

Corte Suprema de Justicia desde 1987

EXENCIÓN IMPOSITIVA

Ref.: Impuesto a las ganancias.

Si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la Ley del Impuesto a las Ganancias prevé la exención, y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, esa exención debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es.

(Corte Sup., 26/11/2002 - Cámara de Propietarios de Alojamientos v. DGI.).

Mayoría: Moliné O'Connor, Fayt, Belluscio, Petracchi, López, Vázquez

Disidencia: Boggiano

Abstención: Nazareno

Voto:

Corte Suprema de Justicia desde 1987

EXENCIÓN IMPOSITIVA

Ref.: Impuesto a las ganancias.

El acto que declara el carácter de exento de una entidad no impide que respecto de ella el organismo recaudador ejerza las facultades que le otorga la ley 11683 .

(Corte Sup., 26/11/2002 - Cámara de Propietarios de Alojamientos v. DGI.).

Mayoría: Moliné O'Connor, Fayt, Belluscio, Petracchi, López, Vázquez

Disidencia: Boggiano

Abstención: Nazareno

Voto:

Corte Suprema de Justicia desde 1987

EXENCIÓN IMPOSITIVA

Ref.: Impuesto a las ganancias.

La indagación sobre si los entes persiguen efectivamente un "beneficio público" conserva actualmente utilidad para los casos en los cuales el objeto o las características de ellos no responden estrictamente a los supuestos expresamente contemplados en la Ley del Impuesto a las Ganancias para el otorgamiento de la exención.

(Corte Sup., 26/11/2002 - Cámara de Propietarios de Alojamientos v. DGI.).

Mayoría: Moliné O'Connor, Fayt, Belluscio, Petracchi, López, Vázquez

Disidencia: Boggiano

Abstención: Nazareno

Voto:

Citar Lexis Nº 4/45964

Corte Suprema de Justicia desde 1987

EXENCIÓN IMPOSITIVA

Ref.: Impuesto a las ganancias. Interpretación de la ley.

Las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y fuera de esos supuestos **corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan**, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Disidencia del Dr. Boggiano).

(Corte Sup., 26/11/2002 - Cámara de Propietarios de Alojamientos v. DGI.).

Mayoría: Moliné O'Connor, Fayt, Belluscio, Petracchi, López, Vázquez

Disidencia: Boggiano

Abstención: Nazareno

Voto:

Citar Lexis Nº 4/45965

Corte Suprema de Justicia desde 1987

EXENCIÓN IMPOSITIVA

Ref.: Impuesto a las ganancias.

La sentencia que no examinó la norma estatutaria que establece como uno de los objetivos "organizar la prestación de servicios de orientación y asesoramiento jurídico -administrativo- impositivo a los asociados de la entidad, para una correcta solución de sus problemas atinentes a la actividad específica que desarrollan", ni la acción que llevó a cabo la entidad en consonancia con ella, omitió considerar extremos conducentes para dilucidar el tema en debate, en abierta contradicción con el criterio que reputó esencial para decidir sobre la procedencia de la exención (Disidencia del Dr. Boggiano).

(Corte Sup., 26/11/2002 - Cámara de Propietarios de Alojamientos v. DGI.).

Mayoría: Moliné O'Connor, Fayt, Belluscio, Petracchi, López, Vázquez

Disidencia: Boggiano

Abstención: Nazareno

Voto:

Citar Lexis Nº 4/37664

Corte Suprema de Justicia desde 1987

EXENCIÓN IMPOSITIVA

Las asociaciones sindicales se encuentran beneficiadas, en principio, por la exención genérica prevista por el art. 39 de la ley 23551, y por la específica contemplada en el art. 20, inc. f, de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997), la cual condiciona

la dispensa a que las ganancias obtenidas por las entidades que menciona - entre las que están las asociaciones gremiales - se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios.

(Corte Sup., 16/09/1999 - U.T.G.R.A. Unión Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina v. D.G.I. s/ acción de amparo.). Fallos 322:2173.

Magistrados: Nazareno, Moliné O'Connor, Fayt, Belluscio, Boggiano, López, Bossert, Vázquez

Voto: Petracchi

Disidencia:

Citar Lexis Nº 4/37665

Corte Suprema de Justicia desde 1987

EXENCIÓN IMPOSITIVA

El carácter de sujeto exento estará dado por el encuadramiento de la entidad actora en las previsiones del art. 39 de la ley 23551 y el art. 20, inc. f, de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997) , y no por la circunstancia de que cuenta o deje de contar con una resolución del ente recaudador que declare explícitamente que reviste esa calidad, máxime si se tiene en consideración que el citado art. 39 dispone que **la exención opera automáticamente, por la sola obtención de la personería gremial**.

(Corte Sup., 16/09/1999 - U.T.G.R.A. Unión Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina v. D.G.I. s/ acción de amparo.). Fallos 322:2173.

Magistrados: Nazareno, Moliné O'Connor, Fayt, Belluscio, Boggiano, López, Bossert, Vázquez

Voto: Petracchi

Disidencia:

Citar Lexis Nº 4/37666

Corte Suprema de Justicia desde 1987

EXENCIÓN IMPOSITIVA

La resolución de la DGI, que había reconocido a la actora el carácter de exenta del pago del impuesto a los réditos - hoy impuesto a las ganancias - no impide que el organismo recaudador ejerza respecto de la actora **las potestades de fiscalización y verificación que le otorga la ley 11683** (arts. 33 a 36 del texto ordenado en 1998).

(Corte Sup., 16/09/1999 - U.T.G.R.A. Unión Trabajadores Gastronómicos de la República Argentina v. D.G.I. s/ acción de amparo.). Fallos 322:2173.

Magistrados: Nazareno, Moliné O'Connor, Fayt, Belluscio, Boggiano, López, Bossert, Vázquez

Voto: Petracchi

Disidencia:

Citar Lexis Nº 4/34921

Corte Suprema de Justicia desde 1987

EXENCIÓN IMPOSITIVA

Ref.: Interpretación de la ley. Leyes impositivas. Impuesto. Promoción industrial. Igualdad.

Las exenciones fiscales configuran un privilegio que sólo en situaciones de verdadera excepción y beneficio general admiten respaldo constitucional, por agravar el principio de igualdad de las cargas públicas (Voto del Dr. Eduardo Moliné O'Connor).

(Corte Sup., 31/08/1999 - Superinox S.A. v. Estado Nacional /Ministerio de Economía de la Nación /Secretaría de Hacienda s/ inconstitucionalidad). Fallos 322:1927.

Magistrados: Nazareno, Fayt, López, Vázquez

Voto: Moliné O'Connor,

Disidencia: Belluscio, Petracchi, Boggiano, Bossert

Abstención:

* * *

FALLO IN EXTENSO

(Corte Sup., 29/08/2000 - FamyI S.A. v. Estado Nacional). JA 2001-III-651.

Con nota de ALEJANDRO PÉREZ HUALDE

OPINIÓN DE LA PROCURADORA FISCAL.- Suprema Corte: 1. A fs. 16/21, "FamyI S.A." promovió acción de amparo contra el Estado Nacional -Poder Ejecutivo Nacional, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos- con el fin de obtener que se declare la inconstitucionalidad de la ley 25063 (1), vetada y promulgada parcialmente por decreto 1517/1998 (2) y que, en consecuencia, se mantenga la exención del impuesto al valor agregado (IVA, en adelante) para la actividad que desarrolla.

Dijo que presta a sus asociados asistencia médica, de forma directa y mediante el sistema de medicina prepaga, servicio este último que, hasta la sanción de la ley citada, se encontraba exento del IVA. Recordó que, en el proyecto de ley para generalizar dicho impuesto, el Poder Ejecutivo incluyó los servicios sanitarios de asistencia médica y paramédica, para los cuales propuso la alícuota general del 21%. Sin embargo, el Congreso de la Nación, al sancionar la ley 25063, gravó dichos servicios pero con una alícuota reducida al 10,5%. El Poder Ejecutivo, cuando promulgó la ley, consintió la extensión del impuesto a los servicios mencionados, pero la vetó parcialmente al incluir -entre las observaciones formuladas- el inc. m del art. 1 , referido a la alícuota reducida, con la consecuencia de que los sistemas de medicina prepaga tributen a la tasa general del 21%.

Sostuvo la admisibilidad de la vía procesal intentada por no existir otros medios administrativos o judiciales idóneos para lograr el fin perseguido, con la celeridad requerida para evitarle daños graves e irreparables, máxime cuando la invalidez del acto impugnado resulta manifiesta.

Adujo que, de acuerdo con el art. 80 de la Carta Magna (3), el Poder Ejecutivo tiene la potestad de vetar parcialmente la ley pero, en principio, la parte no desechada no puede ser promulgada, salvo que tenga autonomía normativa y no se altere el espíritu ni la unidad de la ley sancionada por el Congreso, en cuyo caso debe aplicarse el procedimiento previsto para los decretos de necesidad y urgencia. En la especie, no se han respetado su espíritu y unidad, porque el legislador quiso gravar el servicio con una tasa reducida, motivo por el cual el Presidente debió reenviar el proyecto de ley a la Cámara de origen, con la objeción respectiva y abstenerse de promulgar la norma en lo restante.

Indicó que, a través del procedimiento descripto, se ha violado el principio de legalidad en materia tributaria (arts. 4 , 17 y 75 inc. 2 CN.), sobre la cual no tiene competencia el Poder Ejecutivo, ni siquiera a través de los decretos de necesidad y urgencia, conforme a la expresa prohibición del inc. 3 del art. 99 de la Carta Magna.

Agregó que no tiene otra opción que trasladar, el peso del tributo, al consumidor final -los afiliados- ya que, de lo contrario, tendría rentabilidad negativa y debería cesar en su operatoria, pero que, a su vez, dicho traslado determina una pérdida de afiliados o una modificación en la suscripción de planes hacia aquellos de más bajo costo, con disminución de sus utilidades.

2. A fs. 29/41, el Estado Nacional presentó el informe previsto en el art. 8 ley 16986 (4) y solicitó el rechazo de la acción. Indicó que el tratamiento dado por la ley del IVA al servicio de medicina prepaga -tras la reforma de la ley 25063 - es el de una exención objetiva, con limitaciones subjetivas y condiciones formales. El art. 7 inc. h pto. 6 de la citada ley dispone al exención de los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, cuando intervengan en la prestación obras sociales regidas por la ley 23660 (5), creadas o reconocidas por normas nacionales o locales, o se trate de cooperativas, mutuales o sistemas de medicina prepagas que correspondan a servicios derivados por las obras sociales. Además, se limita a los importes que deban abonar los prestadores, a la cuota abonada por el adherente y a todo pago directo que, a título de seguro o coseguro, o en caso de falta de servicio, deban efectuar los beneficiarios y tampoco abarca a los adherentes voluntarios a las obras sociales, donde se aplica el tratamiento dado a los sistemas de medicina prepaga.

Recordó que el inc. m del art. 1 ley 25063, que dispone la alícuota del 10,5%, no fue incorporado a la ley del IVA en el art. 28 , que contiene las tasas diferenciadas, sino como artículo sin número a continuación del art. 54, en el Título IX de la ley, "Disposiciones transitorias". Agregó que, si la intención del legislador hubiese sido gravar los servicios en cuestión con la alícuota del 10,5%, la hubiera incluido en el citado art. 28.

Sostuvo que la observación parcial realizada por el Poder Ejecutivo es fruto del ejercicio de facultades constitucionales y que, en modo alguno, rompe la unidad del proyecto de ley, ni altera su letra ni su espíritu, por lo que es innecesario el reenvío al Congreso (ver fs. 32 vta.).

Añadió que es claro que el legislador gravó los servicios en cuestión -antes exentos- y que el Poder Ejecutivo no determinó una alícuota inexistente en la ley, sino que vetó un artículo que, con carácter transitorio, establecía una alícuota reducida para ellos.

Así, negó que se hubiese violado el principio de legalidad y que se tratara de ejercicio inconstitucional de la facultad de veto.

En cuanto a la vía elegida por la contraria, cuestionó su admisibilidad, al configurar un procedimiento residual y extraordinario. Además, sostuvo que el amparista no demostró el daño concreto que denuncia, toda vez que quien resulta afectado por el gravamen es el consumidor final y que la disminución del número de afiliados es un hecho sujeto a prueba, lo cual queda fuera del limitado marco cognoscitivo del amparo.

3. A fs. 113/120, la C. Fed. La Plata confirmó el pronunciamiento de la instancia anterior, en cuanto hizo lugar a la acción y declaró la inconstitucionalidad de los arts. 1 inc. f y 7 decreto 1517/1998 .

Para así decidir, consideró, en primer término, que la actora se encuentra legitimada activamente, porque revista calidad de agente de retención del tributo cuestionado, con obligaciones sustanciales y formales cuyo incumplimiento le acarrea sanciones legales. Asimismo, estimó que la vía intentada es procedente ya que los óbices formales de los incs. a y d del art. 2 ley 16983 se encuentran superados por el art. 43 de la Carta Magna y porque se discute una cuestión de puro derecho.

En cuanto al fondo del asunto, precisó que el art. 1 inc. 3 ap. 4 ley 15063 derogó la exención que gozaban las prestaciones de los servicios de medicina prepaga en el IVA (art. 7 inc. h últ. párr. pto. 7 ley 23349 [6], t.o. decreto 280/1997 [7]) y que, mediante el inc. m del mismo art. 1, se estableció la alícuota reducida del 10,5%. El Poder Ejecutivo, mediante el decreto en crisis, vetó la norma en lo referido a la reducción de la alícuota y promulgó parcialmente la ley -aun en la parte que derogaba la originaria exención-, con invocación de la facultad consagrada en el art. 80 CN.

Entendió que, de la inteligencia de los arts. 80 , 83 y 99 inc. 3 de la Ley Fundamental surge que, en la especie, si bien el veto es válido, era improcedente la promulgación parcial, dado el carácter y naturaleza de la norma observada (inc. m del art. 1 ley 25063), pues no se trata de una norma separable del resto del texto legal y la observación no mantiene la unidad, armonía y espíritu del proyecto de ley sancionado conformada en el caso por la imposición del gravamen a una actividad antes exentas, pero con la determinación de una alícuota reducida. En los hechos, la observación del Ejecutivo implica un aumento de la alícuota, en contradicción con la voluntad legislativa, consistente en gravar en forma reducida el costo de las prestaciones a cargo de la amparista.

A mayor abundamiento, advirtió que al Poder Ejecutivo le estaba vedada asimismo acudir a la facultad prevista para el dictado de los decretos de necesidad y urgencia, porque se trata de materia tributaria, prohibida por el inc. 3 del art. 99 de la Carta Magna.

Consecuentemente, y hasta tanto el Congreso se expida sobre la observación formulada, la situación de los asociados voluntarios a la empresa amparista, se deberá regir por la ley tributaria anterior, que declara exenta del IVA a las prestaciones brindadas por los sistemas de medicina prepaga.

4. Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 123/156. Sostiene su procedencia formal, toda vez que se discute en autos la inteligencia de normas federales, que la sentencia es arbitraria por no ser una derivación razonada del derecho vigente y que la materia discutida excede el mero interés de las partes, al afectar el de la comunidad toda, por lo que reviste gravedad institucional.

En cuanto a sus agravios contra el decisorio del a quo, sostiene, en primer lugar, que la actora no está legitimada, pues carece de un derecho subjetivo vulnerado, en la medida que traslada el IVA al consumidor final al cobrarlo junto con el precio del servicio, sin experimentar perjuicio alguno. Desestima, en tal sentido, el argumento esgrimido por la amparista quien denuncia el incremento de los costos operativos y administrativos ocasionados por el cobro, a sus afiliados, de una suma en concepto de IVA que se adiciona a sus cuotas sociales.

Por otra parte, afirma que el amparo no es la vía apta para ventilar la pretensión de la actora, ya que no se trata de un acto viciado de arbitrariedad manifiesta, pues el decreto 1517/1998 es un acto dictado por el Poder Ejecutivo en ejercicio de facultades constitucionales, cuya discusión -en todo caso- debe hacerse por la vía ordinaria, con amplitud de debate y prueba.

Expresa que el decisorio recurrido importa una violación del principio de división de poderes e impide la tempestiva percepción de las rentas públicas, en detrimento de su derecho de defensa en juicio y del debido proceso. Agrega que, en nuestro ordenamiento jurídico, los impuestos se deben pagar siempre, sin perjuicio de la posibilidad de repetirlos, si resultan mal determinados o son inconstitucionales.

Indica que la promulgación parcial de la ley 25063 no alteró su espíritu ni su unidad y que la parte no observada posee autonomía normativa. El espíritu de la norma fue aumentar la presión tributaria y el inciso no promulgado, donde el legislador redujo la alícuota para la actividad en cuestión, "constituyó una parte adjetiva del proyecto, una regulación parcial, de cuya subsistencia en modo alguno depende el espíritu y la unidad del proyecto. Por eso lo pudo suprimir perfectamente en la promulgación" (f. 147 in fine). Señala así que se respeta más la normativa querida por el legislador si se grava la actividad con la tasa del 21%, que permitiendo su exención.

Sostiene, asimismo, que la sentencia apelada desconoce las facultades colegislativas del Poder Ejecutivo, sin que exista precepto constitucional que impida vetar parcialmente una ley tributaria. Y, además, que no respeta el principio de congruencia, puesto que, si lo cuestionado es el decreto que, al vetar la alícuota del 10,5% dejó vigente la del 21%, lo correcto hubiera sido mantener la alícuota establecida por el legislador en vez de la exención anterior.

Señala, por último, que la sentencia resulta arbitraria, por desconocer la facultad del Poder Ejecutivo para disponer las medidas que a su juicio considere necesarias a los fines de la transición entre las formas de imposición anteriores, en tanto establecían una exención, y las nuevas, que gravan la actividad con una alícuota general del 21%. Así, el decreto 1517/1998 se motiva en elementales razones de control fiscal y de índole recaudatoria.

5. En mi opinión, el remedio federal es formalmente admisible, toda vez que se halla en juego la inteligencia de normas federales (arts. 80 , 83 , 99 inc. 3 CN.; art. 1 inc. m ley 25063 y arts. 1 inc. f y 7 decreto 1517/1998 del Poder Ejecutivo Nacional) y el resultado del litigio ha sido adverso a los derechos que la vencida fundó en aquéllas (art. 14 incs. 1 y 3 ley 48 [8]). En consecuencia, al hallarse reunidos los demás requisitos de admisibilidad, estimo que el recurso extraordinario fue correctamente concedido por el a quo.

6. La amparista actúa en su condición de sujeto pasivo del IVA, debido a su actividad como prestadora de servicios de medicina prepaga, razón por la cual estimo que debe ser rechazado, sin más, el agravio basado en su falta de legitimación suficiente para cuestionar la constitucionalidad del decreto referido.

La calidad de contribuyente le impone las ineludibles obligaciones sustanciales de incorporar al precio de sus servicios el tributo, y de ingresarlo al organismo recaudador, con la deducción del gravamen que a ella le facturen sus proveedores (conf. arts. 10, 11, 12 y 24 ley de IVA), así como también, el deber de cumplir con requerimientos formales en forma periódica, como por ejemplo -entre otros- realizar declaraciones juradas mensuales y anuales (art. 27), estar sujeto a regímenes de retención y percepción del tributo (resoluciones generales DGI 3337 [9], resoluciones generales AFIP 17 [10], 18 [11] y modificatorias, entre otras); tal como, por otra parte, lo reconoce la demandada. Por lo tanto, resulta indudable su legitimación y también la existencia de un "caso" o "causa" a su respecto, en los términos del art. 116 CN.

Cabe señalar que tampoco puede ser atendido el argumento de la recurrente sustentado en la ausencia de perjuicio para la actora, en razón del traslado del gravamen a los consumidores finales, pues ha expresado V.E., en consolidada doctrina, que "el interés inmediato y actual del contribuyente que paga un impuesto, existe con independencia de saber quién puede ser, en definitiva, la persona que soporte el peso del tributo, pues las repercusiones de éste determinadas por el juego complicado de las leyes económicas, podrán llevar a la consecuencia inadmisibles de que en ningún caso las leyes de impuestos indirectos y aun las de los directos en que también aquélla se opera, pudieran ser impugnadas como contrarias a los principios fundamentales de la Constitución Nacional" (Fallos 297:500).

7. En cuanto al agravio fundado en la aducida improcedencia de la vía elegida para ventilar la cuestión, es mi parecer que, contrariamente a lo afirmado por la demandada, el inc. a del art. 2 de la norma citada -al igual que toda la ley de amparo- debe interpretarse a la luz del art. 43 CN. reformada, que ha establecido la procedencia de dicha acción "siempre que no exista otro medio judicial más idóneo". Ha expresado V.E. que "la alegada 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" (Fallos 318:1154) (12).

Además, sabido es que la vía residual del amparo se verá desplazada cuando se demuestre la existencia de un recurso que resulte con mejor aptitud procesal para lograr la plena restitución del derecho afectado. En el sub judice, la recurrente no ha alegado y, por ende, mucho menos demostrado como debía, cuál es la vía más idónea que obstaría a la procedencia indicada y los argumentos de orden fáctico y procesal alegados no tienen entidad suficiente, en mi concepto, 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.

En lo referente al óbice del art. 2 inc. d ley 16986, invocado por la recurrente para excluir la vía intentada, sostuvo el tribunal que aquélla "halla su quicio constitucional en tanto se admita el debate de inconstitucionalidad en el ámbito del proceso de amparo, cuando en el momento de dictar sentencia se pudiese establecer si las disposiciones impugnadas resultan o no clara, palmaria o manifiestamente violatorias de las garantías constitucionales que este remedio tiende a proteger (...). Impedir este análisis en el amparo es contrariar las disposiciones legales que lo fundan al establecerlo como remedio para asegurar la efectiva vigencia de los derechos constitucionales, explícitos o implícitos, así como la función de esta Corte de preservar la supremacía constitucional (arts. 31 y 100 de la Ley Fundamental)" (Fallos 313:1513 , consid. 13).

Por lo demás, y conforme indicaré infra, aun cuando se han aportado a la acusa algunas pruebas referentes al daño patrimonial que dice experimentar la actora, la cuestión debatida resulta de puro derecho.

En mi concepto, por lo tanto, resulta procedente la vía intentada, razón por la cual el agravio debe ser desestimado.

8. El Presidente de la Nación participa en el proceso de formación y sanción de las leyes, tanto en lo relativo a la presentación ante el Congreso de proyectos de ley, como en cuanto a la aprobación de los proyectos una vez que fueron sancionados por ambas Cámaras y enviados para su promulgación y publicación (conf. arg. inc. 3 párr. 1º del art. 99 CN.). Asimismo, tiene la potestad de observar un proyecto de ley, para desecharlo, "en el todo o en parte", conforme surge de lo dispuesto por los arts. 80 y 83 de la Carta Magna, circunstancia que obliga a devolver el proyecto con las objeciones a la Cámara de origen, para su nuevo tratamiento por el legislador, de acuerdo con el artículo citado en último término.

Esta función ha sido denominada por autorizada doctrina como la "actividad colegislativa del Poder Ejecutivo", al expresar que las leyes "como es sabido, son dictadas por el Congreso, pero no tienen fuerza de tales hasta que quedan promulgadas. El Ejecutivo es un poder colegislador, que puede intervenir espontáneamente, por medio de los ministros, en la formación y discusión de aquéllas (art. 92), o por requisición de las Cámaras (art. 63). En este carácter de poder colegislador es que el Ejecutivo tiene el derecho de veto suspensivo, por el cual puede oponerse a la sanción de la ley, dentro de los diez días útiles siguientes a aquel en que las Cámaras se la remitieron para promulgarla (art. 70). El veto del Ejecutivo trae como consecuencia que las Cámaras deban discutir de nuevo el proyecto observado y aprobarlo cada una por mayoría de dos tercios de votos; si el proyecto no obtiene este número de votos, fracasa, queda postergado para mejor oportunidad (art. 72)" (González Calderón, Juana, "Derecho Constitucional argentino. Historia, teoría y jurisprudencia de la Constitución", t. I, 1930, Ed. J. Lajouane y Cía., p. 468, con las referencias realizadas al texto anterior a la reforma de 1994).

Se desprende, de lo dicho, que este carácter de colegislador tiene exclusivamente carácter negativo pues, mediante el ejercicio de la potestad de observar los proyectos que le envía el Congreso, sólo puede oponérseles y privarlos de fuerza de ley e impedir su transformación en normas legales que se incorporen al ordenamiento jurídico argentino.

La potestad del Presidente de la Nación de observar un proyecto de ley no está sujeta a otra condición que la de ser ejercida dentro del plazo de diez días útiles (art. 80 CN.). Asimismo, es amplia ya que puede motivarse no sólo por cuestiones vinculadas con la constitucionalidad de aquél, sino también en razones de oportunidad o conveniencia, políticamente apreciadas por el Ejecutivo.

Sin embargo, es menester destacar que el ejercicio de la potestad de vetar proyectos de ley, resulta separable de las cuestiones atinentes a la promulgación de la norma.

Para el caso de que la observación realizada sea parcial, el art. 80 de la Carta Magna sienta el principio general, al establecer que "los proyectos desechados parcialmente no podrán ser aprobados en la parte restante", es decir, que no pueden promulgarse. Mas, como excepción a esta regla, el mismo artículo dispone que "sin embargo, 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 parcial no altera el espíritu ni la unidad del proyecto sancionado por el Congreso. En este caso será de aplicación el

procedimiento previsto para los decretos de necesidad y urgencia" (énfasis agregado). El texto actual de esta norma constitucional fue incorporado por la reforma de 1994 al anterior art. 70, que solamente estatúa que "se reputa aprobado por el Poder Ejecutivo, todo proyecto no devuelto en el término de diez días útiles".

De esta manera, el constituyente reformador recogió una sólida doctrina de V.E. expresada ya desde el pronunciamiento registrado en Fallos 268:352 (13), in re "Ciriaco Colella v. S.A. Fevre y Bassert y/u otro", donde el tribunal tuvo oportunidad de abordar 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. Expresó entonces que, cuando el proyecto constituye un todo inescindible, de modo que las normas no promulgadas no puedan separarse del texto total sin detrimento de la unidad de éste (caso que allí se configuraba), 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 (conf. consid. 7).

Esta jurisprudencia fue posteriormente seguida en varios precedentes (Fallos 318:445 [14], consid. 7; 319:1479 [15]), donde V.E., sin abrir juicio de un modo general sobre el régimen de promulgación de las leyes, entró a conocer cuestiones análogas a las del sub iudice, a fin de determinar si el proyecto sancionado por el Congreso Nacional constituía o no un todo inescindible, de manera que las normas observadas no hubieran podido separarse del texto total sin detrimento de éste.

Resulta pertinente señalar al respecto, que la doctrina especializada estuvo conteste con la solución jurisprudencial del tribunal, aun antes de la reforma constitucional, al señalar que la promulgación parcial de un proyecto de ley observado sólo en parte resultaba admisible cuando "la supresión de la parte objetada no afecta el sistema general de la ley" (Bielsa, Rafael, "Derecho Constitucional", 1954, Ed. Roque Depalma, p. 436) o, en otras palabras, "cuando lo promulgado admite establecer que la ley es un todo coherente" (Ramella, Pablo A., "Derecho Constitucional", 1986, Ed. Depalma, p. 691). Conforme expresó Bidegain, si la exclusión de la parte observada resulta inescindible, puesto que se desvirtúa el significado de la voluntad legislativa, la promulgación y aplicación del proyecto mutilado es inconstitucional; pero si por el contrario, el veto afecta cláusulas inconexas o de significación secundaria, la aplicación de la ley parcialmente promulgada resulta constitucional (Bidegain, Carlos M., "Cuadernos de Derecho Constitucional", t. IV, 1990, Ed. Abeledo-Perrot, p. 91 y ss.).

9. Considero oportuno describir la norma involucrada en el caso de autos, a fin de analizar el veto del Poder Ejecutivo y la promulgación parcial de aquélla que origina la controversia.

La ley 25063, de reforma tributaria, sancionada el 7/12/1998, consta de catorce artículos, divididos en nueve títulos. Implicó una amplia reforma al régimen tributario nacional y de la seguridad social, ya que modificó las leyes del Impuesto al Valor Agregado, a las Ganancias, sobre los Bienes Personales y también los Recursos de la Seguridad Social, a la vez que introdujo dos nuevos tributos (impuesto sobre los intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento empresario y el impuesto a la ganancia mínima presunta) y, asimismo, modificó diversas normas del Código Aduanero.

Advierto, en forma liminar, que se trata de una norma legal de las denominadas por la doctrina como "ley ómnibus", por abarcar diferentes cuestiones, con capítulos o títulos que guardan relativa independencia entre sí, de modo tal que si bien formalmente están incorporados bajo un mismo número de registro, en lo sustantivo pueden ser considerados como disposiciones normativas diferentes -tanto sus títulos entre sí, como la mayor parte de los incisos modificatorios de las leyes mencionadas- con autonomía normativa y entidad diferenciada.

Por lo que queda dicho, será menester abocarse al conocimiento de la norma -contenida en el proyecto de ley- relativa a la modificación de la situación tributaria en que se encontraban las empresas prestadoras del servicio de medicina prepaga, en lo que respecta al IVA. Las modificaciones introducidas a la ley 23349 están contenidas en el Título I, art. 1 ley 25063, entre las cuales -a los efectos del presente dictamen- creo oportuno destacar el precepto del inc. e.4, que sustituyó el último párrafo del pto. 7 del inc. h del art. 7, el cual eximía del tributo a los sistemas de medicina prepaga, con relación a sus prestaciones.

De esta manera, tras la reforma, los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, contemplados en el pto. 7 inc. h del art. 7 citado, quedarían fuera del alcance del tributo sólo cuando se trata de los importes que deban abonar, a los prestadores, las obras sociales creadas o reconocidas por normas nacionales o provinciales, así como todo otro pago directo que, a título de coseguro o en caso de falta de servicio, deban efectuar los beneficiarios.

Sin embargo, la eliminación de la exención consagrada anteriormente y la extensión del ámbito del gravamen al servicio de medicina prepaga, fue previsto por el legislador para ser alcanzado por una alícuota del 10,5% -la mitad de la tasa general establecida en el art. 28 ley del IVA-, conforme al art. 1 inc. m del proyecto de ley 25063, que incorporó, a continuación del art. 54 ley 23349, un artículo que así lo disponía.

De lo anterior, surge que el legislador previó los elementos esenciales de toda norma tributaria, relativa a la prestación del servicio de medicina prepaga (hecho imponible), por parte de empresas privadas que no sean obras sociales (sujetos pasivos), sobre la base del precio final del servicio (base imponible), con una tasa del 10,5% (alícuota).

Resulta pacífica la doctrina en cuanto a que el principio constitucional de legalidad en materia tributaria 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" (conf. Jarach, Dino, "Curso de Derecho Tributario", 1980, Ed. Cima, p. 80), y que "es la ley 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 valorarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir ese monto" (ob. 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 del quantum de la obligación tributaria" (ob. cit., ps. 136/137).

Mediante el decreto 1517/1998, en su art. 1, el Poder Ejecutivo vetó determinadas disposiciones del proyecto de ley -en lo que importa al sub lite, el inc. m del art. 1- y la promulgó en sus partes no observadas (art. 7 del decreto).

10. En mi concepto, el fondo de la cuestión debatida no se centra en el veto parcial del art. 1 inc. m del proyecto de ley 25063, puesto que no puede caber duda alguna de que el Poder Ejecutivo tiene la potestad constitucional para proceder de esa manera -como también, si lo hubiera querido, para vetar el resto del art. 1, como todo el proyecto- sino, por el contrario, en

determinar si, tras vetar la alícuota del 10,5% (inc. m del art. 1) tenía facultades para proceder a la promulgación parcial del resto de la norma que gravó a los prestadores del servicio de medicina prepaga con el IVA, o si, por el contrario, tal posibilidad le estaba vedada, puesto que se alteraba el objeto central de la norma.

Tengo para mí que una promulgación parcial puede resultar válida en cierto contexto, pero inválida en otros. En lo que atañe a la presente causa, cabe observar que el mismo proyecto de ley 25063 comprendió objetos diversos e independientes, por lo cual está claro que el art. 83 CN., al prescribir que un proyecto de ley puede ser desechado en el "todo", no se refiere, necesariamente, al contenido íntegro del mismo y, como ha expresado V.E. "una cosa es la unidad de un proyecto, y otra, muy distinta, es que un proyecto sea una y sólo una unidad" (Fallos 319:1479 , voto en disidencia del Dr. Petracchi).

Así las cosas, opino que resulta evidente que la promulgación parcial examinada no puede realizarse en los términos del decreto 1517/1998 sin menoscabo de su espíritu y unidad, dado que esa disposición no posee autonomía normativa respecto de la alícuota determinada por el Congreso y que el propio Poder Ejecutivo observó.

En efecto, el decreto cuestionado implica -en la práctica- la configuración de una norma distinta a la sancionada, al establecer una alícuota no querida por el Congreso Nacional, con grave afectación del principio de legalidad en materia tributaria (arts. 4 , 17 , 52 y 75 incs. 1 y 2 de la Carta Magna) y con una evidente alteración del objeto central de la norma de gravamen, consistente en que la carga tributaria que soporte dicho servicio sea la mitad de la carga tributaria general.

V.E. ha señalado en reiteradas oportunidades, con énfasis, 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 las atribuciones -arts. 4 , 17 , 44 y 67 CN.-" (Fallos 248:482 [16]; 316:2329 [17], 318:1154 , entre muchos otros). En Fallos 319:3400 (18), consid. 9, sostuvo la Corte que "en orden a la invariable jurisprudencia del tribunal sobre el tema en examen, cabe poner de relieve que resulta inaceptable la tesis sostenida por el Fisco Nacional en cuanto pretende limitar la exclusiva competencia de la Constitución Nacional asigna al Congreso en materia tributaria a lo referente al establecimiento de nuevos impuestos. En efecto, tal interpretación llevaría a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido un gravamen por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquél, definidos por la ley, podrán ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional y se la vaciaría de buena parte de su contenido útil, ya que el `despojo' o `exacción' violatorios del derecho de propiedad que -en palabras de la Corte- representa el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice (Fallos 180:384 [19]; 183:19 , entre otros) se verificaría -de modo análogo- tanto en uno como en otro supuesto, en la medida en que la pretensión del Fisco carezca de sustento legal".

Desde mi punto de vista, la anomalía consistente en haber alterado el Poder Ejecutivo el espíritu de la unidad del proyecto sancionado por el Congreso (conf. art. 80 CN.) o, dicho de otro modo, en haber creado una norma nueva y distinta, mediante el artificio de vetar una parte y promulgar otra de aquél cuando, en realidad, ambas son inescindibles, atenta, por lo demás, contra el art. 99 inc. 3 de la Carta Magna, que veda terminantemente al primero de esos poderes dictar disposiciones de carácter legislativo.

A lo que cabe agregar que, en tales circunstancias, ello no se salva por el hecho de que la Ley Fundamental prevea, para el caso de promulgación parcial, el trámite previsto para los decretos de necesidad y urgencia, toda vez que el Poder Ejecutivo tampoco puede dictar decretos de este carácter en materia tributaria -entre otras-.

11. Sentado, entonces, que la parte no observada de la norma en cuestión no pudo promulgarse en forma válida, resta indicar que, para transformar el proyecto en ley, debía seguir el procedimiento del art. 83 de la Carta Magna, con las mayorías allí expresadas.

Al respecto, por aplicación de la jurisprudencia de V.E. que indica que las sentencias del tribunal deben ceñirse a las circunstancias existentes al momento de ser dictadas, aunque sean sobrevenientes al recurso extraordinario (Fallos 308:1087 , 1223 , 1489 [20]; 310:670 [21], 2246 ; 311:787 , 870 , 1680 , 2131 ; 312:891 ; 313:584 , 701 ; 314:568 [22] y sus citas, entre otros), cabe señalar que la conclusión del proceso de formación de la ley no se ha verificado en el sub lite, puesto que, por nota del 30/6/1999 (publicada en el B.O. del 2/8/1999), el Senado de la Nación comunicó al Poder Ejecutivo Nacional que rechazó la insistencia de la Cámara de Diputados respecto del inc. m del art. 1 del proyecto de ley registrado bajo el número 25063.

Por ello, es dable afirmar que no hay norma legal válida respecto del tema discutido, conclusión que se reafirma a tenor de la clara disposición del art. 83 de la Ley Fundamental que, en su última parte, prescribe: "...si las Cámaras difieren sobre las objeciones, el proyecto no podrá repetirse en las sesiones de aquel año" y, por ende, que subsiste la situación legal anterior, es decir, la contenida en la ley 23349 antes de la reforma en cuestión, en relación a la actividad desarrollada por la actora.

12. Finalmente, si bien con lo expresado hasta el momento es suficiente, en mi opinión, para confirmar el decisorio recurrido, estimo oportuno destacar, en cumplimiento de la indeclinable misión que el art. 120 CN. confiere al Ministerio Público, para promover la actuación de la justicia, tanto en defensa de la legalidad como de los intereses generales de la sociedad que, si bien el objetivo que enmarcó la sanción del proyecto de ley 25063 fue el de aumentar la presión tributaria, mediante -entre otras herramientas fiscales- la generalización del IVA a locaciones de servicios no alcanzados hasta entonces, también debe tenerse muy en cuenta que el Congreso Nacional, respecto de determinadas prestaciones de carácter esencial, tuvo en consideración que la obtención de la finalidad fiscalista no podía realizarse sin contemplar la capacidad económica de quienes, en definitiva, han de soportar el peso económico de la gabela y que, en el caso, son los consumidores finales de los servicios de medicina prepaga, razón por la cual el legislador previó una alícuota reducida.

Considero, entonces, que es del caso resaltar que, sin perjuicio de la ya tratada afectación del principio de legalidad que rige en materia tributaria y de lo expresado supra en el acápite VI, de seguirse la tesis propuesta por el Fisco Nacional también se estaría afectando el principio de capacidad contributiva, que es otra de las columnas constitucionales de la tributación, el cual fue valorado por el Poder Legislativo en relación a un servicio que atiende a un derecho esencial de la población, como es el de la salud, que genera deberes y obligaciones ineludibles para el Estado, tanto de acción (vgr. la realización de prestaciones efectivas para asegurar la garantía de ese derecho) como de omisión (vgr. no entorpecer el desarrollo de las actividades de los particulares que tiendan a cubrir esta necesidad).

13. En virtud de lo expuesto, opino que debe confirmarse la sentencia apelada, en cuanto fue materia de recurso extraordinario.- Buenos Aires, noviembre 5 de 1999.- María G. Reiriz.

Buenos Aires, agosto 29 de 2000.- Considerando: 1. Que la sala 3ª de la C. Fed. La Plata confirmó la sentencia del Juzg. Fed. 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. 1º inc. f y 7º decreto 1517/1998.

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 25063 derogó la exención que la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997) establecía respecto de las prestaciones brindadas por sistemas de medicina prepaga al sustituir, mediante el art. 1º inc 3 ap. 4, el texto del art. 7º inc. h pto. 7º últ. párr. del citado ordenamiento legal. Agregó que, a su vez, la nueva ley -según el texto aprobado por el Congreso- estableció en el art. 1º inc. m, respecto de las prestaciones de medicina prepaga, una alícuota reducida, equivalente al 50% de la fijada con carácter general, y que el Poder Ejecutivo, mediante el decreto 1517/1998, invocando la facultad prevista en el art. 80 CN., 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 CN.

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 23349 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 f. 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 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".

En lo referente a la cuestión de fondo afirma, en resumen, que el decreto 1517/1998 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 25063 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 1517/1998), 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 25063 y el citado decreto (incs. 1 y 3 del art. 14 ley 48).

7. Que, en cambio, en lo atinente a los agravios reseñados en los párrs. 2º y 3º del consid. 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 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 entidades suficientes 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 ellos (el Congreso y el Poder Ejecutivo, según lo establecen los arts. 77 a 84 CN.), resulta, por regla general, ajeno a las facultades jurisdiccionales de los tribunales (Fallos 53:420; 141:271; 143:131 [23] 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 [24]; 268:352 [25] y doctrina de Fallos 311:2580 , consid. 4 y 5, entre otros).

11. Que el actual art. 80 CN., 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 hábiles".

Como adecuadamente lo señala la 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 , consid. 7 del voto de la mayoría y 9 de la disidencia del juez Fayt, y 319:1479 , consid. 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 ella tasa fijada por el párr. 1º 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. 3 pto. 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 procuradora fiscal, que dada la multiplicidad de materias sobre las que trata la ley 25063 -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 CN. 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 a 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. 1 inc. I 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 25063, Reforma Tributaria", LL 1999-A-883 y arg. art. 1 inc. t de ese proyecto).

Sin embargo, dicho norma fue excluida del dictamen de la Comisión de la Cámara de Diputados (conf. íd., ps. 825/829). Al respecto, como lo recuerda su miembro informante al iniciar el tratamiento del proyecto, si bien el Poder Ejecutivo había solicitado gravar la "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 (íd., p. 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. íd., ps. 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. íd., ps. 995 y 999).

A su vez, en el Senado, no obstante la oposición de algunos legisladores (conf. íd., ps. 1050, 1066, 1969/1079 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 23660 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 inc. m del proyecto la tasa general del 21% 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 incs. 3 pto. 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 decreto 1517/1998, en cuanto incluyó al primero (inc. 3 pto. 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. 4 pto. 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 , consid. 6 in fine, y doctrina de Fallos 189:156 [26], 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. doct. 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 CN.

En efecto, según surge de la nota 242/1999 dirigida por el Senado al Presidente de la Nación (publicada en el B.O. del 2/8/1999), 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 25063 - insistió en su anterior sanción de aquéllas, incluyendo tal insistencia al inc. 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 inasistencia 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 CN. 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 primera 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", t. III, 1923, Ed. Lajouane y Cía., p. 38; conf. también: ps. 34/39; doct. de Fallos 189:156 , 164, in fine).

19. Que, en síntesis, el Poder Ejecutivo observó válidamente el inc. m del art. 2 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 CN. 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 pto. 7 inc. h párr. 1º 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 25063 sin perjuicio de lo que resulte, para hechos posteriores a la vigencia de la ley 25239 , 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 25063 .

En lo atinente a la mencionada ley 25239, sólo cabe dejar establecido por su art. 27 no puede tener el efecto de sanear el vicio que afecta a la ley 25063 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 procuradora fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario en los términos que resultan de los consids. 6 a 9, y se confirma la sentencia apelada con el alcance expresado en la presente. Con costas. Notifíquese y devuélvase.- Eduardo Moliné O'Connor.- Carlos S. Fayt.- Augusto C. Belluscio.- Antonio Boggiano.- Gustavo A. Bossert. Según su voto: Julio S. Nazareno.- Enrique S. Petracchi. En disidencia: Roberto Vázquez.

VOTO DEL DR. NAZARENO.- Considerando: que el infrascripto coincide con los consids. 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 CN., 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 hábiles".

Como adecuadamente lo señala la 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 , consid. 7 del voto de la mayoría y 9 de la disidencia del juez Fayt, y 319:1479 , consid. 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 párr. 1º 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 pto. 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 procuradora fiscal, que dada la multiplicidad de materias sobre las que trata la ley 25063 -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 CN. 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. 1 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 25063 , Reforma Tributaria", LL 1999-1-883 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. íd., ps. 825/829). Al respecto, como lo recuerda su miembro informante al iniciar el tratamiento del proyecto, si bien el Poder Ejecutivo había solicitado gravar la "tasa plena", entre otros, los servicios de la medicina prepaga, ésta "no figura en el dictamen de comisión por lo (...) conflictivo adentro del Parlamento". No obstante lo expuesto, expresó que "durante el debate en particular, formularemos propuestas en relación" a dicho punto (íd., p. 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. íd., ps. 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. íd., ps. 995 y 999).

A su vez, en el Senado, no obstante la oposición de algunos legisladores (conf. íd., ps. 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 23660 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 inc. m del proyecto, la tasa general del 21% 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 incs. e pto. 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 decreto 1517/1998, en cuanto incluyó al primero (inc. 3 pto. 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 pto. 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 , consid. 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 (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 CN.

En efecto, según surge de la nota 242/1999 dirigida por el Senado al Presidente de la Nación (publicada en el B.O. del 2/8/1999), 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 25063- insistió en su anterior sanción de aquéllas, incluyendo tal insistencia al inc. 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 CN. 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 rechaza, implica que en la Legislatura no existe homogeneidad de criterio" ("Derecho Constitucional Argentino", t. III, 1923, Ed. Lajouane y Cía., p. 38; conf. también: ps. 34/39; doctr. 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 CN. 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 pto. 7 del inc. h del párr. 1º 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 25063 sin perjuicio de lo que resulte, para hechos posteriores a la vigencia de la ley 25239, 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 25063.

En lo atinente a la mencionada ley 25239, sólo cabe dejar establecido que su art. 27 no puede tener el efecto de sanear el vicio que afecta a la ley 2503 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 procurador fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario en los términos que resultan de los consids. 6 a 9, y se confirma la sentencia apelada con el alcance expresado en la presente. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

VOTO DEL DR. PETRACCHI.- Considerando: 1. Que adhiero a lo expresado en los consids. 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 repuesta 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 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 totalidad o de una parte del impuesto; agrega, que constituye una conjetura suponer que la disminución de afiliados que experimentó la empresa Famy 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.

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.

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".

Finalmente, en lo referente al fondo del asunto debatido, la demandada defiende la constitucionalidad del decreto 1517/1998 pues, en su concepto, ha sido dictado en ejercicio de las atribuciones que le confiere el art. 80 CN. En tal sentido, expresa que es válida la promulgación parcial del proyecto de ley 25063 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 1517/1998, 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 establece en la ley anterior 23349.

4. Que, con el alcance de la concesión (ver f. 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 1517/1998) 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 CN.; ley 25063 y el decreto antes citado) -incs. 1 y 3 del art. 14 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 federal" 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 sido concebido el mencionado tributo, la carga tributaria será soportada, en definitiva, por el consumidor final al abonar el predio 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 Famy 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 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 25063 y del decreto 1517/1998. 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 (27); 316:687 (28); 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 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, consid. 5 y voto de los jueces Petracchi y Bossert, consid. 5).

6. Que en cuanto al fondo de la cuestión debatida comparto los argumentos expuestos en los consid. 10 a 29 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 25063 dispuesta, en relación al tema debatido, por el art. 7 del decreto del Poder Ejecutivo Nacional 1517/1998.

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 25063 que se examina en este caso) resulta, quizá, un ejemplo paradigmático, aunque no único, de una de las variadas modalidades legislativas en las que se 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 una unidad" (ver mi voto en el fallo citado, consid. 4).

En consecuencia, el hecho de que la reforma tributaria contenida en el proyecto de ley 25063, 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 23349, 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, consid. 13 y 15 de dicho voto).

Por ello, y lo concordemente dictaminado por la 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.

DISIDENCIA DEL DR. VÁZQUEZ.- Considerando: 1. Que la sala 3ª de la C. Fed. La Plata confirmó la sentencia del Juzg. Fed. 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 lo arts. 1 inc f y 7 decreto 1517/1998.

2. Que, tras desestimar las objeciones planteadas por la demandada referentes a que la actora carecía 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 25063 derogó la exención que la ley del impuesto al valor agregado (t.o. 1977) establecía respecto de las prestaciones brindadas por sistemas de medicina prepaga al sustituir, mediante el art. 1 inc. 3 ap. 4, el texto del art. 7 inc. h pto. 7, último párrafo, del citado ordenamiento legal. Agregó que, a su vez, la nueva ley -estableció en el art. 1 inc. m respecto de las prestaciones de medicina prepaga, una alícuota reducida, equivalente al 50% de la fijada con carácter general, y que el Poder Ejecutivo, mediante el decreto 1517/1998, invocando la facultad prevista en el art. 80 CN., 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 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 CN.

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 23349 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 f. 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 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".

En lo referente a la cuestión de fondo afirma, en resumen, que el decreto 1517/1998 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 25063 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 1517/1998), 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 25063 y el citado decreto (incs. 1 y 3 del art. 14 ley 48).

7. Que, en cambio, en lo atinente a los agravios reseñados en los párrs. 2º y 3º del consid. 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 derecho a impugnar judicialmente la validez de la 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 318:1165).

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 25063, Reforma Tributaria", LL 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. íd., ps. 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, ésta "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 (íd., p. 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. íd., ps. 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. íd., ps. 995 y 999).

A su vez, en el Senado, no obstante la oposición de algunos legisladores (conf. íd., ps. 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 23660 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 inc. m del proyecto la tasa general del 21% 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).

11. Que remitido el proyecto al Poder Ejecutivo 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. 3 pto. 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 párr. 1º 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 CN., según surge de la nota 242/1999 dirigida por el Senado al Presidente de la Nación (publicada en el B.O. del 2/8/1999), 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 párr. 1º 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 [30], 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 párr. 2º CN.).

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 respecto 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 transcritos en el consid. 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, cuando 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% (conf. H. Senado de la Nación, versión taquigráfica, 30ª Reunión -12ª sesión ordinaria- 30/6/1999).

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 (conf. Fallos citados en el consid. 12); concuerda con la letra y el espíritu que se infiere de la Ley de Reforma Tributaria 25239, promulgada un año después de la norma aquí cuestionada.

18. Que en relación a esta última ley, en efecto, corresponde señalar, que su art. 27 facultó 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 imponible originados en los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que se hubieran perfeccionado a partir de la entrada en vigencia de la ley 25063 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 25063.

Por otra parte, el hecho de que el nueva ley haya establecido explícitamente, mediante el art. 2 inc. I ley 25239, 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, lo 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 25063 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 25063 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 procuradora fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario en los términos que resultan de los consids. 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.

NOTAS:

(1) LA 1999-A-3 - (2) LA 1999-A-91 - (3) LA 1994-B-1587 - (4) LA 1967-A-500 - (5) LA 1989-A-51 - (6) LA 1997-B-1476 - (7) LA 1997-B-1476 - (8) LA 1853-1958-1-14 - (9) LA 1991-A-586 - (10) LA 1997-D-4105 - (11) LA 1997-D-4111 - (12) JA 1996-8-236 - (13) JA 1967-V-18 - (14) JA 1995-IV-280 - (15) JA 1997-II-391 - (16) JA 1962-I-184 - (17) JA 1994-III-272 - (18) JA 1999-III-índice-142, sum. 12 y 13 - (19) JA 62-340 - (20) JA 1986-IV-655 - (21) JA 1988-IV-460 - (22) JA 1992-I-790 - (23) JA 15-473 - (24) JA 1963-VI-271 - (25) JA 1967-V-28 - (26) JA 73-1014 - (27) JA 1991-III-480 - (28) JA 1995-III-índice-58, sum. 10 - (29) JA 1977-IV-304 - (30) JA 34-8.

EXENCIÓN IMPOSITIVA Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Por ALEJANDRO PÉREZ HUALDE

SUMARIO: I. El caso.- II. Los fundamentos.- III. Resultado práctico y la disidencia.- IV. Nuestra opinión

I. EL CASO

Se ha planteado la inconstitucionalidad del decreto 1517/1998 del Poder Ejecutivo Nacional en tanto y en cuanto a través de él se efectuó el veto y la promulgación parciales de la ley 25063 que, en su art. 1 inc. m, impuso una alícuota del 10,5% a la actividad de los servicios sanitarios de asistencia médica y paramédica no prestados a través de obras sociales o mutuales.

Oportunamente, el Poder Ejecutivo propuso, a través de su proyecto de ley, la eliminación de la exención de que gozaban las empresas prestadoras de medicina prepaga a fin de que le fueran aplicables las alícuotas generales establecidas por la ley para los demás contribuyentes. El Congreso coincide con el Poder Ejecutivo en la eliminación de la exención pero atento a razones de vinculación con la salud, en tanto derecho fundamental de la población, decide que la alícuota a aplicar será la equivalente a un 50% de aquella que paga todo el conjunto social incluido como sujeto pasivo del impuesto.

Sobre la base de un erudito análisis de la procuradora fiscal, profesora María G. Reiriz, la Corte Suprema se pronuncia por la declaración de inconstitucionalidad de la norma atacada ya que, según el fallo, se trata de dos disposiciones del Congreso de la Nación: una, a través de la cual se elimina la exención impositiva, y otra, mediante la que se le aplica una alícuota del 10,5% y ambas normas son un todo inseparable, por lo que el Poder Ejecutivo no podía promulgar la primera sin la segunda; o vetar una sin la otra.

La doctrina de la Corte se apoya en una interpretación del nuevo art. 80 reformado y en jurisprudencia de vieja data del mismo tribunal (1).

La Cámara de Diputados intenta una resolución de insistencia sobre el texto sancionado que no es seguida por el Senado.

II. LOS FUNDAMENTOS

Entiende la procuradora, y así sigue la Corte en su fallo, que el art. 80 CN., reformada en 1994, establece dos reglas generales: la primera, que en principio no es posible la aprobación parcial de proyectos; la segunda, si tiene autonomía normativa podría serlo "solamente" en el caso en que no se afectaren el espíritu y la unidad del proyecto sancionado por el Congreso.

A estos principios se suman los contenidos en el art. 99 inc. 3 CN., que establece la regla general de que "el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo" (2); y la prohibición expresa al Poder Ejecutivo de legislar en materia tributaria, aún en casos de necesidad y urgencia, que contiene la misma norma. La sentencia, en este aspecto, ha sido ponderada por la doctrina tributaria especializada (3).

El fallo reconfirma la ya tradicional línea de la Corte de afianzar el principio de legalidad estricto y formal en materia tributaria y como consecuencia de ello, también en este caso, considera que se encuentra atacado este principio por cuanto el Ejecutivo estaría estableciendo per se un impuesto, un contribuyente y una alícuota (4); todos ellos elementos esenciales del tributo (5).

Por las razones expuestas y por la unidad inseparable de la doble norma que el Congreso dicta al respecto, revocación de la exención y aplicación de tasa del IVA reducida a la mitad, el alto tribunal fulmina de inconstitucional al decreto en la parte referida a las empresas de medicina prepaga. El efecto de la nulidad del decreto de veto es que la Corte considera vetadas ambas normas, la que deroga la exención y la que impone la tasa, quedando subsistente el régimen anterior que contemplaba una exención para dichas empresas.

III. RESULTADO PRÁCTICO Y LA DISIDENCIA

El fallo trae como consecuencia que la actora, y las empresas de medicina prepaga como ella, continuaron gozando de su exención impositiva de pago del Impuesto al Valor Agregado conforme lo establecía la ley 23349 .

Este resultado se produce no obstante el hecho de que ambos órganos del Estado, Poder Ejecutivo y Congreso Nacional, coinciden en la eliminación de la exención. La diferencia radica en que el primero la desea total y el segundo sólo en la mitad.

Vota en disidencia el Dr. Adolfo R. Vázquez.

Coincide en la nulidad del veto del Poder Ejecutivo pero solo en tanto y en cuanto implica una elevación de la alícuota que contempló el legislador, ya que ello contradice el principio de legalidad en materia impositiva. Convalidar el veto significaría que una parte de la alícuota de contribución carecería de base legal. Refiere en su apoyo la doctrina de los arts. 4 , 17 , 19 , 52 , 75 incs. 1 y 2, y 99 inc. 3 CN. y Fallos 155:290, 248:482 y 319:3400 del mismo tribunal.

Esta razón lo lleva a firmar que no se trata de un veto u observación en sentido propio sino que se lo ha empleado para provocar una verdadera alza de la alícuota aprobada por el Congreso.

Sostiene el voto disidente que al padecer de nulidad absoluta el decreto 1517/1998 , respecto del punto en cuestión, lo que persiste es la situación de contribuyente de las empresas de medicina prepaga y deben tributar el 10,5%, como lo estableció el Congreso. Es decir, la nulidad del decreto de veto en ese punto deja plenamente válido lo establecido por el legislador; en especial, en todo aquello en que han coincidido indudablemente tanto el Poder Ejecutivo como el Legislativo; esto es que: 1. los servicios de asistencia médica y paramédica se encontrarán alcanzados por el IVA.; y 2. la alícuota de contribución no debía ser inferior al 10,5%.

Finalmente, completa su argumentación trayendo a colación la ley 25239 , que fue dictada después de varios fallos de Cámara que declararon la invalidez del gravamen sobre las empresas de medicina prepaga y, no obstante ello, insistió en su inclusión como contribuyente desde el momento en que al establecer "planes especiales de facilidades de pago" para el impuesto en cuestión incluyó expresamente a "las entidades de medicina prepaga correspondientes a los hechos impositivos originados en los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que se hubieran perfeccionado a partir de la entrada en vigencia de la ley 25063 " (6).

IV. NUESTRA OPINIÓN

No coincidimos con el resultado del fallo; sí con los argumentos de la disidencia del Dr. Vázquez, a los que consideramos necesario acompañar un principio más y que es propio del Derecho Público.

Es un punto básico fundamental a tener en cuenta, según nuestro criterio, el principio de igualdad ante la ley que es la base de las cargas públicas (art. 16 CN.) el cual "surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones" (7).

Sólo la ley puede establecer privilegios. No es jurídicamente posible que subsista un privilegio, una excepción, una exención impositiva que no se asiente en una norma legal formal. La regla general es que todos tributamos sin excepción.

Que el objeto comercial de la empresa actora sea el de la salud de la población es loable, como lo es también la fabricación de pan, la prestación de servicios públicos esenciales, como la de las comunicaciones, y muchas otras actividades gravitantes para la población que sí tributan.

No le cabe al juez hacer consideraciones acerca de la importancia o el merecimiento del objeto comercial vinculado a la salud respecto a la eventual exención impositiva. Sólo el legislador, con la voluntad coincidente, colegisladora, del Ejecutivo, puede establecer privilegios que extraen a un sector o un grupo empresario de la generalidad del pago de los impuestos, que es un principio también de rango constitucional estrechamente emparentado con el de igualdad.

Es doctrina de la Corte de la Nación que "las excepciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicación de las normas que las establezcan, y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas. Ha de tenerse en cuenta, cuidadosamente, el contexto general de las leyes y los fines que las informan, con subordinación de la primera regla de interpretación de las normas, que es la de dar pleno efecto a la intención del legislador" (Impuestos, 1992-A-1086) (8).

En el caso que nos ocupa, la continuación del privilegio no surge de la letra de la ley, no corresponde a una interpretación estricta y contradice la intención expresa del legislador.

Por esta razón es que coincidimos, sobre la base de los argumentos fundados en principios constitucionales y tributarios expresados, con la disidencia del Dr. Vázquez, en tanto y en cuanto considera que la exención fue revocada y el gravamen existe conforme a lo establecido por Congreso Nacional.

NOTAS:

(1) Fallos 268:352.

(2) Ya nos hemos referido a la lamentable redacción de la norma en tanto y en cuanto la doble negación admitiría la interpretación positiva. Lo feliz hubiera sido decir "no podrá en caso alguno"; pero, cabe pensar fundadamente que las intenciones de vedar la posibilidad de legislar al Ejecutivo eran tan grandes que el énfasis le jugó al constituyente en contra (ver nuestro trabajo "Decretos de necesidad y urgencia. Su ley especial", en Dardo Pérez Guilhou, Felipe Seisdedos y otros, "Derecho Constitucional de la Reforma de 1994", t. II, Instituto Argentino de Estudios Constitucionales y Políticos Martín Fierro, distribuye Depalma, 1995, ps. 206/207).

(3) Malvestiti, Daniel, "IVA y prepagas: los vetos que vos dictáis no gozan de buena salud", en Impuestos 2000-B-1966.

(4) El fallo comentado contiene las pertinentes referencias jurisprudenciales de ese máximo tribunal que nos relevan de reiterarlas.

(5) Ver dictamen de la procuradora en punto 9 párr. 7º.

(6) Este argumento es contestado por el voto mayoritario afirmando que "en lo atinente a la mencionada ley 25239, sólo cabe dejar establecido que su art. 27 no puede tener el efecto de sanear el vicio que afecta a la ley 25063 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" (ver consid. n. 19).

(7) Spisso, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", prólogo de Germán Bidart Campos, 2000, Ed. Depalma, p. 325.

(8) En el fallo se invocan expresamente antecedentes del mismo tribunal en Fallos 277:373 ; 279:226 ; 283:61 ; 284:341 ; 286:340 ; 289:508 ; 292:129 y 302:1599 .

DERECHO TRIBUTARIO (EN PARTICULAR)

06) Impuesto al valor agregado

f) Exenciones

El sistema creado por la ley 25063, consistente en derogar la exención que la ley de IVA establecía para las prestaciones brindadas por los sistemas de medicina prepaga y gravarlo con una alícuota reducida (10,50%) conformaba una unidad que no podía ser desmembrada, pues independientemente una de la otra carecían de la necesaria autonomía normativa; por tal motivo, el decreto 1517/98 , al promulgar sólo la parte de la ley que derogaba la exención que la ley de IVA establecía, vetando la reducción de la alícuota, alteró el espíritu del proyecto.

(Juzg. Nac. Cont. Adm. Fed., n. 1, 18/03/1999 - Adecua v. Estado Nacional). JA 1999-II-314.

DERECHO TRIBUTARIO (EN PARTICULAR)

06) Impuesto al valor agregado

f) Exenciones

Las normas que conceden beneficios impositivos no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma que se alcancen los propósitos que persigue la ley que los instituye. (Con nota de Patricio Urresti).

(C. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 4ª, 12/09/2002 - Prodecom S.A. v. Dirección General Impositiva). JA 2003-III-487.

DERECHO TRIBUTARIO (EN PARTICULAR)

06) Impuesto al valor agregado

f) Exenciones

El principio de legalidad impide que en uso de sus facultades reglamentarias (art. 1 decreto 616/2001) el Poder Ejecutivo pueda excluir a "las obras musicales impresas" y "los álbumes o libros de estampas y de los cuadernos para dibujar o colorear para niños" del término irrestricto "libros" empleado por el art. 7 inc. a ley 23349.

(Corte Sup., 01/09/2003 - Cámara Argentina del Libro y otros v. Estado Nacional). JA 2003-IV-393.

DERECHO TRIBUTARIO (EN GENERAL)

04) Régimen constitucional

b) Potestad tributaria y de exención (generalidades)

La supresión por decreto de una prerrogativa fiscal de la que gozaba la actora en virtud de la ley, constituye una injerencia inconstitucional en la competencia exclusiva del Congreso -Del voto en disidencia de los Dres. Belluscio, Boggiano, Bossert y Petracchi-.

(Corte Sup., 31/08/1999 - Superinox S.A. v. Estado Nacional /Ministerio de Economía de la Nación /Secretaría de Hacienda s/ inconstitucionalidad). JA 2000-III-412.