la ley anterior 23.349.

4°) Que, con el alcance de la concesión (ver fs. 165), el recurso interpuesto es formalmente admisible pues se trata de un pronunciamiento en contra de la validez de un acto de autoridad nacional (decreto 1517/98) y se encuentra en discusión la interpretación de cláusulas de la Constitución Nacional y de otras normas de carácter federal (arts. 80, 83 y 99, inc. 3°, de la Constitución Nacional; ley 25.063 y el decreto antes citado) -incs. 1° y 3° del art. 14 de la ley 48-.

5°) Que basta para declarar la inadmisibilidad de los dos primeros agravios que se han reseñado en el considerando anteúltimo -el relativo al rechazo de la falta de legitimación de la parte actora y el atinente a la improcedencia formal de la vía de amparo- con destacar que dichos agravios se fundan en la doctrina de la arbitrariedad de sentencias, aspecto éste sobre el cual el Tribunal no puede expedirse pues el recurso extraordinario sólo ha sido concedido en tanto se discute "la interpretación y alcance de normas federales" (ver fs. 165) y, el apelante no interpuso recurso de queja al respecto.

De todos modos, considero pertinente efectuar las siguientes aclaraciones:

a) en el presente pleito -en el cual se impugna la constitucionalidad de las normas que obligan a ingresar el impuesto al valor agregado por los servicios que prestan los sistemas de medicina prepaga- la actora aduce que tal como ha

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

sido concebido el mencionado tributo, la carga tributaria será soportada, en definitiva, por el consumidor final al abonar el precio de lo que consume y que, esta circunstancia, le ocasiona distintos daños cuya magnitud no se identifica con el importe que en concepto de impuesto debe ingresar al Fisco.

Concretamente alega como daño: una disminución considerable de la cartera de afiliados a Famyl S.A. durante los meses de enero y febrero de 1999 y la adopción por parte de dichos afiliados de planes de medicina prepaga más económicos que brinda la misma institución (en sustitución de los más onerosos a los que antes habían adherido), ocurrida también en los meses mencionados. Cabe señalar que la existencia de dichos daños, más la aducida imposibilidad de absorber la alícuota del impuesto (21%) sin trasladarlo al precio de los servicios que presta, han sido avalados con la pericia de fs. 46/49 y las aclaraciones brindadas a fs. 61/66, circunstancias que -contrariamente a lo que sostiene la demandada- razonablemente permiten tener prima facie acreditado el perjuicio alegado por la actora, al menos, a los fines de habilitarla a impugnar la validez constitucional de la ley 25.063 y del decreto 1517/98. En consecuencia, puede afirmarse que la actora posee un gravamen en el caso concreto que la legitima a impugnar dicha validez constitucional, en los términos de la doctrina que surge de Fallos: 307:531 y 1656; 310:211; 314:407; 316:687; 321:221, entre muchos otros.

b) en relación a la improcedencia formal de la vía de amparo, descartada la posibilidad de examinar si se configuró un supuesto de arbitrariedad de sentencias (ver lo dicho en el primer párrafo de este considerando), cabe recordar -como lo hace el dictamen de la señora Procuradora Fiscal- que la existencia de otras vías procesales aptas que harían improcedente el amparo no es postulable en abstracto, sino que

depende -en cada caso- de la situación concreta de cada demandante, cuya evaluación, como es obvio, es propia del tribunal de grado. En consecuencia, los argumentos de orden fáctico y procesal que la apelante esgrime no son suficientes para dilatar el control de constitucionalidad que constituye la primera y principal misión de esta Corte (Fallos: 318:1154, considerando 5° y voto de los jueces Petracchi y Bossert, considerando 5°).

6°) Que en cuanto al fondo de la cuestión debatida comparto los argumentos expuestos en los considerandos 10 a 19 del voto de la mayoría -a los que remito en razón de brevedad-, mediante los cuales se ha fundado la invalidez constitucional de la promulgación parcial del proyecto de ley 25.063 dispuesta, en relación al tema debatido, por el art. 7 del decreto del Poder Ejecutivo Nacional 1517/98.

Considero pertinente recordar -ante la insistencia de la apelante acerca de la supuesta autonomía normativa de la porción del proyecto de ley promulgado y del respeto al espíritu y unidad del proyecto de ley sancionado por el Congreso Nacional- lo señalado al fundar mi disidencia en el precedente de Fallos: 319:1479. Allí expresé que el "...supuesto de las llamadas leyes 'ómnibus' [como lo es la ley 25.063 que se examina en este caso] resulta, quizá, un ejemplo paradigmático, aunque no único, de una de las variadas modalidades legislativas en las que suelen ser discernibles entidades diferentes, en un mismo proyecto". De manera tal que en un proyecto de ley es posible comprender "...objetos diversos e independientes, por lo que resulta claro que el 'todo'...no se superpone o confunde, necesariamente, con todo lo que aquél pueda contener. Una cosa es la unidad de un proyecto, y otra, muy distinta, es que un proyecto sea una y sólo

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

una unidad" (ver mi voto en el fallo citado, considerando 4°).

En consecuencia, el hecho de que la reforma tributaria contenida en el proyecto de ley 25.063, como "unidad" o "todo", haya tenido el propósito de aumentar la presión tributaria, nada dice por sí solo acerca del espíritu del "todo" o de la "unidad" que aquí interesa, es decir, la concreta regulación que el legislador previó para el impuesto al valor agregado en relación a los sistemas de medicina prepaga. Como ha sido expuesto en el voto al que adhiero, el Congreso Nacional concibió mediante dos normas que conforman una unidad inescindible los propósitos que inspiraron su dictado: uno, el de gravar un servicio hasta ese momento exento por la ley 23.349, cumpliendo así la pretensión de incrementar la recaudación fiscal; el otro, que por efecto de esa sujeción, no se afectara indebidamente una prestación básica como lo es la asistencia médica, razón por la cual se estableció una alícuota reducida (10,5%) en relación a la prevista con carácter general por la ley del tributo (ver, en especial, considerandos 13 y 15 de dicho voto).

Por ello, y lo concordemente dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario con el alcance que resulta de la presente y se confirma la sentencia. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI.

ES COPIA

DISI-//-



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

-//-DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ADOLFO ROBERTO  
VAZQUEZ

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de La Plata confirmó la sentencia del Juzgado Federal de Primera Instancia de la ciudad de Junín que hizo lugar a la acción de amparo promovida por Famyl Sociedad Anónima Salud para la Familia -dedicada a la prestación de asistencia médica de modo directo y mediante el sistema denominado de "medicina prepaga"- y, en consecuencia declaró la inconstitucionalidad de los arts. 1°, inc. f, y 7° del decreto 1517/98.

2°) Que, tras desestimar las objeciones planteadas por la demandada referentes a que la actora carecería de legitimación para promover el amparo que dio origen a esta causa y a la improcedencia de la vía elegida para encauzar la pretensión, señaló que la ley 25.063 derogó la exención que la ley del impuesto al valor agregado (t.o. en 1977) establecía respecto de las prestaciones brindadas por sistemas de medicina prepaga al sustituir, mediante el art. 1°, inc. e, ap. 4°, el texto del art. 7°, inc. h, punto 7°, último párrafo, del citado ordenamiento legal. Agregó que, a su vez, la nueva ley -según el texto aprobado por el Congreso- estableció en el art. 1°, inc. m, respecto de las prestaciones de medicina prepaga, una alícuota reducida, equivalente al cincuenta por ciento de la fijada con carácter general, y que el Poder Ejecutivo, mediante el decreto 1517/98, invocando la facultad prevista en el art. 80 de la Constitución Nacional, vetó la norma referente a la reducción de la alícuota, y promulgó parcialmente la ley, aun en la parte que derogaba aquella exención.

3°) Que para decidir el aspecto sustancial de la controversia en sentido favorable a la pretensión de la actora consideró, en síntesis, que la norma observada por el Poder Ejecutivo -la que dispuso la reducción de la alícuota- no era susceptible de ser separada del texto legal, en tanto que la unidad, armonía y espíritu del proyecto de ley sancionado estaban conformadas por la imposición del gravamen a una actividad que anteriormente se encontraba exenta y la aplicación de una alícuota reducida. De esta manera -aseveró- al obrar del modo referido, el Poder Ejecutivo, incrementó en los hechos la alícuota del impuesto en contradicción con la expresa voluntad del Congreso, invadió atribuciones exclusivas de éste, y omitió observar el procedimiento previsto por los arts. 80 y 83 de la Constitución Nacional.

4°) Que sobre la base de tal razonamiento, el a quo concluyó en que "hasta tanto el Congreso se expida sobre la objeción formulada por el Poder Ejecutivo la situación de los adherentes voluntarios a la empresa amparista con relación a los servicios que ésta presta, se deberá regir por la ley anterior 23.349 que declara exenta del IVA a las prestaciones brindadas por los sistemas de medicina prepaga" (fs. 119 vta.).

5°) Que contra lo así resuelto el Estado Nacional interpuso el recurso extraordinario que fue concedido mediante el auto de fs. 165.

Se agravia, en primer lugar, porque en su concepto la sentencia apelada rechazó su defensa relativa a la falta de legitimación de la actora mediante afirmaciones meramente dogmáticas y arbitrarias, que no han dado respuesta a los argumentos de su parte enderezados a demostrar que las normas impugnadas no lesionan derechos subjetivos de aquélla. Aduce al respecto que el impuesto al valor agregado que debe tribu-



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

tar Famyl S.A. será soportado por sus asociados que reciben las prestaciones de medicina prepaga. Afirma que la carga económica del impuesto recaerá sobre estos últimos, que son quienes realmente experimentarán un perjuicio por la aplicación del tributo, ya que la empresa, si bien es la obligada frente el Fisco, trasladará el impuesto, y sólo lo abonará en la medida en que lo paguen sus clientes.

Del mismo modo, sostiene que el fallo es arbitrario en cuanto admitió la procedencia formal de la vía del amparo. Expresa que en un sistema jurídico en el que "rige la regla solve et repete y en el cual el amparo es un remedio excepcional, sólo admisible cuando no existe otra vía idónea para defender el derecho conculcado, no se concibe que se lo pueda utilizar como un procedimiento ordinario para discutir la constitucionalidad de un impuesto" (fs. 145).

En lo referente a la cuestión de fondo afirma, en resumen, que el decreto 1517/98 es constitucional, y que con su dictado el Poder Ejecutivo no violó el principio de legalidad en materia tributaria, pues ejerció la atribución que le confiere el art. 80 de la Ley Fundamental ya que la promulgación parcial de la ley 25.063 no altera el espíritu y la unidad del proyecto. Afirma que la parte no observada tiene autonomía normativa. Por otra parte, alega que en la hipótesis de que prospere la impugnación a la validez del citado decreto, la consecuencia lógica de ello sería la aplicación de la alícuota contemplada en el proyecto de ley y no, como lo ha resuelto el a quo, que la actividad desarrollada por la actora continúa exenta del impuesto.

6°) Que el recurso planteado es formalmente admisible en cuanto se dirige a cuestionar la decisión del a quo sobre el aspecto sustancial de la controversia, pues la sentencia se ha pronunciado en contra de la validez de un acto de autoridad

nacional (el decreto 1517/98), y se encuentra en discusión la inteligencia de cláusulas de la Constitución Nacional (arts. 80, 83 y 99) y de otras normas de carácter federal, como lo son la ley 25.063 y el citado decreto (incs. 1° y 3° del art. 14 de la ley 48).

7°) Que, en cambio, en lo atinente a los agravios reseñados en los párrafos segundo y tercero del considerando 5°, la apelación planteada resulta inadmisibile.

8°) Que, en efecto, en cuanto al reparo sobre la legitimación de la actora, resulta claro que ésta, en su calidad de contribuyente, se encuentra directamente afectada por las normas cuya validez constitucional ha impugnado, sin que la circunstancia de que el impuesto se encuentre concebido de modo tal de que su carga económica sea trasladable a terceros obste a tal conclusión. Esta última circunstancia podría eventualmente -en la hipótesis de que se compartiese el criterio establecido en el precedente de Fallos: 287:79 (luego abandonado en el caso registrado en Fallos: 297:500)- tener relevancia para determinar la procedencia de una acción de repetición por parte del contribuyente de iure que ha pagado al Fisco el impuesto cuya carga, a su vez, ha trasladado y percibido de terceros. En este supuesto -siempre a tenor del criterio establecido en el primero de tales precedentes, sobre cuya aceptación o rechazo resultaría inoficioso pronunciarse en la presente causa- podría eventualmente objetársele a aquél que estaría pretendiendo obtener del Estado -por vía de repetición- la compensación patrimonial que ya ha obtenido de terceros. Pero tal clase de razonamiento es manifiestamente inapropiado para un caso como el de autos, en el cual ningún obstáculo puede válidamente erigirse para negar a quien resultaría obligado frente al Fisco al pago del impuesto el

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

derecho a impugnar judicialmente la validez de las normas que darían sustento a tal obligación.

9°) Que a la misma conclusión se llega en lo atinente al cuestionamiento de la procedencia de la vía del amparo toda vez que los argumentos de orden fáctico y procesal esgrimidos por el apelante no tiene entidad suficiente para refutar los fundamentos dados por el a quo ni para dilatar el control de constitucionalidad que constituye la primera y principal misión del Tribunal (conf. Fallos: 318:1154).

10) Que, en cuanto a la cuestión de fondo, cabe señalar que en el proyecto enviado por el Poder Ejecutivo, su art. 1°, inc. 1 contemplaba dejar sin efecto la exención que beneficiaba a los sistemas de medicina prepaga, sin efectuar referencia alguna al quantum de la alícuota correspondiente, silencio que, como es obvio, implicaba la lisa y llana aplicación de la tasa general prevista en el art. 28 de la ley (conf. Antecedentes Parlamentarios, Ley 25.063, Reforma Tributaria, "La Ley", Buenos Aires, 1999-A-883 y arg. art. 1°, inc. t de ese proyecto).

Sin embargo, dicha norma fue excluida del dictamen de la Comisión de la Cámara de Diputados (conf. *ibid.*, págs. 825/829). Al respecto, como lo recuerda su miembro informante al iniciar el tratamiento del proyecto, si bien el Poder Ejecutivo había solicitado gravar a "tasa plena", entre otros, los servicios de la medicina prepaga, éste "no figura en el dictamen de comisión por lo (...) conflictivo del nivel de discusión de que fue objeto tanto afuera como adentro del Parlamento". No obstante lo expuesto, expresó que "durante el debate en particular, formularemos propuestas en relación" a dicho punto (*ibid.*, pág. 946). Con todo, y seguramente como consecuencia de las encontradas posturas en torno del asunto

(hubo opiniones tanto contrarias a dejar sin efecto la exención, como favorables a dicha medida, pese a diferir, estas últimas, acerca de la alícuota aplicable a los servicios objeto de debate -conf. *ibid.*, págs. 978/979-), lo cierto es que el proyecto finalmente sancionado por la cámara baja se apartó del criterio propiciado por el Poder Ejecutivo. En efecto, si bien aquél incluyó una norma por la que se ponía fin a la exención, redujo la alícuota al 50% de la general (conf. *ibid.*, págs. 995 y 999).

A su vez, en el Senado, no obstante la oposición de algunos legisladores (conf. *ibid.*, págs. 1050; 1066; 1069/1070 y 1080), que, al igual que lo sucedido en la cámara de origen, sostuvieron puntos de vista disímiles en cuanto a los alcances de su desacuerdo, fue explícitamente mantenida la solución aprobada en la Cámara de Diputados. A este respecto, es útil transcribir las palabras del senador Verna quien, en su carácter de miembro informante de la comisión encargada de examinar el proyecto, señaló que "se incorporan al ámbito de la imposición los importes percibidos por la prestación de servicios de medicina prepaga (...), lo que significa que solamente permanecen exentos los servicios prestados por las obras sociales regidos por la ley 23.660 a sus afiliados obligatorios y los de cooperativas, mutuales y sistemas de medicina prepaga cuando corresponda a servicios derivados por las obras sociales". Y agrega inmediatamente a continuación: "*no obstante, a través del inciso m) del proyecto la tasa general del 21 por ciento se reduce para los servicios de asistencia médica y paramédica que briden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga que no resulten exentos por esta última disposición*" (el énfasis se ha añadido).

11) Que remitido el proyecto al Poder Ejecutivo

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Nacional, éste, en lo que al presente caso importa, observó el recién aludido inc. m del art. 1° procediendo, a su vez, a promulgar el inc. e, punto 4 del referido art. 1° por el que se había eliminado la exención de que gozaban los sistemas denominados de medicina prepaga. En tales condiciones, el resultado práctico al que se arribó fue que los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica quedaron sujetos a la tasa fijada por el primer párrafo del art. 28 de la ley del tributo, esto es, el 21%.

Por su parte, y como las sentencias del Tribunal deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque ellas sean sobrevinientes a la interposición del recurso extraordinario (Fallos: 298:33; 304:1649; 312:555, entre muchos otros), corresponde señalar que, devueltas las partes objetadas al Congreso Nacional de acuerdo con lo establecido por el art. 83 de la Constitución Nacional, según surge de la nota 242/99 dirigida por el Senado al señor presidente de la Nación (publicada en el Boletín Oficial del 2 de agosto de 1999), la Cámara de Diputados insistió -siempre en lo que al caso importa- en su anterior sanción de la norma vetada (el citado inc. m), temperamento éste que, por lo contrario, no fue seguido por el Senado.

12) Que si bien resulta indiscutible la facultad del Poder Ejecutivo Nacional de desechar en todo o en parte los proyectos de ley que le son enviados no lo es menos que dicha facultad -como cualquiera otra de las a él deferidas por la Constitución Nacional- debe ejercerse con sujeción a las pautas y criterios establecidos en esta última, tal como lo señala de manera expresa, justamente en relación al proceso de formación de las leyes (del cual el veto forma parte), el art. 99, inc. 3°, primer párrafo de la Ley Fundamental.

Sentado lo anterior, corresponde concluir que el veto de que fue objeto el citado inc. m, en tanto ha sido seguido de la devolución parcial del proyecto (al haberse promulgado los tramos no observados), se ha efectuado fuera de los márgenes previstos por la Constitución Nacional pues, como se refirió en el anterior considerando, al haber producido como consecuencia directa la elevación de la alícuota del impuesto fijada por el Congreso para los servicios allí mencionados, alteró un aspecto determinante del proyecto de ley, cuyo discernimiento y precisión, en virtud del principio -de no menor arraigo constitucional- de reserva o legalidad tributaria, únicamente compete a la esfera de atribuciones del Poder Legislativo (arts. 4°, 17, 19, 52; 75, incs. 1° y 2° y 99 inc. 3° y doctrina de Fallos: 155:290; 248:482 y, más recientemente, 319:3400, sus citas y muchos otros).

13) Que establecida -en las circunstancias y por los motivos indicados- la invalidez constitucional del veto del Poder Ejecutivo Nacional, corresponde concluir que el proyecto oportunamente sancionado por el Congreso -en lo referente al punto que ha sido objeto del presente juicio- se ha convertido en ley, en virtud del hecho de que dicho decreto -en el tramo objeto de discusión- devino nulo de nulidad absoluta. En efecto, éste, según se señalara en el anterior considerando, intentó por vía indirecta legislar sobre una materia expresamente vedada al Poder Ejecutivo Nacional (art. 99, inc. 3, 2° párrafo, Constitución Nacional).

14) Que al respecto cabe poner de relieve que las consideraciones expuestas no suponen negar al Poder Ejecutivo el ejercicio de la facultad de vetar en todo o en parte los proyectos de ley que traten sobre materia tributaria. En principio, tal facultad puede ser ejercida en ese campo con sujeción a las mismas reglas constitucionales aplicables res-

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

pecto de otras materias legislativas. Sentado lo que antecede, debe advertirse que en el sub examine se presenta una situación peculiar en la cual no se trata de un veto u observación en sentido propio, sino de la utilización de aquél como un eufemismo para incrementar del 10,5% al 21% la alícuota del impuesto aprobada por el Congreso, en claro apartamiento de la participación que la Constitución Nacional asigna al Poder Ejecutivo en el proceso de formación y sanción de las leyes.

Que en atención a todo ello, y los fundamentos que a mayor abundamiento se exponen infra, corresponde afirmar que en el período considerado en autos, los servicios denominados de medicina prepaga, se encontraban gravados por el impuesto al valor agregado con la alícuota reducida del 10,5%.

15) Que del texto inicialmente enviado por el Poder Ejecutivo Nacional, así como de las consideraciones efectuadas por el Congreso con motivo de su tratamiento (algunos de cuyos tramos esenciales transcriptos en el considerando 10), se advierte con toda claridad que el propósito perseguido fue el de lograr un incremento de los ingresos tributarios, a cuyo fin, en lo concerniente al impuesto al valor agregado, las disposiciones buscaron generalizar su aplicación, resultando alcanzados, de tal modo, servicios como los prestados por la actora.

En tales condiciones, aun cuando en aquella oportunidad no se alcanzó entre el Congreso y el Poder Ejecutivo una unidad de criterio en cuanto al quantum de la alícuota que, respecto del impuesto al valor agregado, debía tributar la actividad objeto de discusión, resulta indudable la confluencia de voluntades en cuanto a dos aspectos de la mayor importancia: por una parte, la referida intención de que los servicios de asistencia médica y paramédica se hallaran alcanzados por el impuesto al valor agregado y, por otra, que la

alícuota correspondiente debía ascender, cuanto menos, al 10,5%. En efecto, esta última ha sido la inequívoca voluntad de la Cámara de Diputados tanto al aprobar inicialmente el proyecto cuanto al insistir en dicho criterio, una vez devuelto aquél por el Poder Ejecutivo. Por su parte, si bien el Senado adhirió inicialmente a ese temperamento, su no insistencia posterior obedece al claro propósito de coincidir con la voluntad del Poder Ejecutivo de que los servicios en cuestión abonaran la alícuota del 21%, lo cual evidentemente comprende a la del 10,5% (confr. H. Senado de la Nación, Versión Taquigráfica, 30a Reunión -12 sesión ordinaria- 30 de junio de 1999).

16) Que en razón de lo precedentemente expuesto cabe apartarse de la ya mencionada conclusión a la que arribara el a quo, según la cual, al estarse ante un supuesto de promulgación inválida, la situación de la actora deberá regirse por la exención establecida por la ley anterior. En efecto; no solamente resulta palmaria la coincidente voluntad de ambas cámaras del Congreso -posteriormente ratificada por el Poder Ejecutivo-, en cuanto a que los servicios en cuestión se hallan alcanzados por el tributo al valor agregado, sino que también se advierte, con igual nitidez, que la alícuota correspondiente no podía ser inferior al 10,5%.

17) Que la señalada conclusión, además de revelarse respetuosa del principio -permanentemente enfatizado por esta Corte- de que los preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder que no sea el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (confr. Fallos citados en el considerando 12); concuerda con la letra y el espíritu que se infiere de la ley de reforma tributaria 25.239, promulgada un año después de la norma aquí cuestionada.



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

18) Que en relación a esta última ley, en efecto, corresponde señalar, que su art. 27 faculta al Poder Ejecutivo Nacional a establecer "planes especiales de facilidades de pago" para el ingreso del impuesto en cuestión adeudado, entre otras, por "las entidades de medicina prepaga correspondientes a los hechos imponibles originados en los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que se hubieran perfeccionado a partir de la entrada en vigencia de la ley 25.063 y hasta la entrada en vigencia de la presente ley". El texto es, pues, inequívoco en cuanto a que para el legislador los servicios prestados por tales entidades se encontraban gravados a partir de la ley 25.063.

Por otra parte, el hecho de que la nueva ley haya establecido explícitamente, mediante el art. 2º, inc. I de la citada ley 25.239, que el tributo al valor agregado comprende -en la alícuota del 10,5%- a las empresas prestatarias de servicios como los suministrados por la aquí actora en nada altera la conclusión expuesta sino que, por el contrario, la robustece. En efecto, si bien es verdad que no constituye una adecuada técnica legislativa la de reiterar lo dispuesto en normas vigentes, en el caso el Congreso tuvo en ese momento frente a sí una situación en la cual múltiples fallos de las cámaras federales de apelaciones determinaron que tras el dictado de la ley 25.063 los servicios de medicina prepaga continuaban exentos del impuesto al valor agregado, de manera que resulta justificado que el órgano competente haya adoptado el recaudo pertinente a fin de evitar que, al menos en lo sucesivo -en la hipótesis de que quedasen firmes tales fallos-, no persistiese una exención que ya había derogado con anterioridad.

19) Que en síntesis, de acuerdo con las razones expuestas, corresponde afirmar que a partir de la ley 25.063

la actividad de la empresa actora dejó de estar exenta frente al impuesto al valor agregado, y quedó alcanzada por ese tributo a la alícuota del 10,5%, según lo estableció el proyecto sancionado por el Congreso, en atención a la invalidez de la observación parcial que el Poder Ejecutivo -con el propósito de incrementar esa tasa- efectuó sobre el punto. Al respecto sólo cabe añadir que resultaría inaceptable que la consecuencia de ese proceder del Poder Ejecutivo llevase a privar de efectos a la decisión adoptada por el Congreso en ejercicio de sus facultades constitucionales y a mantener la dispensa del impuesto cuando tanto uno como otro departamento del gobierno coincidieron en derogarla.

Por ello, y oída la señor Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario en los términos que resultan de los considerandos 6° a 9°, y se revoca la sentencia apelada con el alcance expresado en la presente. Costas por su orden en razón de la complejidad y novedad de la cuestión debatida. Notifíquese y devuélvase. ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.

ES COPIA