

## "ESSO S.A. C. GOBIERNO NACIONAL"

Corte Suprema de Justicia de la Nación(CS)

05/06/1968

### **HECHOS:**

*La actora demanda la repetición de la suma abonada en concepto de gravámenes con motivo de la importación de automóviles y camiones, en virtud de los decretos leyes 5153/55, y 2238/55, con motivo de la importación de automóviles y camiones. Dice que los automotores llegaron a puerto de Buenos Aires con anterioridad a la entrada en vigencia de las normas mencionadas, las que se aplicaron retroactivamente y, asimismo, resultan violatorias del Tratado de Comercio celebrado por nuestro país con los Estados Unidos, ratificado por ley 12.741. La demanda fue rechazada en primera instancia, fallo que confirmó en lo principal la Cámara de Apelaciones. Interpuesto recurso ordinario de apelación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia.*

### **SUMARIOS:**

1. Aunque la actora haya obtenido autorización del Banco Central para invertir fondos propios radicados en el exterior, mediante los correspondientes permisos de cambio sin uso de divisas, para importar automotores para transporte de su personal y mercaderías, no significó ello que se le eximiera del pago de los recargos y gravámenes extraordinarios vigentes al tiempo del despacho a plaza de aquéllos
2. El decreto 5153/55 reviste carácter legislativo, aun cuando en él no se empleó la fórmula estauida en el art. 2 del decreto 42/55. (La Corte Suprema hace notar que aquél fue refrendado por tres ministros, los mismos que en la misma fecha refrendaron el decreto-ley 5154/55). La sustancia legislativa de un acto de gobierno debe prevalecer por sobre consideraciones de índole formal.
3. Si bien la intención del legislador no debe ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal, la interpretación de la ley comprende la armonización de sus preceptos en conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico.
4. Aunque las normas impositivas no deben entenderse necesariamente en su acepción restringida, sino que deben ser objeto de razonable y discreta interpretación, no justifica ello su aplicación analógica.
5. El decreto-ley 2238/55 (Adla, XV-A, 572) que fijó un gravamen extraordinario sobre la importación de mercadería y el decreto 5153/55 (Adla, XV-A, 625) que impuso recargos de cambio a la introducción de automóviles, integran un complejo armónico de disposiciones, y cuando se quiso excluir a determinadas mercaderías o casos del pago de los gravámenes o recargos se expresó de manera precisa.
6. El Poder Judicial no puede revisar los criterios de gobierno en orden a recargos de cambio y exenciones a ellos.
7. El decreto 5153/55 (Adla, XV-A, 625) reviste carácter legislativo, aun cuando en él no se empleó la fórmula estatuida en el art. 2° del decreto 42/55 (Adla, XV-A, 512). (La Corte Suprema hace notar que aquél fue refrendado por tres ministros, los mismos que en la misma fecha refrendaron el decreto-ley 5154/55
8. La sustancia legislativa de un acto de gobierno debe prevalecer por sobre consideraciones de índole formal.
9. Nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a

la inalterabilidad de los gravámenes por ellas creados. Sólo cuando el contribuyente ha olvidado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento que se realizó el pago, queda éste amparado por la garantía constitucional de la propiedad que se vulneraría si se pretendiera aplicar una ley nueva que estableciera un aumento por el período cancelado.

10. No puede prosperar el agravio de confiscatoriedad de un gravamen si no se ha demostrado que exceda de la capacidad económica o financiera del recurrente.

**11. Entre las leyes y los tratados de la Nación no existe prioridad de rango y rige respecto de ambas clases de normas, en cuanto integrantes del orden jurídico interno de la República, el principio con arreglo al cual las posteriores derogan las anteriores; por ello, el convenio comercial argentino-norteamericano del 14 de octubre de 1941, aprobado por la ley argentina 12.741 (Adla, II, 3), debe considerarse modificado por las disposiciones del posterior decreto 5153/55 (Adla, XV-A, 625).**

12. Nadie tiene derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados por ellas. Sólo cuando se ha pagado el impuesto conforme con la ley vigente al momento en que se realizó el pago, su efecto liberatorio, amparado por la garantía constitucional de la propiedad, puede impedir que se aplique una nueva ley que aumente el impuesto por el período ya cancelado. Son válidos los recargos cambiarios cobrados según normas que entraron en vigencia antes de ser despachados a plaza, mediante el pago de los derechos correspondientes, los automóviles importados.

13. Las leyes impositivas no deben necesariamente entenderse en su acepción restringida, sino que deben ser objeto de razonable y discreta interpretación, no justificándose su aplicación por analogía. Nadie tiene derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones, sólo cuando el contribuyente paga el impuesto de acuerdo con la ley vigente en ese momento queda, por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de la garantía constitucional de la propiedad. Entre las leyes y tratados de la Nación no existe prioridad de rango, y con respecto a ambos rige el principio de que los posteriores derogan a los anteriores.

**TEXTO COMPLETO:**

Opinión del Procurador General de la Nación.

El recurso ordinario de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 1564 es procedente de conformidad con lo dispuesto por el art. 24, inc. 6, apart. a) del decreto-ley 1285/58, modificado por la ley 15.271.

También lo es, "prima facie", el deducido por la demandada a fs. 1565.

En cuanto al fondo del asunto, el fisco nacional (Banco Central de la República Argentina) actúa por intermedio de apoderado especial, el que ya ha asumido ante V.E. la intervención que le corresponde. - Marzo 17 de 1966. - Ramón Lascano.

Buenos Aires, junio 5 de 1968.

Considerando: 1° Que el recurso ordinario de apelación interpuesto por la actora a fs. 1564 y concedido a fs. 1566 es procedente, de conformidad con lo dispuesto por el art.

24, inc. 6, apart. a) del decreto-ley 1285/58, modificado por la ley 15.271, vigente a la época de su concesión.

2° Que a su vez el recurso ordinario de apelación interpuesto por la demandada a fs. 1565 y concedido a fs. 1566 es procedente debido a que el conjunto de los honorarios regulados a cargo de la Nación en virtud del régimen de las costas que adopta el a quo, supera el límite fijado por el art. 24 inc. 6, apart. a) del decreto-ley 1285/58, modificado por la ley 15.271, vigente a la época de su concesión (conf. Fallos: 260:14 [Rep. LA LEY, XXV, p. 770, sum. 16], sus citas y otros).

3° Que la actora demanda por estos autos la repetición de la suma abonada en concepto de recargos de cambio establecidos por el decreto 5153/55, así como también las sumas que se vio obligada a abonar y las que deba abonar en el futuro en pago de los gravámenes extraordinarios fijados por el decreto-ley 2238/55. Manifiesta que como tenía necesidad de importar automóviles y camiones para el transporte de su personal y de sus mercaderías, propuso al Banco Central de la República Argentina la radicación de un capital en dólares que poseía en los Estados Unidos, lo cual fue aceptado, formalizándose de tal manera un contrato de inversión de fondos propios radicados en el exterior mediante los correspondientes permisos de cambio sin uso de divisas. Los automotores llegaron a puerto de Buenos Aires con anterioridad a la entrada en vigencia de los decretos leyes 2238/55 y 5153/55 -dice- no obstante lo cual, la Aduana exigió el pago de los gravámenes que tales normas fijaban, los que finalmente se vio obligada a pagar para obtener el despacho a plaza de los vehículos. Agrega que la aplicación retroactiva de los recargos es inconstitucional, habiéndose violado el Tratado de Comercio que nuestro país celebrara con los Estados Unidos y que fuera ratificado por la ley 12.741. Tacha de confiscatorios a los gravámenes y considera que se ha violado también el art. 16 de la Constitución Nacional, pues otros decretos posteriores determinaron excepciones a su pago, quedando su caso de automotores importados como radicación de capital, fuera de las excepciones. Afirma que además se han violado los arts. 36, 29, 67, inc. 1, y 86, inc. 2 de la Constitución Nacional, porque se efectuó una delegación legislativa en materia tributaria y porque un decreto no pudo modificar un tratado que es ley de la Nación.

4° Que el Banco Central de la República Argentina contesta la demanda por el Estado nacional, negando los hechos que no reconoce. Admite que la actora certificó la propiedad de los dólares en los Estados Unidos, así como que pagó bajo protesta las sumas que reclama. Niega carácter contractual a la radicación de capitales autorizada por el Banco Central y efectúa un examen detallado de la política cambiaria adoptada en sucesivos decretos y decretos-leyes por el Gobierno de la Revolución Libertadora. Refuta las argumentaciones sobre la confiscatoriedad y retroactividad de los gravámenes aducidas por la actora en su demanda, así como las otras violaciones constitucionales por ésta alegadas. Agrega que el decreto 5153/55 fue ratificado por diversos decretos-leyes, que cita.

5° Que el juez de 1ª instancia rechazó la demanda, aplicando las costas a la actora. Apelado este pronunciamiento, la Cámara a quo lo confirmó en la principal, y dispuso que el pago de las costas en ambas instancias sea por su orden.

6° Que esta Corte entiende que el primer agravio incluido en el memorial de la parte actora en el sentido de que la operación concertada fue un contrato o negocio jurídico bilateral y no un simple permiso o autorización del Estado o acto administrativo unilateral, como lo calificó el a quo, carece de relevancia para la solución de la litis. En efecto, como también lo expresó el a quo en el punto citado, cualquiera sea el carácter que se le quiera adjudicar a la operación, lo cierto es que no existió estipulación alguna referente a los derechos aduaneros o de otro orden a tributar con motivo de la importación de los vehículos de que se trata, y siendo así, en ningún supuesto la actora quedó eximida "a priori" del pago de los recargos y gravámenes extraordinarios vigentes al momento del despacho a plaza de los automóviles y camiones.

7° Que el segundo agravio de la recurrente se refiere a la afirmación del a quo de que "no resulta lógico que puedan crearse excepciones fiscales sin texto que las autorice y sobre la base de la simple investigación del sentido que tiene la norma creadora del tributo". Afirma la apelante que la parte dispositiva de un decreto debe interpretarse en armonía con sus considerandos, de lo cual resulta que los decretos se dictaron para proteger el mercado de divisas, situación que no se da en su caso. Agrega, además, que el Banco Central, al dictar las circulares 2307/55 y 2328/55, reconoció la inaplicabilidad de los gravámenes a las importaciones amparadas por permisos de cambio sin uso de divisas que hubieran sido otorgados en razón de radicaciones de capital, conforme con las disposiciones de la ley 14.222, o autorizadas por decreto del Poder Ejecutivo, situaciones éstas que tampoco estaban incluidas dentro de la parte dispositiva de las normas legales que establecieron los gravámenes. Sobre el punto, si bien es cierto que este tribunal ha sentado el principio de que "la intención del legislador no debe ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal" (Fallos: 259: 63 [Rep. LA LEY, XXV, p. 781, sum. 4], sus citas y otros), también ha dicho que "la interpretación de la ley comprende no sólo la pertinente armonización de sus preceptos, sino también su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico vigente" (Fallos: 258: 75 [Rev. LA LEY, 115: 450, Fallo 53.392] y sus citas), doctrina que es aplicable también en "los supuestos en que el régimen jurídico pertinente esté organizado en más de una ley formal" (Fallos: 263:63 [Rev. LA LEY, 122: 945, Fallo 13.657-S]). Asimismo esta Corte tiene dicho que su jurisprudencia "con arreglo a la cual las normas impositivas no deben necesariamente entenderse en su aceptación restringida, sino que debenser objeto de razonable y discreta interpretación, no justifica su aplicación analógica" (Fallos: 252: 209 [Rev. LA LEY, 108-467, Fallo 49.480]). En tal orden de ideas, es preciso tener presente que el decreto-ley 2238/55 (que fijó un gravamen extraordinario sobre la importación de mercaderías) y el decreto 5153/55 (que estableció recargos de cambio sobre la importación de automóviles), integran un complejo armónico de disposiciones. Así el decreto-ley 2238/55 se fundamenta en las disposiciones de los decretos 2000/55 (que fijó un tipo de cambio único) y 2003/55 (que facultó al banco Central a establecer recargos de cambio sobre las importaciones del mercado libre) y complementa al decreto-ley 2001/55 (que creó un gravamen extraordinario sobre mercaderías cuyo despacho a plaza se efectúe mediante la utilización de permisos otorgados a los tipos de cambio vigentes hasta el 27 de octubre de 1955). A su vez, el decreto 5153/55 se remite directamente al 2003/55. Por su parte el decreto-ley 2240/55 autorizó al Banco Central a eximir a determinadas mercaderías del gravamen extraordinario establecido por los decretos-leyes 2001/55 y 2238/55 y en virtud de tal autorización dictó las circulares 2307/55 y 2328/55. Además la operación que dio motivo al presente juicio no se realizó de conformidad con las disposiciones de la ley 14.222, de radicación de capitales extranjeros. Normas legales posteriores fijaron

excepciones o modificaron las disposiciones del decreto 5153/55: el decreto-ley 5154/55 lo complementó fijando recargos de cambio para los automóviles cuya introducción prohibía el decreto 5153/55; el decreto-ley 7870/55 estableció excepciones al pago de los recargos establecidos por el decreto 5153/55 y decreto-ley 5154/55; el decreto 3687/57 modificó los arts. 1° y 4° del decreto 5153/55; el decreto-ley 9424/57 complementó sus disposiciones, y el decreto-ley 456-58 también estableció excepciones al pago de los recargos. Ello conduce claramente a aceptar que cuando se ha querido excluir a determinada mercadería o situación del pago de los gravámenes o recargos, se lo ha hecho por directa voluntad del Estado, expresada de manera precisa. En consecuencia corresponde rechazar el segundo agravio de la actora.

8° Que respecto del agravio consistente en que existiría una arbitraria desigualdad en el trato acordado por las circulares del Banco Central 2307 y 2328 y los decretos 4787/57 y 3267/58, con relación al que se aplica a la parte actora, procede referirse a lo dicho por esta Corte en el sentido de que la razonabilidad de los recargos y de las exenciones "remite a la fundamentación de tales medidas, expuesta en los considerandos, según criterios de gobierno que no puede revisar la justicia, a cuyo control escapan tales cuestiones" (sentencia del 3 de abril de 1967, en autos "E. N. de Milo c. La Nación s/cobro de pesos", Fallos: 267:247 [Rev. La Ley, 126-582, Fallo 57.926], consid. 13 y sus citas).

9° Que en cuanto al agravio fundado en que el decreto 5153/55 -por no ser decreto-ley- no pudo crear contribuciones sin violación de lo que preceptúa el art. 67, inc. 1 de la Constitución Nacional, sólo es correcto en apariencia. En primer término porque, como lo señala el tribunal a quo, sus disposiciones están entremezcladas con las del decreto-ley 5154/55 dictado en la misma fecha, de modo que ambos textos vienen a constituir un todo orgánico. En segundo lugar, porque si se atiende a la sustancia de las normas que integran el decreto 5153/55, es dable advertir que no fue dictado en ejercicio de facultades reglamentarias, cual lo demuestra la circunstancia de que el decreto-ley 5154/55 hiciera mérito de él en los considerandos que lo preceden, lo cual no se explicaría si se tratara de un decreto puro y simple, ya que un texto legislativo no puede encontrar apoyo en un acto de simple carácter reglamentario. Y en tercer lugar porque, como lo destacó el juez de 1ª instancia, dicho decreto 5153/55 reviste sustancia legislativa, aun cuando en él no se emplee la fórmula estatuida en el art. 2° del decreto 42/55. Por otra parte, es del caso señalar que el decreto en cuestión no aparece refrendado por un solo ministro, según es de práctica con los simples decretos, sino que, por lo contrario, los suscriben tres ministros, precisamente los que el mismo día refrendaron el decreto-ley 5154/55 y, además, que esta Corte ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre el punto, admitiendo que la sustancia legislativa de un acto de gobierno debe prevalecer por sobre consideraciones de índole formal (Fallos: 256:176 y 249:238 [Rev. La Ley, 112:594, Fallo 51.245; 107: 178, Fallo 48.501]; conf. también, Sayagués Laso, "Tratado de Derecho Administrativo", Montevideo, 1959, t. I, p. 116).

10. - Que la actora se agravia, asimismo, en cuanto el a quo sostuvo que en el caso no existió una aplicación retroactiva e inconstitucional del gravamen de que se trata, y le negó carácter confiscatorio. Sobre la primera parte de este agravio, cabe recordar las argumentaciones hechas valer por este tribunal en la sentencia citada de fecha 3 de abril de 1967 en autos "E. N. de Milo c. Gobierno nacional s/cobro de pesos" (consider. 12): "Es obvio -se dijo allí- que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes

o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados por ellas. Sólo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago, queda éste, por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de la garantía constitucional de la propiedad, que se vería afectada si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período ya cancelado", y en este caso, cuando entraron en vigencia las normas legales cuya aplicación se impugna, la mercadería de que se trata no se encontraba aun despachada a plaza mediante el pago anterior de los correspondientes derechos de importación. En cuanto a la alegada confiscatoriedad de los gravámenes -sin perjuicio de las atinadas consideraciones vertidas por el a quo sobre este punto- es también jurisprudencia de esta Corte que no habiéndose demostrado que aquéllos excedieren la capacidad económica o financiera de la actora, tal agravio no puede prosperar (Fallos: 246:145 [Rev. La Ley, 100:436, Fallo 45.402]).

11. Que el último agravio estriba en que el decreto 5153/55 no pudo modificar el convenio comercial entre la República Argentina y los Estados Unidos de América suscripto el 14 de octubre de 1941 y aprobado por nuestro país mediante la ley 12.741, promulgada el 10 de julio de 1942. Esta Corte sentó en Fallos: 257: 99 (Rev. La Ley, 113:458, Fallo 51.633), por interpretación de los arts. 31 y 100 de la Constitución Nacional, el principio de que entre las leyes y los tratados de la Nación no existe "prioridad de rango" y que "rige respecto de ambas clases de normas, en cuanto integrantes del ordenamiento jurídico interno de la República, el principio con arreglo al cual las posteriores derogan las anteriores". Ahora bien, como se dijo en el consid. 8º de esta sentencia, el decreto 5153/55 -posterior al mencionado convenio- es de carácter legislativo; en consecuencia

resulta aplicable al caso subexamen la doctrina precedentemente citada y por ello el convenio comercial referido debe considerarse modificado en el punto por las normas internas de que se trata en autos.

12. Que en materia de costas, debido a la naturaleza de las cuestiones debatidas y a que la parte actora pudo creerse con razón para litigar, procede aplicarlas por su orden y rechazar, en consecuencia, el agravio interpuesto sobre el punto por la demandada.

Por ello y los fundamentos concordantes del fallo apelado se lo confirma. Costas por su orden en todas las instancias. - Roberto E. Chute. - Marco A. Risolía. - Luis C. Cabral. - José F. Bidau.