

## Procuración General de la Nación

S u p r e m a      C o r t e :

- I -

A fs. 139/142, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo decidido en la instancia anterior, hizo lugar a la acción de amparo entablada por Selcro S.A. y, por ende, declaró la inconstitucionalidad del segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237 -en cuanto delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de establecer los valores para determinar las tasas a percibir por la Inspección General de Justicia - y del art. 4 de la decisión administrativa n<sup>o</sup> 55/00 de la Jefatura de Gabinete de Ministros, que modificó las escalas fijadas a tal fin por el decreto 67/96, ratificado por el aludido art. 59.

- II -

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 150/158, que fue concedido por el a quo a fs. 163, al entender que se encuentra discutida la constitucionalidad de normas federales.

- III -

A mi modo de ver, el primer agravio de la apelante, enderezado a cuestionar la procedencia formal de la vía escogida por la actora resulta inadmisibile, ya que los motivos de orden fáctico y procesal esgrimidos por aquélla no tienen entidad suficiente para desvirtuar los fundamentos dados por el a quo ni para dilatar el control de constitucionalidad, que constituye la primera y principal misión del Tribunal (confr. arg. Fallos: 318:1154; 323:2256, entre otros). Máxi me, cuando

la cuestión a decidir no requiere de mayor debate y la demandada ha podido ejercer debidamente su derecho de defensa -sin que haya sido necesario producir prueba alguna ni discutir sobre los hechos-, por lo que su remisión a un procedimiento ordinario -como lo pretende la accionada- sería sólo un ritualismo inútil.

- IV -

En cambio, la restante queja que formula el Estado Nacional sí torna formalmente admisible el remedio intentado, pues remite a la interpretación que cabe otorgar a normas de carácter federal, cuya constitucionalidad se ha puesto en tela de juicio (art. 59 de la ley 25.237; decretos 360/95 y 67/96, y disposición administrativa n° 55/00 de la Jefatura de Gabinete de Ministros) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que fundó en ella (art. 14, incs. 11 y 31, ley 48).

Por otra parte, hay que tener presente que, en la tarea de establecer el correcto sentido de normas de tal naturaleza, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni del recurrente, sino que le incumbe realizar "una declaratoria sobre el punto" (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

- V -

El Poder Ejecutivo Nacional estableció, mediante el decreto 360/95, las tasas que debía percibir la Inspección General de Justicia por los servicios prestados en el ejercicio de las funciones y facultades atribuidas en la ley 22.315 y su decreto reglamentario 1493/82, es decir, por la inscripción de sus actos constitutivos; de poderes, actos o documen-

## Procuración General de la Nación

tos; por otras prestaciones, etc. (arts. 21, 31 y 71), a la vez que determinó las sanciones que acarrea la falta de pago (arts. 10 y 12).

Posteriormente, el decreto 67/96 introdujo modificaciones al régimen anterior, al fijar otras tasas por los servicios señalados, al tiempo que dispuso una tarifa para el pago de la tasa anual, determinada en relación a la suma del capital social de sus estatutos y de la cuenta ajuste del capital resultante de sus estados contables (art. 41).

A su turno, la ley 25.237, de presupuesto para el año 2000, ratificó en su art. 59 los decretos indicados. Al respecto, es preciso formular algunas precisiones, amén de señalar la confusa e innecesaria referencia efectuada por el legislador en cuanto a que quedaban a salvo los derechos surgidos de pronunciamientos judiciales firmes.

Cabe destacar, en lo atinente al primero de esos decretos, que la citada ley sólo ratificó sus arts. 81, 91 y 12, referidos a una tasa en particular, es decir, a la establecida en el art. 6, ap. IV de la ley 11.672, complementaria permanente de presupuesto (t.o. en 1994) y vinculada al contralor de ciertas actividades -de capitalización, de acumulación de fondos y formación de capitales, de créditos recíprocos y de ahorro para fines determinados y de todas a aquellas que impliquen el requerimiento público de dinero con la promesa de futuras contraprestaciones, etc.-, supuestos donde la Inspección General de Justicia tiene ingerencia en todo el ámbito nacional. Lo relativo a esta tasa no ha sido objeto de discusión en el sub examine, por lo cual resulta inoficioso otro análisis sobre el particular.

Por otra parte, ratificó la vigencia del decreto 67/96, pero sólo "hasta la fecha de promulgación de la presente ley" (art. 59, primer párrafo). Y lo hizo así, en la

inteligencia de que las tasas allí establecidas serían reemplazadas, "a partir de la vigencia de la presente ley" (art. 59, segundo párrafo) por las que determinase la Jefatura de Gabinete de Ministros, mediante la facultad delegada en tal organismo para "fijar los valores o en su caso escalas a aplicar para determinar el importe de dichas tasas, como así también a determinar los procedimientos para su pago y las sanciones a aplicar en caso de su incumplimiento."

Finalmente, a través de la disposición administrativa n° 55/00, la citada dependencia del Poder Ejecutivo determinó los servicios por los cuales se debe abonar una tasa, como así también sus montos y las consecuencias sancionatorias de su falta de pago en tiempo y forma. Esta disposición luego fue modificada por la n° 46/01.

- VI -

A mi modo de ver, está fuera de toda controversia que el tributo aquí discutido es una tasa, en tanto establece de modo coactivo -no voluntario- una contraprestación pecuniaria por un servicio brindado y su presupuesto de hecho consiste en una situación que determina, o se relaciona, necesariamente, con el desenvolvimiento de una cierta actividad de un ente público relativa, en forma individualizada, a la persona obligada a su pago -sujeto pasivo contribuyente-.

Como ha señalado calificada doctrina, la tasa es una "categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por **la ley**, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado." (Giuliani Fonrouge, Carlos María: Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 319 -énfasis agregado-) y que, por ello, desde

## Procuración General de la Nación

el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aún cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en el mismo, ya que el servicio tiene en mira el interés general (confr. Fallos: 251:50 y 222; 312:1575).

En forma paralela, se ha afirmado con razón que "El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal -si bien sus fundamentos son tal vez distintos- llamado también principio de reserva de ley." (Jarach, Dino: Curso de Derecho Tributario, Ediciones Cima, Buenos Aires, 1980, p. 75).

Nuestra Carta Magna prescribe en forma reiterada esa regla fundamental, tanto en el art. 41, puesto que los recursos del Tesoro Nacional se conformarán con "... las de más contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General", como cuando refuerza este contenido en el art. 17, al estatuir que "...Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 41" y, también, cuando prescribe en el art. 52 que corresponde a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones.

V.E. ha expresado, en el precedente de Fallos: 321:366, in re "Luisa Spak de Kupchik y otro v. Banco Central de la República Argentina y otro", que "la jurisprudencia de esta Corte ha establecido categóricamente que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de **impuestos, contribuciones y tasas** (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros), y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que **ninguna carga tributaria** puede ser exigible sin la

preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válida -mente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (causa 'Eves Argentina S.A.', Fallos: 316:2329 -considerando 10 y su cita, entre otros)" (énfasis añadido). Es más, el Poder Ejecutivo nacional tiene vedado establecer tributos aún por la vía extraordinaria de los decretos de necesidad y urgencia, toda vez que el art. 99, inc. 31 de la Ley Fundamental le prohíbe, en forma terminante, emitir este tipo de disposiciones cuando se trate -entre otras- de la materia tributaria. El Tribunal aplicó lo prescripto por esta norma en los conocidos precedentes de Fallos: 318:1154 y 319:3400 ("Video Club Dreams" y "La Bellaca SAACIF", respectivamente).

En lo que atañe al principio de legalidad vinculado con las tasas, se ha pronunciado recientemente el Tribunal, en consonancia con lo dictaminado por este Ministerio Público, en la causa "Berkley Internacional A.R.T. S.A." (Fallos: 323:3770), donde reiteró las líneas fundamentales de la jurisprudencia reseñada.

- VII -

Creo que la aplicación de esa doctrina al sub iudice y a las normas aludidas supra acápite V lleva a concluir, sin lugar a dudas, que el tributo pretendido es inconstitucional.

Por una parte, en lo que hace al decreto 67/96, es patente que, en tanto emana de un Poder del Estado incompetente para establecer tributos, en palmaria violación al principio de legalidad en la materia, resulta contrario a la Ley Fundamental, sin que sea válido exigir el pago de una tasa con apoyo en él.

La pretendida ratificación ex tunc realizada en el primer párrafo del art. 59 de la ley 25.237, por otra parte,

## Procuración General de la Nación

resulta inhábil para su objetivo pues, como lo ha dicho la Corte en la ya citada causa de Fallos: 321:366, la posterior ratificación de un decreto mediante una ley del Congreso es inhábil para justificar la aplicación retroactiva de un tributo. Fue categórico y terminante el Tribunal en el caso citado (considerando 141) cuando afirmó que "bajo el imperio de nuestra Ley Fundamental (Y) es inaceptable que un poder de imposición cuyo ejercicio se halla a extramuros de ésta en los términos señalados, pueda ser concebido como un instrumento eficaz para sortear los óbices constitucionales de otra norma (Y) intrínsecamente írrita. Merecen riguroso rechazo, pues, las argumentaciones sustentadas en la conexión entre dos ordenamientos como los examinados, por las que se pretende asignar efectos convalidantes -con carácter retroactivo- a la ratificación de uno de ellos por el posterior, y se arriba a la absurda conclusión de que integrándose el uno con el otro, la constitucionalidad de ambos textos queda salvaguardada."

Y, por otro lado, la delegación realizada en la Jefatura de Gabinete de Ministros resulta asimismo inadmisibles bajo el prisma constitucional ya que, como lo afirmó acertadamente el a quo, en el art. 59 de la ley 25.237 -ni en ley alguna- se ha establecido la alícuota aplicable, lo cual es, por sí, suficiente para invalidar el gravamen, atento a la falta de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria (conf. Fallos: 323:2256, in re "Famyl S.A. v. Nación Argentina"). En virtud de ello es que resulta inadmisibles el argumento de la recurrente en cuanto a que "no parecía lógico que se recorriera todo el iter legislativo cada vez que fuera necesario ajustar el monto de la tasa", ya que, más allá de lo que pueda opinarse desde el punto de vista de la lógica, la conducta del Poder Ejecutivo resulta inconstitucional a

todas luces (ver fs. 157) al infringir el principio formal de reserva de ley en materia tributaria.

Al respecto, es pacífica la doctrina de los autores en cuanto a que la garantía constitucional de reserva legal en cuestión de contribuciones rige plenamente y que "decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y los elementos de la relación tributaria." (cf. Dino Jarach, op. cit., p. 80), y que "es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir ese monto." (op. cit., p. 80), precisando respecto de la forma de cuantificar la obligación tributaria, que la ley debe contener "en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término, la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de la obligación tributaria." (op. cit., p. 136/137).

Como he dicho, si bien con lo expresado es suficiente para dar por tierra con el tributo discutido, debe observarse que se desprende de lo expuesto en el acápite V -y contrariamente a lo pretendido por la demandada a fs. 156 vta.- que, como la ratificación legislativa del decreto 67/96 sólo lo fue hasta el momento de entrada en vigencia de la ley



## Procuración General de la Nación

25.237 -con la pretensión de otorgarle efectos sólo hacia atrás pero no hacia delante-, al quedar éste sin vigor a partir de tal momento, tampoco existe definición legal vigente sobre ninguno de los otros elementos esenciales de la obligación tributaria, en violación también al mentado principio de reserva de ley tributaria, siendo una inadmisibles delegación total del Congreso en el Poder Ejecutivo que, por lo demás, no encuentra cabida alguna en los parámetros del art. 76 de la Carta Magna.

- VIII -

En virtud de lo expuesto, opino que debe confirmarse la sentencia apelada, en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 14 de mayo de 2002

Es Copia

Nicolás Eduardo Becerra

Buenos Aires, 21 de octubre de 2003.

Vistos los autos: "Selcro S.A. c/ Jefatura Gabinete Mos. deci. 55/00 (dto. 360/95 y 67/96) s/ amparo ley 16.986".

Considerando:

1º) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de la anterior instancia que hizo lugar a la acción de amparo y, en consecuencia declaró la inconstitucionalidad del segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, en cuanto delega la facultad de fijar los valores o, en su caso, las escalas aplicables para determinar el importe de las tasas a percibir por la Inspección General de Justicia, y la nulidad del art. 4º de la decisión administrativa 55/00 de la Jefatura de Gabinete de Ministros, en cuanto modifica las escalas previstas en el art. 4º del decreto 67/96.

2º) Que para decidir en el sentido indicado Ctras rechazar las objeciones de la demandada respecto de la procedencia formal del amparoC el a quo se fundó en el principio de reserva de la ley, que impera en la materia sobre la que tratan las normas impugnadas, y en que no puede admitirse, en virtud de lo prescripto por el art. 76 de la Constitución Nacional, una delegación legislativa como la efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237 puesto que, al carecer de límites precisos, tal autorización importa una "deslegalización tributaria o penal" (fs. 141 vta.), en evidente contradicción con principios enfáticamente reconocidos por el texto constitucional.

3º) Que contra tal sentencia, el Estado Nacional interpuso el recurso extraordinario que fue concedido por el a quo en lo relativo a la controversia sobre la validez constitucional de normas federales, y rechazado en cuanto a los

## Corte Suprema de Justicia de la Nación

agravios referentes a la procedencia de la vía del amparo (confr. fs. 163/163 vta.). Con el alcance con el que ha sido concedido, el recurso resulta formalmente admisible de acuerdo con lo establecido por los incs. 1º y 3º del art. 14 de la ley 48.

4º) Que los decretos 360/95, 67/96, la decisión administrativa 55/00 y la ley 25.237 utilizan la expresión *tasa* al referirse a las prestaciones impuestas a favor de la Inspección General de Justicia, con relación a servicios prestados por dicho organismo. Tal denominación ha sido correctamente empleada por tales normas, pues ella se ajusta plenamente a la naturaleza de dichas cargas, como resulta de la caracterización del concepto de tasa efectuada por la Corte al decidir, mediante remisión al dictamen del señor Procurador General, la causa "Berkley" (Fallos: 323:3770). Basta recordar aquí que en ese precedente, con cita de Giuliani Fonrouge, el Tribunal expresó que la tasa es una "categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado".

5º) Que asimismo, en el mencionado precedente el Tribunal dejó claramente establecido que respecto de esa clase de tributos rige el principio **C**de raigambre constitucional**C** de reserva de la ley o legalidad. En tal sentido, la jurisprudencia de esta Corte resulta categórica en cuanto a que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 321:366 y sus citas), y concordemente con ello ha afirmado que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición

legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400 y sus citas, entre otros).

6º) Que de la reiterada doctrina precedentemente reseñada surge con nitidez que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo (conf. sobre esto último la doctrina del citado precedente de Fallos: 319:3400, en especial, su considerando 9º).

7º) Que, en esta misma línea de razonamiento, al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución (confr. doctrina de Fallos: 148:430; 270:42; 310:2193, entre otros).

8º) Que, por lo demás, no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo.

Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario en los términos precisados **C**en considerando 3º**C** y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BE-

## Corte Suprema de Justicia de la Nación

LLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ANTONIO BOGGIANO -  
ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ - JUAN CARLOS MAQUEDA.

ES COPIA