

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

A fs. 276/279, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar lo decidido a fs. 219/224 en la instancia anterior, rechazó la acción de amparo interpuesta conjuntamente por la Cámara Argentina del Libro, Ricordi Americana S.A.E.C. y Editorial Sigmar S.A. contra el Poder Ejecutivo Nacional y, en consecuencia, ratificó la constitucionalidad del decreto 616/01.

El reglamento impugnado, con el propósito de aclarar el alcance de la exención consagrada en el art. 7º, inc. a, de la ley 23.349 (t.o. por decreto 280/97), limitó el término "libros", únicamente, a las obras literarias de cualquier clase, los manuales y libros técnicos, las bibliografías, los libros escolares, diccionarios, enciclopedias, anuarios, catálogos de museos, de bibliotecas (con excepción de los catálogos comerciales), los libros litúrgicos, de salterios (que no sean obras musicales impresas), y los libros para niños (con excepción de los álbumes o libros de estampas y de los cuadernos para dibujar o colorear, para niños).

Consideró el juzgador que el alcance de la expresión "libros", empleada en el decreto cuestionado, no se exhibe, de modo palmario y manifiesto, como opuesto a la ley reglamentada, y que la consagración legislativa de una exención no significa que el Poder Ejecutivo se encuentre impedido de aclarar sus alcances.

Otorgó particular importancia a la mención de los objetivos de la ley 25.414 dentro de los considerandos del decreto 615/01 pues, a través de aquélla, se delegaron en el Poder Ejecutivo Nacional, y en forma temporaria, ciertas atribuciones legislativas.

Concluyó, entonces, que la aclaración del decreto 616/01, al reglamentar el art. 7, inc. a, de la ley de impuesto al valor agregado y excluir de la exención a "*las obras musicales impresas*" y a "*los álbumes o libros de estampas y de los cuadernos para dibujar o colorear para niños*", no se exhibe por sí misma como incompatible con los propósitos del legislador explicitados en los considerandos de su similar 615/01.

-II-

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 282/302, que fue concedido a fs. 311.

En primer lugar, adujo que el decreto 616/01 viola el principio constitucional de legalidad tributaria y negó que posea carácter meramente aclaratorio de la norma reglamentada, pues altera su espíritu, al excluir de la exención a las obras musicales impresas, y a los libros infantiles y de estampas.

Recordó que, desde la generalización del impuesto al valor agregado (ley 23.349), tanto el hecho imponible como las exenciones se instrumentaron a través de leyes. Citó como ejemplo la ley 23.871, su similar 25.063, y los decretos 493/01 y 615/01, dictados en uso de las facultades delegadas por ley 25.414.

Añadió que el reglamento cuestionado también cerceña el principio constitucional de igualdad, al discriminar las obras musicales impresas, los libros infantiles y de estampas, respecto de los demás libros, y obstaculiza el acceso a la cultura y a la alfabetización, lo cual transgrede el art. 75, inc. 19, de la Carta Magna.

Acusó a la sentencia de desconocer la ley 25.446 ("*ley de fomento del libro y la lectura*"), que incorpora dentro del término "libros" a: "*a) los libros infantiles y los de aprestamiento para la educación inicial o temprana y...c) los*

Procuración General de la Nación

libros de arte en general, incluidos los de diseño gráfico, los de arte publicitario y los de música". Resaltó que la promulgación de esta norma fue invocada al momento de contestar el informe producido por la demandada y que el juzgador omitió su tratamiento, a pesar de constituir un extremo relevante para la correcta solución del pleito.

Por todo ello, solicitó que se revoque el fallo cuestionado y que se declare la inconstitucionalidad del decreto 616/01.

-III-

A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la inteligencia de normas de carácter federal (leyes 23.349 y 25.414, decretos 493/01, 615/01 y 616/01) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

-IV-

Cabe recordar que el origen del precepto bajo análisis se remonta a la modificación introducida a la ley del gravamen por su similar 23.871, publicada en el Boletín Oficial del 31 de octubre de 1990. Esta última sustituyó el texto del entonces art. 6, inc. a, de la ley 23.349 y consagró la exención para toda venta, locación e importación definitiva de libros, folletos e impresos similares, incluso en hojas sueltas; diarios y publicaciones periódicas impresos, incluso ilustrados. En el párrafo siguiente aclaraba que el término "libros" no incluía a los que resultaban comprendidos en la partida 48.18 de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera.

La partida 48.18 abarcaba a los libros, registros, cuadernos, cuadernillos y talonarios (de notas, recibos y

similares), blocks de notas, agendas, carpetas, clasificadores, encuadernaciones (de hojas movibles y otras) y otros artículos de papel y cartón para usos escolares, de oficina o de papelería; álbumes para muestrarios y para colecciones y cubiertas para libros, de papel o cartón.

En lo que aquí interesa, esta redacción se mantuvo durante once años hasta que, en ejercicio de las facultades delegadas por la ley 25.414, el Poder Ejecutivo dictó los decretos 493/01 y 615/01.

El primero de los citados excluyó de la franquicia a los "*diarios y publicaciones periódicas impresos*", al mismo tiempo que eliminó la restricción establecida en el segundo párrafo de la norma, respecto de los bienes comprendidos en la partida 48.18.

El segundo, por su parte, incluyó nuevamente a los "*diarios y publicaciones periódicas impresos*", excepto que la venta, locación o importación fuera efectuada por sujetos cuya actividad sea la producción editorial.

Por último, y en uso de las facultades conferidas por el art. 7, inc. h, punto 22, de la ley 23.349 y por el art. 99, inc. 2, de la Constitución Nacional, emitió el decreto 616/01 cuestionado en el presente.

-v-

En el *sub lite* corresponde dilucidar, entonces, si el Poder Ejecutivo Nacional ha utilizado correctamente la facultad reglamentaria invocada en los considerandos del decreto 616/01 para excluir de la exención a "*las obras musicales impresas*" y a "*los álbumes o libros de estampas y de los cuadernos para dibujar o colorear para niños*".

Es reiterada jurisprudencia de V.E. que cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibe en pugna

Procuración General de la Nación

con el principio constitucional de legalidad del tributo, y que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67 Ctexto 1853-1860C de la Constitución Nacional (Fallos: 248:482; 303:245; 305:134; 312:912; 316:2329, entre muchos otros relativos al principio de legalidad tributaria).

Paralelamente a ello, ha sostenido que, del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto (Fallos: 316:1115).

Considero que esta conclusión se impone respecto del art. 1º del decreto 616/01 *sub examine*. En efecto, el principio de legalidad impide que, en uso de sus facultades reglamentarias, 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 legislador en el texto del art. 7, inc. a, de la ley del gravamen.

Ello es así, pues el propósito de definir con precisión el alcance del beneficio, que inspira al reglamento en crisis (confr. considerando 4º, decreto 616/01) no puede conducir, por vía interpretativa, a establecer restricciones que no surgen de los términos de la ley, ni pueden considerarse implícitas en ella, pues tal pauta hermenéutica no se ajusta al referido principio de legalidad o reserva (Fallos: 316:

1115, considerando 9º).

Ha sostenido V.E. que, en materia de exenciones impositivas, es constante el criterio conforme al cual 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 (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599) y que su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973).

En este orden de ideas, cabe atender a los antecedentes y a la evolución de las normas que rigen el impuesto, las que desde su sanción en el año 1973 eximieron a los bienes comercializados por la actora (confr. art. 26, ley 20.631), y mantuvieron dicho beneficio a través de las sucesivas modificaciones experimentadas (confr. art. 6, texto según ley 23.349; art. 1, inc. 5, ley 23.871; art. 1, inc. d. 1, ley 25.063), aun las realizadas por el mismo Poder Ejecutivo en uso de las facultades delegadas (art. 1º, inc. c, decreto 493/01 y art. 1, inc. b, decreto 615/01).

Tampoco puede inferirse que la intención del legislador ha variado teniendo en cuenta el contexto general de las leyes, a poco que se repare en que, en el art. 4º de la ley 25.446, declaró comprendidos en la política integral del libro y la lectura a los libros infantiles y los de aprestamiento para la educación inicial y temprana, y los libros de música (confr. incs. a y c), conceptos comprensivos, en mi entender, de "*las obras musicales impresas*" y de "*los álbumes o libros de estampas y de los cuadernos para dibujar o colorear para niños*" discutidos en autos.

Esta circunstancia, aun cuando resulta sobreviniente

Procuración General de la Nación

a la emisión del reglamento impugnado, no puede ser desconocida al momento de decidir (Fallos: 308:1087, 1223, 1489; 310:670, 2246; 311:787, 1680, 2131; 312:891; 313:584, 701; 314:568 y sus citas, entre otros), y revela que la restricción contenida en el art. 1º del decreto 616/01 no resulta del indudable propósito de la norma, ni tampoco de su necesaria implicancia (Fallos: 296:253 y 312:529).

-VI-

Por último, afirma el *a quo* que la aclaración realizada por el Poder Ejecutivo no se exhibe, por sí misma, como incompatible con los propósitos del legislador explicitados en los considerandos del decreto 615/01.

Sus dos únicos considerandos que se refieren a la exención *sub examine* se encuentran en el 8º y 9º párrafo.

En el primero de ellos se manifiesta que razones de orden administrativo y de equidad fiscal aconsejan dejar sin efecto la aplicación del gravamen sobre la venta al público de diarios, revistas y publicaciones periódicas.

El restante, por su parte, agrega que, con el fin de hacer efectiva la reducción de la alícuota para los ingresos obtenidos de la venta de diarios, revistas y publicaciones periódicas por los editores cuya actividad económica se encuadre en la definición prevista en el art. 83, inc. b, de la ley 24.467, se considera conveniente extender el tratamiento otorgado a todos los sujetos intervinientes en la comercialización de dichos bienes.

Sobre dicha base, pienso que los propósitos del Poder Ejecutivo Nacional, explicitados en los considerandos del decreto 615/01, se limitaron a la aplicación del gravamen sobre los ingresos obtenidos por la venta de diarios, revistas y publicaciones periódicas, bienes ajenos a los "libros"

discutidos en la especie.

Por último, no escapa a mi análisis que el texto exentivo, vigente al momento de dictarse el reglamento impugnado, proviene de la sustitución realizada por el art. 1, inc. c, del decreto 493/01, emitido por el mismo Poder Ejecutivo en uso de las facultades delegadas por la ley 25.414.

Sin embargo, entiendo que el supuesto de autos difiere del analizado por V.E. en Fallos: 291:62, pues si bien tanto la norma reglamentaria como la reglamentada fueron dictadas **C**aunque en ejercicio de funciones estatales diferentes **C**por un mismo órgano de gobierno, lo cual podría conducir igualmente a suponer que promedió un criterio único en cuanto al sentido y alcances verdaderos de la franquicia en debate, la delegación legislativa operada a través de la ley 25.414 rodea a la norma emitida en su consecuencia de una serie de formalidades especiales, tales como los informes que **C**sobre su uso **C**debe brindar el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso (art. 4º), y el seguimiento por parte de la Comisión Bicameral creada al efecto (art. 5º).

Prescindir de esta diferenciación, y permitir el empleo de facultades delegadas a través de un instrumento que no cumple los recaudos para ello, implicaría **C**además de la violación del principio de legalidad detallado en el acápite anterior **C**desconocer la letra de la ley 25.414 y burlar el sistema de control que el Congreso ha establecido, en ejercicio de las potestades que le confiere el art. 76 de la Constitución Nacional, con grave menoscabo al principio republicano de división de poderes (Fallos: 247:646, considerando 21).

-VII-

Por lo expuesto, opino que cabe revocar la sentencia de fs. 276/279 en cuanto fue materia de recurso extraordinario

Procuración General de la Nación

y devolver las actuaciones para que, por quien corresponda, se dicte una nueva acorde con lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, 31 de octubre de 2002

ES COPIA

NICOLAS EDUARDO BECERRA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 1º de septiembre de 2003.

Vistos los autos: "Cámara Argentina del Libro y otros c/ P.E.N. - dto. 616/01 s/ amparo ley 16.986".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas en el sub examine han sido adecuadamente tratadas en el dictamen del señor Procurador General, que el Tribunal comparte, y a cuyos fundamentos corresponde remitirse por motivos de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvanse los autos a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo al presente.
AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - EDUARDO MOLINE O'CONNOR - ANTONIO BOGGIANO - GUILLERMO A. F. LOPEZ - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ - JUAN CARLOS MAQUEDA.

ES COPIA