

Nombre y Apellido: Maximiliano Javier Moyano.

Límites constitucionales al ejercicio del
Poder Tributario.
Legalidad – Reserva de Ley en materia
Tributaria.

Finanzas y Derecho Financiero

Profesor Encargado: Cdor. Carlos Pérez Poveda

Año: 2010

INDICE GENERAL

CAPITULO I	
INTRODUCCION	4

CAPITULO II TRIBUTO – PODER TRIBUTARIO

1. Tributo.....	6
1.1 Caracterización.....	6
1.2 Clasificación jurídica.....	8
2. Poder Tributario.....	9

CAPITULO III EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1. Denominación.....	12
2. Contenidos del Derecho Constitucional Tributario.....	13

CAPITULO IV ESTATUTO DE DERECHOS Y GARANTIAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE

1. El Estatuto del contribuyente.....	16
2. Contenido singular del "Estatuto Constitucional del contribuyente".....	17

CAPITULO V ¿LEGALIDAD O RESERVA DE LEY TRIBUTARIA?

1. Principio de legalidad en la faz normativa.....	20
2. Principio de legalidad en la faz aplicativa.....	21
3. Principio de "reserva de ley" Tributaria.....	21
4. Preferencia de Ley Tributaria.....	22
5. "Reserva del Ley" propiamente dicha.....	23

CAPITULO VI DISTINTOS SISTEMAS DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

1. El sistema de "Reserva de Ley" ortodoxo, rígido o absoluto.....	26
2. Los Sistemas de "Reserva de Ley" atenuada, flexible o relativa.....	29
2.1. "Reserva de Ley" tributaria ex novo.....	30
2.2. Delegación legislativa de potestades tributarias o los reglamentos delegados.....	30
2.3. Los decretos-leyes, medidas provisorias con fuerza de ley o reglamentos de necesidad y urgencia.....	43
3. El sistema de "Reserva del Ley" agravada.....	50

CAPITULO VII LOS DISTINTOS TIPOS DE TRIBUTOS Y LA RESERVA DE LEY EN LA CONSTITUCION ARGENTINA

1. Introducción.....	51
2. "Reserva de Ley" e Impuestos.....	52
3. "Reserva de Ley" y Tasas.....	52
4. "Reserva de Ley" y Contribución de Mejoras.....	58
5. "Reserva de Ley" y Peaje.....	59
6. "Reserva de Ley" y las Contribuciones y Aportes a la Seguridad Social.....	61
7. "Reserva de Ley" y las Contribuciones Parafiscales de Ordenación económica.....	65
8. "Reserva de Ley" y las Contribuciones Sindicales y Profesionales.....	66

CAPITULO VIII
CONCLUSION FINAL

69

Bibliografía.....	78
-------------------	----

CAPITULO I

INTRODUCCION

En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular, y aún siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los “consejos del reino”, “representaciones corporativas”, e incluso a las “asambleas populares”. No podía hablarse de “garantías” de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.

Un cambio fundamental se produce cuando aparece el principio de legalidad como límite formal. De tal manera, el poder tributario se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro.

Esta garantía formal se completa cuando aparecen las garantías materiales que constituyen límites en cuanto al contenido de la norma tributaria, así como el principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de normas. Estas garantías materiales son la capacidad contributiva, la generalidad, la igualdad, la proporcionalidad, la equidad, la no confiscatoriedad y la razonabilidad.

Hay otros límites que completan el estatuto de garantías del contribuyente, y que son el control jurisdiccional, la seguridad jurídica y la libertad de circulación territorial.

Este trabajo tiene por objetivo el análisis de *uno* de los límites constitucionales al ejercicio del poder tributario: **“el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria”**. Este, es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo “no hay tributo sin ley que lo establezca”, inspirado en el tan conocido del derecho penal “*nullum crimen, nulla pena sine lege*”. Por ello, se ha afirmado con razón que “el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la *partida de nacimiento* del Derecho Tributario, es el principio de legalidad”.¹

En la historia constitucional, a partir de la Carta Magna inglesa de 1215, la reivindicación del poder parlamentario para consentir los tributos fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los monarcas. Por otra parte, una de las bases fundamentales de los modernos Estados europeos surgidos en el siglo XIX, fue la exigencia de consentimiento en la representación popular para la imposición.

El principio de legalidad halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a ese

¹ Jarach, Dino. “Curso de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, Año 1980, Pág. 75.

derecho, ya que en virtud de ellos se sustrae, a favor del estado, algo del patrimonio de los particulares. De allí que, en el Estado de derecho, esto no sea legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular.²

La Corte Suprema de la Nación ha dicho que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno³, y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de propiedad.⁴

En los capítulos siguientes veremos el “tributo” y el “poder tributario”, para luego introducirnos en el estudio del “Derecho Constitucional Tributario” paso previo al análisis del “Estatuto de Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente”.

Más adelante desarrollaremos en extenso el principio de *legalidad o reserva de ley en materia tributaria* desde la perspectiva de nuestro Derecho interno, además de las necesarias referencias al Derecho comparado. Ilustraremos en cada capítulo con la jurisprudencia relacionada, lo que nos permitirá el desarrollo completo sobre el tema.

² Villegas, Héctor Belisario. “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, 9ª Edición, Editorial Astrea. Año 2007. Pág. 255.

³ Fallos, 182:411

⁴ Fallos, 184:542

CAPITULO II

TRIBUTO – PODER TRIBUTARIO

1. TRIBUTO

1.1 Caracterización

En esta parte del trabajo analizaremos la figura del “tributo”, lo que nos permitirá abordar con mayor claridad el sub-capítulo referido al “poder tributario”. Además desarrollaremos la clasificación del mismo, lo cual facilitará el estudio que en detalle veremos en el Capítulo VII referido a los “Distintos tipos de Tributos y la Reserva de Ley en la Constitución Argentina”.

Podemos caracterizar al tributo como las prestaciones (generalmente en dinero) que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.⁵

Algunos ven en el tributo un ataque a la propiedad privada, pero es todo lo contrario. Es verdad que la mayor parte de los ingresos son obtenidos recurriendo al patrimonio de los particulares, que deben contribuir en forma obligatoria. Pero también es verdad que la propiedad privada sólo puede ser garantizada por el estado si cuenta con los recursos tributarios suficientes para mantenerla.

De la caracterización anterior se desprenden los elementos comunes a todas las especies de tributos, los cuales enumeramos a continuación:

a) Prestaciones en dinero y prestaciones en especie. De acuerdo a la economía monetaria vigente, las prestaciones tributarias son en dinero. Sin embargo en algunos países sus códigos tributarios admiten que la prestación sea en especie. Sobre este punto podemos decir que el tributo conserva su estructura jurídica básica, aunque sea in natura. Lo determinante es que la prestación sea “pecuniariamente valuable”, que concurren los otros elementos caracterizantes y que la legislación lo admita.

b) Exigidas en su poder de imperio. La prestación que configura el tributo se exige mediante la coacción, o sea, la facultad de compeler el pago de la exacción requerida. En este punto es importante destacar que se prescinde de la voluntad del obligado en cuanto

⁵ Villegas, Héctor Belisario. ob. cit. Pág. 152.

a la creación del tributo. La "bilateralidad" de los negocios jurídicos es sustituida por la "unilateralidad" en cuanto al nacimiento de la obligación.

Además debemos agregar que el estado, para poder exigir estas contribuciones, se encuentra dotado del llamado "poder tributario", punto sobre el que volveremos más adelante.

c) En virtud de una ley. Aquí nos limitaremos a decir que "no hay tributo sin ley previa que lo establezca", lo cual significa limitar formalmente la coacción y respetar el principio de legalidad.

d) Para cubrir gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. Por esa razón, el objetivo del tributo es fiscal; pero esta finalidad puede no ser la única. El tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos, como los tributos aduaneros protectores, los tributos promocionales, las medidas impositivas con fines de desaliento o incentivo de ciertas actividades privadas, etc.

Pero este objetivo extrafiscal es adicional, aún siendo la motivación prevaleciente de alguna medida tributaria. La extrafiscalidad no puede constituir la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo. Este uso no ha sido vedado por la jurisprudencia. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el poder impositivo tiende, ante todo, a proveer recursos al tesoro público, pero constituye además, un valioso instrumento de regulación económica.⁶

Otra definición es la dada por Giuliani Fonrouge quien concibe al tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".⁷

Según este autor ya no se puede poner en duda el carácter publicístico del tributo, agregando que el elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por la voluntad soberana de aquél con prescindencia de la voluntad individual. Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias y que según lo dicho por nuestra Corte Suprema "Los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público. No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los

⁶ Fallos, 243:98

⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero", 9º Edición, Editorial La Ley, Año 2004, Pág. 249.

impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública”.

1.2 Clasificación jurídica

La clasificación más aceptada es la que divide a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, categorías estas que no son sino especies de un mismo género: el tributo.

Desarrollando esta clasificación, podemos comenzar por citar las definiciones del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID, el cual establece que *impuesto* es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente. La *tasas* es caracterizada como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Por su parte define a la *contribución especial* como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales.

Villegas define al *impuesto* como el tributo exigido por el estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponible), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores.

Como elemento central mencionamos su independencia entre la obligación de pagarlos y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación de pagar el impuesto. Además, como todos los tributos, el impuesto es una institución de derecho público, el cual es exigido coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.

El mismo autor, adoptando un criterio amplio de *tasas*, la define como el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida a dicho contribuyente.

De esta definición se deduce como elemento caracterizador más importante que su hecho imponible está integrado con una actividad que el estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago. Suele considerarse que la tasa puede surgir tanto de la

prestación efectiva como de la prestación "potencial" del servicio. Este elemento también nos permite diferenciarlo del impuesto, tal como fue definido anteriormente.

A su vez, define a las *contribuciones especiales*, como los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado. Dentro de esta categoría encontramos a la contribución de mejoras, al peaje y a las contribuciones parafiscales.

2. PODER TRIBUTARIO

Como paso preliminar para abordar el punto sobre el *Poder Tributario* ya vimos el concepto, las características y la clasificación del *Tributo*, resta ahora analizar las nociones de soberanía, poder tributario y potestad tributaria.

A la *soberanía* podemos darle el significado de "estar por encima de todo y de todos", a su vez decimos que la soberanía es *suprema* porque no se concibe una autoridad superior a ella; es *independiente* porque no existe sujeción al mando de otra potencia; es *perpetua*, porque se ejerce sin interrupciones y no tiene término de vigencia.

En nuestro país la soberanía emana del pueblo; en su representación, los ciudadanos convocados a tal efecto se reúnen en Congreso General Constituyente y establecen la Constitución para la nación Argentina (Preámbulo). El órgano oficial que representa al pueblo, cumple y hace cumplir la Constitución, es el Gobierno federal, como suma autoridad del país.

De la soberanía emana el *poder tributario*, que significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía. Luego del poder tributario surge la *potestad tributaria*, que es la facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nace para ciertos individuos la obligación de pagar tributos. De esta manera la potestad tributaria es la facultad estatal de crear, modificar o suprimir tributos, lo cual, traducido al campo jurídico implica la posibilidad de dictar normas generadoras de contribuciones que las personas deben entregar coactivamente.⁸

Por su parte, Giuliani Founrouge, no encuentra diferencia sustancial entre los vocablos poder tributario y potestad tributaria, pero en general, prefiere la expresión "poder" por estar en nuestra tradición, sin que ello obste a la utilización de potestad cuando la frase lo haga aconsejable.⁹ En este trabajo seguiremos éste último criterio, denominando entonces a la figura, "poder tributario".

⁸ Villegas, Héctor Belisario. ob. cit. Pág. 287.

⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. ob. cit. Pág. 261.

Analizando las características del poder tributario y siguiendo al autor mencionado anteriormente, vemos que los elementos esenciales del mismo son:

a) Abstracto: algunos autores consideran que puede hablarse de un poder tributario abstracto y de otro concreto, siendo este último complementario del primero. En otras palabras, para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración.

Este autor no comparte esta idea y estima que el poder tributario es esencialmente abstracto. Lo que ocurre es que se confunde la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad.

b) Permanente: el poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.

Suele incurrirse en el error de examinar la posibilidad de que dicho poder desaparezca por prescripción o por caducidad, supuesto imposible de ocurrir. Lo que puede suceder es que se extinga por el transcurso del tiempo el derecho de hacer efectivas las obligaciones surgidas por efecto del ejercicio del poder tributario, porque los créditos del Estado, lo mismo que los créditos de los particulares, caducan o prescriben por razones de interés social, por razones de certeza del derecho.

c) Irrenunciable: el Estado no puede desprenderse de este tributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir. Por otra parte, los órganos del Estado o quienes lo integren carecerían del derecho de renuncia.

La aparente derogación a este principio que ha querido verse en las llamadas leyes-contrato de los impuestos de coparticipación, no altera el principio expuesto. En efecto, las provincias no han renunciado ni delegado en la Nación el poder de gravar, sino la facultad de administrar y recaudar los tributos; y ello en virtud de ley sancionada por cada provincia, de modo que el sistema no deriva de una ley federal en sentido estricto sino de leyes provinciales coincidentes en un mismo acto.

d) Indelegable: este aspecto está íntimamente relacionado con el anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

Ni siquiera en el ámbito jurisdiccional que corresponde a la Nación o a las provincias, cada una en su esfera, el Poder Legislativo que representa al pueblo puede delegar en el

Ejecutivo o en otro departamento de la administración, ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos: tiene vedado delegar el poder de hacer la ley, pero, sí puede conferir al Ejecutivo o a un cuerpo administrativo la facultad de reglar los pormenores y detalles para la ejecución de aquélla.

Por último decimos que resulta innecesario significar que el poder tributario no es ilimitado. En la Argentina no hay derechos o poderes de tal condición, pues de una u otra manera todos son limitados; y el poder tributario no escapa a ello.

CAPITULO III

EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1. DENOMINACIÓN

“El derecho constitucional tributario estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario, y que se encuentran en las cartas constitucionales de los Estados de derecho. Estudia también las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno”.¹⁰

El derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que sólo puede considerarse “tributario” por el objeto al cual se refiere. A su vez, en los Estados de derecho, el poder tributario se subordina a las normas constitucionales, subordinación de especial importancia en los países como la Argentina, en los cuales la Constitución es rígida, y donde existe control de constitucionalidad por los órganos judiciales. Lo primero le otorga *permanencia* y lo segundo efectiva *vigencia*.

En el mismo sentido José Osvaldo Casás comparte la denominación de “Derecho constitucional tributario” ya que en aquellos ordenamientos en que la Constitución responde al modelo “racional-normativo”, esto es, viene conformada por un conjunto de normas escritas agrupadas en un cuerpo codificado que propende a una planificación racional de la comunidad y del Estado; nos lleva a referir el conglomerado de principios y reglas que tratamos como “Derecho constitucional tributario”.

A su vez, el profesor uruguayo Ramón Valdés Costa señaló el distinto rango jerárquico de las normas y sostuvo que el derecho tributario está sometido a los preceptos y a los principios constitucionales ya que no hay “un Derecho Tributario constitucional, sino preceptos y normas aplicables obligatoriamente al Derecho Tributario contenidos en la Constitución, más o menos numerosos según los derechos positivos, aplicables obligatoriamente al derecho tributario”.

¹⁰ Villegas, Héctor Belisario. ob. cit. Pág. 251.

2. CONTENIDOS DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Los contenidos del Derecho constitucional tributario comprenden dos secciones, una referida a los derechos y garantías de las personas en tanto contribuyentes, y la otra atinente a la distribución de las potestades tributarias normativas, aplicativas y sobre el producto en un Estado en el que coexisten la Nación, los estados provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los municipios de provincia.

a) Los derechos y garantías individuales como límite al ejercicio del poder tributario. En este tema cobran importancia los cuarenta y tres artículos ubicados en la primera parte de la Constitución, divididos en dos capítulos: el primero de "Declaraciones, derechos y garantías", y el segundo de "Nuevos derechos y garantías", y que vienen a enunciar la forma de Estado y de Gobierno adoptada por la Nación y a definir y reglamentar los derechos individuales. Este conjunto de derechos conforma lo que Bidart Campos ha llamado "Derecho constitucional de la libertad", el que se complementa con algunas disposiciones de la Segunda Parte: "Autoridades de la Nación", entre las cuales cobran relevancia las incorporadas en el Art. 75 Inc. 22 conteniendo declaraciones, convenciones y pactos internacionales sobre derechos humanos, los cuales tienen jerarquía constitucional, resultando complementarios de los derechos y garantías de la primera parte.

Decimos, que si bien el Estado tiene la necesidad de recaudar tributos ello no debe conducir a olvidar el interés particular de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, ya que "los contribuyentes, en nuestros Estados constitucionales y democráticos de Derecho, han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos".¹¹

No puede dejar de mencionarse los conceptos elaborados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina en la causa "*Banco de la Provincia de Buenos Aires v. Nación Argentina*"¹², sentencia del 15 de marzo de 1940, donde precisó:

"La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno; pero este poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo".

¹¹ Casás, José Osvaldo. "Derechos y garantías constitucionales del contribuyente (A partir del principio de reserva de ley). Editorial Ad Hoc, 1º Edición, Año 2002, Pág. 72/73.

¹² Fallos, 186:170

En tales condiciones los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la Ley Fundamental vienen a representar en materia tributaria los *límites* concretos que se convierten en un valladar infranqueable al ejercicio irrazonable del poder fiscal, dado que los derechos constitucionales son plenamente operativos y están garantizados por los tribunales judiciales, los cuales, a requerimiento de parte interesada, deben declarar la inconstitucionalidad de toda norma que los desconozca o los vacíe, dejándolos huecos de contenido.

Ingresamos así en el "Estatuto de Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente" que, enmarcado en el programa constitucional y corporizado por los derechos y garantías de la parte dogmática de la Ley Fundamental ensamblados como sistema, actúa como límite y cauce al ejercicio de la potestad tributaria normativa del Estado. Desarrollaremos este punto en el siguiente capítulo.

b) Distribución de los poderes tributarios entre los diversos planos de gobierno en la República Argentina.

A partir de que "La Nación Argentina ha adoptado para su gobierno la forma representativa republicana federal" (Art. 1 CN.); "las provincias conservan todo el poder no delegado por esta constitución al Gobierno federal y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación" (Art.121); "cada provincia dicta su propia constitución, conforme a los dispuesto en el Art. 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero" (Art. 123); y " la ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción" (Art. 129), nos coloca ante un Estado plural que para desplegar las " competencias, servicios y funciones" debe contar con la correlativa dotación de recursos provenientes de la renta pública federal en su conjunto, lo que se logra a través del reconocimiento de potestades tributarias normativas, tanto del Gobierno federal como de los restantes entes públicos subnacionales.

El poder tributario es ejercido por cada ente de gobierno en la esfera territorial de su jurisdicción. Teniendo en cuenta las disposiciones constitucionales después de la reforma de 1994 y siguiendo en este punto a Giuliani Founrouge, puede delimitarse el ámbito de influencia de cada ente de gobierno, de la siguiente manera:

- *Corresponde al gobierno nacional:*

- 1) exclusivamente y de manera permanente: los derechos de importación y exportación y las tasas postales (Art. 4º, 9º, 75 Inc. 1º y 10, y 126).
- 2) en forma exclusiva y de manera permanente: las facultades derivadas de reglar el comercio internacional e interprovincial, lo atinente a la Capital Federal y los lugares adquiridos por compra o cesión en las provincias (Art. 75 Inc.13 y 30) y (100).
- 3) en concurrencia con las provincias y de manera permanente: los impuestos indirectos al consumo (Art. 75 Inc.2º).
- 4) con carácter transitorio: impuestos indirectos (Art. 75 Inc.2º).

- Corresponde a las provincias:

- 1) con carácter exclusivo y de manera permanente: impuestos directos (Art. 121 y 126).
- 2) en concurrencia con la Nación y en forma permanente: impuestos indirectos (Art. 75 Inc. 2º).

- Corresponde a los municipios:

- 1) las facultades inherentes a su condición de entes de gobierno, con respecto a actividades cumplidas en su ámbito jurisdiccional o a las cosas situadas dentro de tales límites, sin exceder las materias de su competencia.

CAPITULO IV

ESTATUTO DE DERECHOS Y GARANTIAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE

Como introducción, podemos mencionar las palabras de Segundo V. Linares Quintana que expresa : “La constitución es un conjunto de principios y de normas que comportan un sistema orgánico, informado por una filosofía o fórmula ideológico-política, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se encuentran íntima e inseparablemente vinculados, de manera que la interpretación de cada uno de ellos nunca debe hacerse de manera aislada, sino en función de todo el sistema que integra, a la vez que de la filosofía o fórmula ideológico-política que informa a aquél, que en el caso de la Ley Suprema argentina es la llamada *Doctrina constitucional de Mayo*” .

Además la Constitución es en nuestra república, una restricción de poderes en amparo de la libertad individual. Esto es así, porque la finalidad suprema y última del Estatuto constitucional de los argentinos consiste en la protección y garantía de la libertad y dignidad del hombre. De esta manera decimos que en caso de conflicto entre libertad e interés del Estado, aquélla debe predominar siempre, ya que, “no se concibe que la acción estatal manifestada a través de los cauces constitucionales pueda resultar incompatible con la libertad, ya que esta constituye, en definitiva, el fin último del estado”.

1. EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE

Los derechos y garantías constitucionales que ofrece nuestra ley fundamental son una pródiga cantera de la cual puede extraerse un conjunto de reglas y principios que deben ser sistematizados en un objeto unitario de tratamiento y estudio ya que todos propenden a la “libertad fiscal”, entendida ésta como la facultad de rechazar cualquier pretensión pecuniaria del Estado a título de tributo que no satisfagan los requisitos y exigencias que surgen del Estatuto Fundamental y que convertirían al pago que se reclame, en tales circunstancias, en exacción y despojo. Definiremos a tal conglomerado jurídico como “Estatuto del Contribuyente”.

El denominado "Derecho constitucional de la libertad", sustento dogmático del mencionado Estatuto, ha alcanzado en las últimas décadas una notable expansión por tres circunstancias: a) la enmienda de 1994, de un nuevo capítulo II: "Nuevos derechos y garantías; b) la constitucionalización de convenciones, pactos y tratados Internacionales sobre derechos humanos; y c) la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresada en la causa "*Horacio David Girolodi y Otro*"¹³, sentencia del 7 de abril de 1995. En el mencionado caso se dejó establecido: "Que, a esta Corte, como órgano supremo de uno de los poderes del Gobierno federal, le corresponde aplicar los tratados internacionales al que el país está vinculado en los términos anteriormente expuestos, ya que lo contrario podría implicar responsabilidad de la Nación frente a la comunidad internacional."

En nuestra República, la recreación de los derechos, garantías, reglas y principios que sistemáticamente apreciados pueden conformar el "Estatuto Constitucional del Contribuyente", requiere de la labor del jurista buscando el hilo conceptual que une cada una de las piezas que lo conforman, a partir de reglas constitucionales que proyectan sus efectos sobre todo el ordenamiento jurídico y también en el ámbito específico de las regulaciones tributarias.

También podemos mencionar que las tensiones existentes entre las administraciones tributarias y los obligados tributarios en general, han conducido a que en diversos países se hayan sancionado Cartas de derechos de los contribuyentes a nivel legal. De todas las regulaciones, la que ha tenido mayor repercusión en la Argentina es la "Ley Española de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", la cual se orienta a reforzar los derechos del contribuyente y a hacer lo propio con las obligaciones de la Administración tributaria.

2. CONTENIDO SINGULAR DEL "ESTATUTO CONSTITUCIONAL DEL CONTRIBUYENTE"

Teniendo en cuenta la forma de Estado federal que ha adoptado la Constitución para la Nación Argentina ordenaremos las reglas, principios, derechos y garantías en tanto actúan como límite del poder tributario federal y local; sólo de la potestad federal; o exclusivamente, de las prerrogativas tributarias subnacionales.

a) Limitaciones a los poderes tributarios federal y locales:

- Legalidad formal-material o reserva de ley tributaria (Arts. 4º, 9º, 17, 19, 22, 29, 39, 52, 75 Inc. 1º y 2º, 76 y 99 párrafo tercero)

¹³ Fallos, 318:514

- Indelegabilidad legislativa (Arts. 29 y 76)
- Irretroactividad tributaria (Arts. 1º, 14, 17, 28 y 33)
- No confiscatoriedad (Preámbulo y Arts. 4º, 14, 17, 28 y 33)
- Igualdad (Arts.1º, 16, 20 y 33)
- Generalidad (Preámbulo; Arts. 1º y 33)
- Proporcionalidad (Arts. 4º y 75 Inc.2º)
- Equidad (Preámbulo y Art. 4º)
- Derecho de trabajar y ejercer toda industria lícita (Arts. 14 y 14 bis)
- Derecho a la libre circulación territorial (Arts. 7º, 9º, 10, 11, 12, 14 y 126)
- Capacidad contributiva (Arts. 4º, 14, 16, 17, 28 y 33)
- Razonabilidad (Arts. 28 y 33)
- Protección integral de la familia (Arts. 14 bis)
- Estabilidad de los beneficios tributarios otorgados por plazo determinado y con base sinalagmática (Arts. 14, 17, 75 Inc. 18 y 19, y Art. 125)
- Tutela jurisdiccional (Preámbulo, Arts. 18 y 43)
- Inmunidad de los instrumentos de gobierno (Preámbulo, Arts. 1º, 5º, 31, 110, 120, 121, 123, 126 y 129)
- Primacía de los tratados internacionales y de las normas dictadas como consecuencia de los tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales (Arts. 75 Inc. 22 y 24)
- Sometimiento a las obligaciones instituidas en los regimenes de coparticipación de contribuciones y a las resoluciones del Organismo Fiscal Federal (Art. 75 Inc.2)

b) Restricción a los poderes tributarios federales

- Uniformidad (Preámbulo y Arts. 75 Inc.1º)

c) Restricción a los poderes tributarios locales

- Supremacía del derecho federal sobre el derecho local (Arts. 31 y 129)
- Supremacía del derecho provincial sobre el derecho de los municipios de provincia y oponibilidad de los convenios de coordinación y armonización concertados por dicho plano (Arts. 5º y 123)
- Primacía de los códigos de fondo sobre el derecho local (Arts. 75 Inc. 12 y 126)
- Facultad privativa del Congreso para reglar el comercio internacional e interjurisdiccional (Arts. 75 Inc. 13, y 126)
- Sustento territorial de la tributación local (Arts. 5º, 31, 121, 123, 126 y 129)

- No interferencia de los poderes locales en el cumplimiento de los fines de los establecimientos de utilidad nacional (Arts. 75 Inc. 30)

En los capítulos siguientes nos ocuparemos del desarrollo en extenso de uno de los límites al ejercicio del poder tributario: *el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria.*

CAPITULO V

¿LEGALIDAD O RESERVA DE LEY TRIBUTARIA?

El principio por el cual se requiere para las leyes tributarias de la participación necesaria de los órganos depositarios de la voluntad popular, se ha convertido en un común denominador de los Estados contemporáneos que adscriben al modelo de "Estado constitucional, social y democrático de Derecho", independientemente de que se aluda a él como principio de legalidad o reserva de ley tributaria.

El principio de legalidad puede ser considerado en la rama jurídica tributaria desde dos perspectivas diferentes. La primera referida a las fuentes del derecho y la jerarquía de los preceptos apta para ejercitar la potestad normativa. La segunda, atinente al obrar de la administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa.

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA FAZ NORMATIVA

En nuestro país se identifica bajo la denominación "principio de legalidad tributaria", la regla que se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege*.

En este sentido, Dino Jarach, señala que el axioma fundamental en esta rama jurídica es el principio de legalidad, que también se lo denomina principio de reserva.

Carlos María Giuliani Fonrouge, al considerar las limitaciones al poder tributario, coloca en el portal de los principios jurídico-constitucionales de la tributación al de legalidad, consignando que también es conocido como principio de reserva de ley. En la Argentina el principio se encuentra consagrado de manera general en el Art. 19 de la Constitución Nacional cuando dispone que "ningún habitante de la nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe".

Por su parte Horacio A. García Belsunce entiende que se trata de conceptos equivalentes ya que no se alcanza a percibir la diferencia o el contraste entre ambas nociones.

Una inquietud común que se aprecia en la mayor parte de los autores nacionales, consiste en poner énfasis en que los tributos deben ser establecidos por medio de leyes, tanto desde el punto de vista formal, esto es: emanadas del Congreso, respetando las

prescripciones establecidas para su sanción; cuanto, desde el punto de vista material, en cuya virtud las normas tributarias no son simples actos administrativos emanados del Congreso. Las leyes tributarias, en cuanto a su contenido, se expresan, al igual que las restantes leyes, por medio de normas generales obligatorias, concebidas en términos abstractos e impersonales que, en el caso particular, describen las hipótesis de incidencia tributaria, enlazando a la efectiva producción en el campo fenomenológico concreto de la realidad de los hechos imponibles, el nacimiento de las respectivas obligaciones pecuniarias a cargo de los contribuyentes.

2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA FAZ APLICATIVA

El principio de legalidad excede, en la faz aplicativa, lo fiscal, y reconoce un alcance más amplio, en tanto se exhibe como una de las características propias del *Estado de Derecho*. Importa la subordinación del obrar de la administración a la ley y resume, en el constitucionalismo contemporáneo, la concreción del ideario que despertara con las revoluciones inglesa, francesa y americana.

Señalan los catedráticos Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, que toda acción singular del poder debe estar justificada por una ley previa: “Esta exigencia parte de la idea de que la legitimidad del poder procede de la voluntad comunitaria, cuya expresión típica es la ley; ya no se admiten poderes personales como tales, por la razón bien simple de que no hay ninguna persona sobre la comunidad y que ostente como atributo divino la facultad de emanar normas vinculantes para dicha comunidad; todo el poder es de la ley, toda la autoridad que puede ejercitarse es la propia de la ley. Sólo en nombre de la ley puede imponerse obediencia.

“Es a esta técnica estructural precisa a lo que se llama propiamente principio de legalidad de la Administración: ésta está sometida a la ley, a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación”.

3. PRINCIPIO DE “RESERVA DE LEY” TRIBUTARIA

En la doctrina comparada se suele hacer la *distinción entre el principio de legalidad en general y el principio de reserva de ley en particular*. Según José Osvaldo Casás, la vinculación positiva, en cuyo mérito la Administración sólo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con autorización en forma inmediata o incluso mediata por habilitación de la ley, se denomina “principio de legalidad”. Cosa distinta es la relación

entre la ley y su competencia privativa en determinadas materias y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, aspecto que nos introduce a la noción de “reserva de ley”.

El mencionado autor, citando a Eugenio Simón Acosta nos dice: en los orígenes del constitucionalismo el principio de reserva de ley se confunde con el de legalidad, pues la rígida separación de poderes impide al ejecutivo dictar normas generales, pero la cada vez mayor asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal, a cuyo efecto *el principio de reserva de ley* se diferencia netamente y cobra plena autonomía en relación con el *principio de legalidad*, cuyo significado actual es el de que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante. “El significado primario de la *reserva de ley*, es por el contrario, que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento”.¹⁴

También debemos decir que la reserva de ley sólo tiene cabida en una constitución rígida no derogable por ley ordinaria. Si fuera de otra forma, el principio tendría muy poco valor, puesto que el propio legislador podría levantar los límites que la reserva de ley impone sobre él.

Sobre este punto vamos a adherir a la distinción que realiza José Osvaldo Casás entre *legalidad* y *reserva de ley tributaria*. De esta manera en los capítulos siguientes denominaremos al principio como “reserva de ley en materia tributaria”. En apoyo de esta distinción podemos mencionar que Giuliani Fonrouge cita a Amorós quien ve una diferencia entre legalidad y reserva de ley: “el primero significaría la sumisión de la actividad tributaria a la ley, en tanto que la segunda consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal y es un límite al poder reglamentario de la administración; sin embargo reconoce que la identidad de ambas materias es evidente”.¹⁵

4. PREFERENCIA DE LEY TRIBUTARIA

Corresponde ahora analizar la diferencia entre reserva de ley y preferencia de ley. La reserva de ley, convierte por mandato constitucional una parcela dentro del universo del ordenamiento jurídico, en un ámbito en el cual solamente puede actuar la ley formal material, esto es, en nuestro ordenamiento constitucional, la sancionada por el Congreso

¹⁴ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 233.

¹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. ob. cit. Pág. 291.

federal, las legislaturas provinciales o los consejos municipales. En cambio, la *preferencia de ley*, se deriva del hecho de que en el ordenamiento legislativo, no ya en el constitucional, mediante preceptos con rango de ley ordinaria, se definen ciertas materias como privativas de la ley.

Vale recordar que la preferencia de ley, aun cuando esté contenida en un código tributario, que no se encuentre dotado de rango superior al de ley ordinaria, en lo funcional, poca cosa agrega, ya que "la preferencia de ley puede ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, que puede establecer lo contrario, cosa que no sucederá cuando exista una auténtica reserva de ley, que no es disponible por el legislador ni es deslegalizable en ningún caso".

5. "RESERVA DE LEY" PROPIAMENTE DICHA

Cuando la exigencia de ley formal material para disciplinar los aspectos sustantivos del Derecho tributario encuentra sustento explícito en la Constitución, y tal ordenamiento reviste carácter rígido e inderogable por ley ordinaria, podemos afirmar que nos encontramos en un sistema jurídico en el cual impera en plenitud el principio de reserva de ley tributaria.

A su vez, dicha reserva de ley puede hallarse consagrada en dos formas puras diferentes. En sentido positivo, cuando se asigna la competencia al órgano constitucional depositario directo de la voluntad popular y concebido para cumplir el rol legislativo; y de modo negativo, en el caso de que se prive de ella al órgano al cual la Constitución encomienda la función ejecutiva y la función judicial.

En nuestra constitución el principio se manifiesta de forma positiva, en el Art. 4º, cuando al enumerar los recursos que integran el Tesoro nacional, hace mención a "las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general"; en el Art. 9º desde que al tiempo de consagrar que en todo el territorio de la Nación no habrá mas aduanas que las nacionales, se precisa que en ellas, "regirán las tarifas que sancione el Congreso"; en el Art. 52, en cuanto dispone que: "A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas"; y en el Art. 75 cuando asigna como atribución del Congreso, por el Inc. 1º: "Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación", para agregar en el Inc. 2º: "Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas,

por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”.

Por su parte, el principio adquiere su modalidad positiva-negativa cuando proclama la potestad normativa del Poder Legislativo y la exclusión de cualquier otro distinto, lo que se manifiesta en el Art. 17 cuando dice: “Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Art. 4º”. La regla se expresa en forma negativa implícita o indirectamente, cuando por el Art. 29 se previene que: “El Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetarán a los que los formulen, consientan o firmen, a la responsabilidad y pena de infames traidores a la Patria”; en el Art. 39, cuando al ocuparse de uno de los mecanismos de democracia semidirecta, por su último párrafo, consigna: “No serán objeto de iniciativa popular los proyectos referidos a reforma constitucional, tratados internacionales, tributos, presupuesto y materia penal”; cuando se establece en el Art. 76 “Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”; en el Art. 99 Inc.3º, tercer párrafo, relativo a decretos de necesidad y urgencia, cuando se excluyen de tal procedimiento las “normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos”, y en el Inc.10, que asigna al presidente de la Nación la atribución de supervisar “el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación y de su inversión, con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales”, lo que se complementa en el Art.100 Inc.7º, al fijar como competencia del jefe de gabinete de ministros la de “Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la Ley de Presupuesto Nacional”.

A su vez, la facultad de normación presidencial sobre reglamentos en general reafirma en forma negativa el principio de reserva de ley tributaria, al reconocer un estrecho campo a tal actividad, ya que el Art.99 Inc. 2º del Estatuto Fundamental predica que “Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”, mientras que por el Inc. 3º, luego de sentar la regla conforme a la cual participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y las hace publicar, en

el párrafo segundo, dispone que: "El poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo".

De esta manera vemos que la denominación que asignemos al principio, conforme al cual las leyes tributarias deben ser sancionadas por los órganos depositarios de la voluntad popular y encargados específicamente de la función legislativa, no es intrascendente, ya que precisará su extensión y alcance, lo que será útil desde el punto de vista conceptual, como en función de su rol didáctico expositivo.

Ya mencionamos en el Capítulo I el fundamento del principio de legalidad, analizaremos ahora, con más detalle, los *fundamentos del principio de reserva de ley en materia tributaria*.

Decimos entonces, que el *consentimiento* de los impuestos se ha transformado hoy en una modalidad de *autonormación* que la sociedad sanciona a través de sus representantes y en términos de voluntad general, lo que permite sostener que en el *Estado social y democrático de Derecho* la "autoimposición" es una realidad irrefutable.

La autoimposición es el resultado de la participación deliberada y responsable de ciudadanos libres constituidos en cuerpo electoral, que eligen a sus representantes en los órganos legislativos, los habilitan para votar los recursos necesarios para el sostenimiento de la comunidad políticamente organizada y para distribuir la contribución entre los distintos sectores de la sociedad, conforme sus valoraciones y aspiraciones de justicia.

Otro fundamento es la separación de órganos y funciones, que sigue siendo un elemento adicional que reafirma el significado del *principio de reserva de ley en materia tributaria*, evitando la tendencia al desborde del departamento Ejecutivo en la ejercitación de potestades normativas.

Por último vemos que la función garantista de la libertad y de la propiedad cobra sentido en tanto se tenga en claro que los derechos comprometidos constituyen algo fundamental, desde que la libertad y la propiedad son *derechos naturales* preexistentes a la aparición del Estado. Si bien es cierto que sin recursos no hay gobierno, la tutela del derecho de propiedad frente a los desbordes y abusos del Fisco, reclama levantar una valla infranqueable que habrá de tutelar no solamente el mencionado derecho, sino aquello que Segundo V. Linares Quintana dio en denominar la *libertad fiscal*.

Finalmente decimos que los mencionados fundamentos no deben ser concebidos como formulaciones exclusivas, sino, por el contrario, deben ser concurrentemente asumidos como explicación conjunta contribuyendo a dar un alcance pleno y preciso al *principio de reserva de ley tributaria*.

CAPITULO VI

DISTINTOS SISTEMAS DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

1. EL SISTEMA DE "RESERVA DE LEY" ORTODOXO, RÍGIDO O ABSOLUTO

El modelo histórico de la Constitución Argentina de 1853-1860 se ubica, en lo formal, dentro del sistema de "reserva de ley ortodoxo, rígido, absoluto o tradicional". Así se entiende que en nuestra República el principio de "reserva de ley" tributaria demande que: 1º) la ley formal (sancionada por el Congreso, las legislaturas provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o de los consejos deliberantes de los municipios o comunas de provincia), contenga todos los elementos esenciales del tributo, como la definición de la hipótesis de incidencia tributaria (comprendiendo los estructurales: material, personal, temporal, espacial; como los cuantitativos: base de cálculo y tarifa); exenciones y otros beneficios, mecanismo determinativo; ilícitos y sanciones; y 2º) no quede librada la caracterización de los componentes que hacen a la identidad y entidad de los gravámenes a la acción del poder Ejecutivo (ya sea a través de reglamentos de necesidad y urgencia, ejecutivos o delegados).

Se trata, en esencia, de reconocer en la ley y sólo en la ley, la aptitud para regular ciertas materias que garantizan una organización social basada en la libertad, en la cual sólo ella puede imponerse a sí misma contribuciones a través de la voluntad de sus representantes parlamentarios.

La postura, que entiende que el principio de legalidad es esencial en el Estado de Derecho, se encuentra presente en la doctrina tributaria latinoamericana. Tal línea de pensamiento se vio reflejada en el Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado en el año 1967 para el programa Conjunto de Tributación OEA/BID y que tuvo como integrantes de su Comisión Redactora a Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay). El mencionado código dispone:

Art. 4º: sólo la ley puede:

- 1º) Crear, modificar, o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo;
- 2º) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios.

Del mismo modo, la expresión más contundente de la doctrina latinoamericana enrolándose a favor del sistema de "reserva de ley" ortodoxo, rígido, clásico o de estricta legalidad tributaria, quedó registrada en las conclusiones del Simposio sobre El principio de legalidad en el Derecho tributario, organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, y que tuviera lugar los días 15 y 16 de octubre de 1986, donde se destaca que la mencionada regla en las constituciones latinoamericanas "tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume el tenor de estricta legalidad", por lo que "la ley debe establecer todos los elementos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales".¹⁶

En este punto tenemos que mencionar el *reglamento de ejecución* (que en nuestro derecho se manifiesta por medio de los decretos reglamentarios con sustento en el Art. 99, Inc.2º de la Constitución Nacional, por el que se asigna al presidente la atribución de expedir "las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias"), el cual se encuentra subordinado de modo inmediato a la ley, razón por la cual viene a constituir una legislación derivada o secundaria, porque se integra a las disposiciones sancionadas por el Congreso, regulando los detalles indispensables para posibilitar su cumplimiento.

Hay que agregar que en materia tributaria, su margen se ve aún más acotado sobre la base de la exclusividad de la rama legislativa para sancionar contribuciones, a tenor de lo dispuesto por el Art. 17 del Estatuto Fundamental, aspecto sobre el que enfatiza Juan Carlos Casagne al prevenir que: "La reglamentación de la ley no puede prescribir cargas u obligaciones que por su naturaleza sólo pueden ser dispuestas por la ley en sentido formal".

En este sentido podemos mencionar el fallo de la Corte Suprema de Justicia en la causa: "*Eves Argentina S.A. v. Dirección General Impositiva*"¹⁷, sentencia del 14 de octubre de 1993, donde se estableció:

"Que en el art. 3º de la ley 20.631 (t. o. 1977) que integra las normas que definen el objeto del tributo, se estableció que se encuentran alcanzadas por el impuesto al valor

¹⁶ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 333.

¹⁷ Fallos, 316:2329

agregado, en lo que aquí interesa, "las locaciones y las prestaciones de servicios que indican en la planilla anexa al presente artículo en cuanto no estuvieren incluidas en los incisos precedentes" (inc. d). En el referido anexo quedaron comprendidas las efectuadas para bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y, en general, por quienes prestan servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales (propios o ajenos) o fuera de ellos, excepto las efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios o de enseñanza (oficiales o privados reconocidos por el Estado) en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes o en su caso, para el alumnado (ap. 1), y también a las efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles y similares (ap. 3)"

"Que corresponde dilucidar si, a la luz del aludido marco normativo, resultan alcanzados por el tributo quienes, actuando en nombre propio, intermedian entre quienes efectivamente prestan la locación de obras o servicios y aquellos que reciben la prestación"

"Que aun cuando el dec. 499/74 -reglamentario de la ley 20.631- establecía que eran "sujetos pasivos del impuesto en los casos de las prestaciones de servicios o locaciones indicados en los incs. d) y e) del art. 4º de la ley, tanto quienes efectúen directamente como quienes los realicen como intermediarios, en este último supuesto siempre que lo hagan a nombre propio" (art. 7º) y, por tanto, sujetaba al tributo a la actividad de intermediación efectuada por la actora; lo cierto es que esta norma constituye un avance sobre las concretas previsiones de la ley entonces vigente"

"Que, en efecto, cuando el legislador ha considerado pertinente gravar la actividad de intermediación, lo ha señalado expresamente en la ley. En tales condiciones cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley y señalados en el considerando anterior, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Al respecto se tiene sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (Arts. 4º y 67, inc. 2º, de la Constitución Nacional)"

"Que concordemente con lo expuesto, 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 (Arts. 4º, 17, 44 y 67 de la Constitución Nacional)"

Esta concepción clásica del principio de “reserva de ley”, sin flexibilizaciones de ninguna especie, consagrada en las constituciones de un importante número de países, comenzó a verse, después de la segunda guerra mundial, como insuficiente para dar respuesta a las necesidades de un Estado que iba asumiendo un papel más protagónico en el plano económico. De ahí que comenzó a observarse un gradual y peligroso desplazamiento de la potestad tributaria normativa del Congreso, a favor del Poder Ejecutivo.

Esta deformación se llevó a cabo en nuestro país a través de tres caminos: 1º) el mayor margen que se ha ido reconociendo a los *reglamentos de ejecución*, 2º) la convalidación jurisprudencial de verdaderos *reglamentos delegados*, objeto de consideración en la reforma constitucional de 1994, que en su Art. 76 aborda el tema de la delegación prohibiéndola en general, salvo a través de la denominada delegación impropia en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases que el congreso establezca, y 3º) la proliferación durante el periodo 1989-1994 de los *reglamentos de necesidad y urgencia*, hoy excluidos conforme al Art. 99 Inc. 3º, párrafo tercero, en tanto por los mismos se intentó regular materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos.

2. LOS SISTEMAS DE “RESERVA DE LEY” ATENUADA, FLEXIBLE O RELATIVA

Las notas comunes de esta innovación han sido sistematizadas por el profesor Ramón Valdés Costa, de la siguiente forma:

- 1) el desplazamiento de la competencia legislativa del Parlamento al Poder Ejecutivo está organizada a nivel constitucional,
- 2) tiene carácter excepcional;
- 3) está limitada en cuanto al tiempo y a la materia;
- 4) está subordinada al Poder Legislativo, ya sea por vía de la autorización o la ratificación;
- 5) los instrumentos jurídicos son: la delegación de competencias hecha por los parlamentos, que es al más utilizado, y los decretos-leyes (o medidas provisorias) dictados por el Poder Ejecutivo por propia iniciativa. El primero encuentra su fundamento en la supuesta superioridad técnica de la administración, y el segundo, en las razones de urgencia que actúan en algunos tributos en determinadas circunstancias.

2.1 "Reserva de ley" tributaria ex novo

Dentro de esta modalidad tenemos que nombrar a La Constitución de la República Italiana de 1947 y a la Constitución Española de 1978 las cuales admiten cierta libertad de acción del Poder Ejecutivo. "En el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye una alteración de elementos esenciales del tributo".

De esta manera vemos que esta modalidad constitucional, en la que la exigencia de ley formal material se restringe a la creación misma del tributo y a la determinación de sus elementos fundamentales, debe decirse que importa una marcada atenuación del principio de reserva de ley, *al permitir compartir la potestad tributaria normativa del Parlamento con el Ejecutivo*, de manera que el primero sancionará la ley, y el segundo, podrá dictar regulaciones secundarias. A su vez, este sistema suele venir acompañado con la posibilidad expresa de delegación legislativa (propia o impropia), y/o del dictado por el departamento Ejecutivo de decretos-leyes (también denominados reglamentos de necesidad y urgencia o medidas provisionales), pero que no debe confundirse con dichos institutos, ya que se trata de una modalidad diferente, dentro de la cual se opera una habilitación normativa, con carácter ordinario a favor de la legislación secundaria que pueda emanar del jefe de la Administración.

2.2 Delegación legislativa de potestades tributarias o los reglamentos delegados

El fenómeno de la delegación legislativa se produce como consecuencia de la cantidad y variedad de asuntos que ingresan al Poder Legislativo, comparada con el poco tiempo que éste tiene para atenderlos, la naturaleza compleja y técnica sobre las cuales versan a menudo las iniciativas y la necesidad de respuesta rápida frente a nuevas situaciones en el plano interno o internacional, lo que sólo puede lograrse a través de la intervención de la rama ejecutiva.

Desde el análisis de nuestra Constitución histórica, la Corte Suprema de Justicia de la Nación modeló los lineamientos de su doctrina al resolver la causa: *"A. M. Delfino y CIA., apelando una multa impuesta por la Prefectura Marítima, por infracción al artículo 117 del*

*Reglamento del Puerto de la Capital*¹⁸, sentencia del 20 de junio de 1927, donde se dejó establecido:

“Que el Congreso no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en otro departamento de la Administración ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos”.

“Que, desde luego, no existe propiamente delegación sino cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona descargándolo en ella. No puede decirse que en el caso de autos el Congreso haya puesto en manos del Poder Ejecutivo todos o alguno de los poderes legislativos que la Carta Fundamental le atribuye en los Inc. 11 y 12 del Art. 67. Existe una diferencia fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de regular los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido”.

“Que la Constitución Argentina confiere el poder de reglamentación, tanto al Congreso como al poder Ejecutivo. A su vez, cuando el poder Ejecutivo es llamado a ejercitar sus poderes reglamentarios en presencia de una ley que ha menester de ellos, lo hace no en virtud de una delegación de atribuciones legislativas, sino a título de una facultad propia consagrada por el Art. 86, Inc. 2º de la Constitución, y cuya mayor o menor extensión queda determinada por el uso que de la misma facultad haya hecho el Poder Legislativo. Habría una especie de autorización legal implícita dejada a la discreción del Poder Ejecutivo sin más limitación que la de no alterar el contenido de la sanción legislativa con excepciones reglamentarias, pues, como es obvio, el Poder Ejecutivo no podría ir más allá de donde llega la intención de aquella ni crear la ley, ni modificarla”.

“Que la Corte Suprema de los Estados Unidos, interpretando preceptos mucho más restringidos que los nuestros, ha podido decir con todo acierto: negar al congreso el derecho de delegar el poder para determinar algún hecho o estado de cosas de las cuales depende la fuerza de sus sanciones, sería parar la máquina del gobierno y producir confusión sino parálisis en el campo de las necesidades públicas.”

Vemos entonces, que en este fallo la Corte Suprema comienza sosteniendo que está prohibida la delegación legislativa, pero luego entiende que *cuando el Ejecutivo llenaba los vacíos de la ley, aunque se creasen nuevas obligaciones o se restringiese un derecho, ello no era legislar, sino la reglamentación ejecutiva autorizada por la Constitución.*

¹⁸ Fallos, 148:430

Otro pronunciamiento trascendente fue el recaído en la causa *"Raúl Oscar Mouviel y Otros"*¹⁹, sentencia del 17 de mayo de 1957, en la cual se debatió la constitucionalidad del Art. 7º Inc. A) del decreto 33265/44, ratificado por la ley 13030, que facultaba a la Policía Federal a emitir y aplicar edictos dentro de la competencia que le asignaba el Código de Procedimientos en lo Criminal. En dicho fallo se dejó establecido:

"Que en el sistema representativo republicano de gobierno, adoptado por nuestra Constitución y basado en el principio de la división de poderes, el legislador no pudo delegar en el Poder Ejecutivo o en reparticiones administrativas la total configuración de los delitos ni la elección de las penas, pues ello importaría la delegación de facultades que son, por esencia indelegables".

"Que el ejecutivo tampoco puede, so pretexto de la facultad reglamentaria, sustituir al legislador y dictar, en rigor, la ley previa que precisara los hechos punibles y las penas a aplicar, tal como lo requiere el Art. 18 de la Constitución Nacional".

"Que el precepto por el cual se facultaba a la Policía Federal para *emitir y aplicar edictos*, dentro de la competencia asignada por el código de procedimientos en lo criminal, para reprimir actos no previstos en las leyes, en materia de policía de seguridad; y dictar las reglas de procedimiento para su aplicación, resultaba claramente contrario a la garantía constitucional consagrada en el Art. 18 y al sistema de gobierno establecido en nuestra Ley Suprema".

Sin embargo la doctrina del caso Mouviel no se ha extendido a otros campos del derecho. De tal modo el ejercicio del poder reglamentario de los derechos a ha sido consentido por la Corte a través de delegaciones legislativas.

Es así que, en la causa *"Carmelo Prattico y Otros v. Basso y Cía."*²⁰, sentencia del 20 de mayo de 1960, se debatió la constitucionalidad del salario mínimo vital y su reajuste por el Poder Ejecutivo. El Alto Tribunal sostuvo:

"Que tratándose de materias con contornos o aspectos tan peculiares, distintos o variables que al legislador no le era posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrían en los hechos, no podía juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que quedaran libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo siempre que la política legislativa hubiera sido claramente establecida".

"Que en tal situación, ese órgano no recibe una delegación proscripta por los principios constitucionales, sino que, al contrario, se lo habilita para el ejercicio de la

¹⁹ Fallos, 237:636

²⁰ Fallos, 246:345

potestad reglamentaria que le es propia, cuya mayor o menor medida dependerá, en cada caso, del uso que de la misma potestad efectúe el Poder Legislativo”.

Bielsa critica este fallo y sostiene que tratándose de normas de derecho común ellas no pueden ser reglamentadas por el Ejecutivo. Quiroga Lavié entiende correcta esta apreciación porque al derecho común no lo aplica el Ejecutivo, sino los jueces. Después de la reforma constitucional no cabe duda que estaríamos en presencia de una delegación legislativa, y no de una reglamentación ejecutiva.²¹

El Alto Tribunal, por su parte, en materia tributaria aduanera, de modo indubitable a partir de la causa “*S.A. Laboratorios Anodía v. Nación Argentina*”²², sentencia del 13 de febrero de 1968, al ocuparse de validez de los recargos cambiarios establecidos mediante el decreto 11917/58 (verdaderos impuestos a las exportaciones), definió su doctrina precisando:

“Que esta Corte entiende que los lineamientos de la política legislativa sobre el punto aparecen suficientemente determinados en el texto y en los considerandos del decreto-ley; y también que el Poder Ejecutivo se ajustó a sus prescripciones al ejercer las atribuciones que le acordara el citado Art. 14. En primer lugar, porque ejecutar una política legislativa determinada implica también el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que por hallarse tan sujeta a variaciones como la de que se trata, se estimó conveniente dejarla librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario; y, en segundo término, porque no se demuestra ni pretende que aquél haya ejercitado abusivamente las facultades que se le delegaron”.

Un fallo de significativa trascendencia por las consideraciones doctrinales vertidas en los distintos votos de los integrantes del Alto Tribunal, es el recaído in re: “*Jorge Daniel Cocchia v. Nación Argentina y Otro*”²³, sentencia del 2 de diciembre de 1993, en el cual se debió resolver el planteo de inconstitucionalidad de los Art. 34 a 37 del decreto 817/92 por entender el accionante que cercenaba garantías establecidas por el Art. 14 bis de la Ley Fundamental.

En tales condiciones, la mayoría del tribunal entendió que el decreto cuestionado había sido sancionado por el Poder Ejecutivo con invocación expresa de las leyes 23.696 y 23.697 (de Emergencia Económica), como del decreto 2284/91 (de Desregulación Económica), y dentro de los postulados marco del Tratado de Asunción, estableciendo el

²¹ Quiroga Lavié, Humberto. “Constitución de la Nación Argentina Comentada”, 2ª Edición Actualizada, Editorial Zavalía, Año 1997. Pág. 505.

²² Fallos, 270:42

²³ Fallos, 316:2624

MERCOSUR, aprobado por ley 23.981, encontrando sus disposiciones suficiente respaldo normativo, motivo que lo tornaba válido y solamente era observable respecto del enunciado contenido en el Art. 36 in fine del decreto 817/92 en cuanto imponía a la negociación de los nuevos convenios la prohibición de apartarse de las condiciones mínimas fijadas en la Ley de Contrato de Trabajo y en la legislación sobre accidentes de trabajo, pues carecía de razonabilidad imponer al sindicato la concurrencia a la negociación con el sector empresario en condiciones tales que le impidieran cumplir con su objeto fundamental: la defensa de los intereses de sus representados.

Del voto de la mayoría pueden extraerse las principales consideraciones: a) el reparto de competencias que establece la Constitución no debe interpretarse en términos que equivalgan al desmembramiento del Estado, en detrimento de un armonioso desenvolvimiento de los poderes nacionales; b) la interpretación del reparto de competencias que establece la Constitución debe evolucionar en función de la dinámica de los tiempos históricos, signados a menudo por episodios críticos, que demandan remedios excepcionales, carácter que no resulta necesariamente incompatible con el marco normativo general y perdurable previsto por nuestros constituyentes; c) el decreto 817/92 es uno de los instrumentos cuya implementación el legislador confió al Poder Ejecutivo para llevar a cabo la política de reforma del Estado; d) el Congreso no sólo se abstuvo de adoptar decisiones diferentes a las del decreto 817/92, sino que dicha norma es consecuencia de decisiones previas del legislador y de claras decisiones coincidentes posteriores; e) en nuestro sistema no puede considerarse la existencia de *reglamentos delegados* o de *delegación legislativa*, en sentido estricto, entendiendo esta última como el acto del órgano legislativo por el que se transfiere, aún con distintos condicionamientos, en beneficio del Ejecutivo, determinada competencia atribuida por la Constitución al primero de tales órganos constitucionales; f) los reglamentos de ejecución son normas de procedimiento para la adecuada aplicación de la ley por parte de la Administración pública: son reglamentos de ejecución adjetivos; g) en los supuestos de *delegación impropia*, el legislador encomienda al Ejecutivo la determinación de aquellos aspectos relativos a la aplicación concreta de la ley, según el juicio de oportunidad temporal o de conveniencia de contenido que realizará el poder administrador: tales reglamentos se encuentran previstos por el Art. 86, Inc. 2º, de la Constitución (texto 1853-1860); h) cuando el legislador establece que cierto aspecto de la cuestión tratada en la ley sea regulado por el Poder Ejecutivo no viola la Constitución, ya que el constituyente le confirió tal competencia en el Art. 67, Inc. 28 (texto 1853-1860), sobre poderes implícito; i) existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para

hacer una ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla; j) cuando el Poder Ejecutivo es llamado a ejercer sus poderes reglamentarios en presencia de una ley que ha menester de ellos, no lo hace en virtud de una delegación de atribuciones legislativas, sino a título de una facultad propia consagrada por el Art.86, Inc. 2º, de la Constitución (texto 1853-1860), y cuya mayor o menor extensión queda supeditada por el uso que de la misma facultad haya hecho el Poder Legislativo; k) el alcance de los pormenores y detalles que deberán ser regulados por el Poder Ejecutivo queda sujeto a la decisión discrecional del legislador; ejercida en la mayor o menor extensión del mandato que dirige al Ejecutivo según las circunstancias del caso; l) tratándose de materias que presentan contornos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden liberadas al arbitrio razonable del Poder Ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida.

Por su parte Quiroga Lavié entiende que en el mencionado fallo la Corte ha introducido más confusión en el manejo de los conceptos, haciendo nacer la denominada "delegación impropia" que es aquella en que el Congreso le atribuye al Ejecutivo la potestad de determinar "la conveniencia de contenido", así como lo relativo a su aplicación "material". Si la Corte le agrega el calificativo de "impropia" es porque pretende que en ella no existe transferencia de competencias para crear o extinguir derechos u obligaciones. Sin embargo el propio Art. 10 de la ley 23696, que fuera reglamentada por el decreto 817/92, autoriza a excluir cláusulas legislativas, que es lo que hizo en definitiva el mencionado decreto, todo lo cual la Corte reconoce que ocurrió, pero sostiene que no es un caso de delegación legislativa propia, sino impropia.

Está claro que este fallo tiene por objeto borrar la diferencia entre reglamentos ejecutivos, permitidos en la Constitución, y delegación legislativa, prohibida en la teoría pura de la Corte, pero permitida en los hechos cambiándoles el nombre a las cosas. Hoy el Art. 76 de la Constitución no deja ningún espacio para que se produzca un segundo caso Cocchia. El decreto 817/92 implementó una delegación legislativa de una ley de emergencia. Como el acto legislativo fue cumplido antes de la reforma, el Ejecutivo no omitió ninguna obligación de remitir el decreto al Congreso para su ratificación. Sin embargo, como no pueden convertirse los decretos legislativos en leyes sin ratificación del Congreso, éste debería abocarse a su ratificación. Si no lo hace, el decreto será

susceptible de ser nulificado hacia el futuro por decisión judicial, sin afectación de los derechos adquiridos.

Según este autor la Corte confunde entre un reglamento ejecutivo y un decreto delegado. No se ha percibido que a lo único que habilita el referido Art. 86 Inc.2º (hoy 99 Inc. 2º) es a “expedir instrucciones y reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes”, pero no a cumplir una función creadora de derecho, de nuevos derechos o de nuevas obligaciones, pues el ejercicio del poder de policía es exclusivo del Congreso, salvo hipótesis de delegación.²⁴

El fallo precedente demuestra que la Corte Suprema de Justicia no ha podido, por un lado, pasar inadvertido el principio enfáticamente proclamado por el Art.29 de la Constitución, que veda al Congreso conceder al Ejecutivo Nacional y a las Legislaturas a los gobernadores de provincia, *facultades extraordinarias o la suma del poder público*; y por otro, desconocer la concreta realidad de las innumerables delegaciones practicadas en nuestra República, particularmente en el curso de la segunda mitad del siglo XX.

En tales condiciones, la doctrina nacional de Derecho constitucional y del Derecho administrativo, fue admitiendo antes de la reforma constitucional de 1994 lo que dio en llamarse delegación impropia, fijándose requisitos y límites en cuanto a su alcance y extensión, así como también respecto a las materias delegables.

En este sentido, Horacio A. García Belsunce sostenía ya en el año 1994 que: “No es mi intención ahora extender el campo de esas excepciones que equivalen a delegaciones parciales, sino reafirmarlas y destacarlas dentro de un contexto del principio de legalidad más atenuado o flexible, que admite que fijadas las bases o pautas en la ley, pueda ésta delegar en el órgano ejecutivo ciertos elementos de la relación jurídica tributaria.

Sostener el principio de legalidad flexible no implica apartarse del principio de legalidad. Sin rectificar mi posición legalista, le doy una nueva interpretación. Antes hablé de excepciones; ahora admito que ellas importan entrar en el ámbito de la flexibilidad”.

Como comentario final sobre el tema, antes de la reforma constitucional de 1994, podemos mencionar las consideraciones de José Osvaldo Casás, quien sostenía:

“Estimo, en primer término, que la delegación legislativa no puede abarcar los elementos estructurales del hecho imponible, esto es, sus distintas dimensiones (material, personal, espacial y temporal), y sólo puede comprender los aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea, los montos fijos y las alícuotas, y en el caso de los gravámenes *ad valorem*, el establecimiento de sus bases imponibles. Igualmente, aprecio

²⁴ Quiroga Lavié, Humberto. ob. cit. Pág. 506.

que es factible habilitar a la administración para que decida, bajo ciertas circunstancias, la suspensión en la aplicación de los tributos, con carácter transitorio.

En segundo lugar, considero que la delegación legislativa debe ceñirse a aquellos gravámenes que efectivamente requieren la adopción de adecuaciones permanentes, razón que justamente fundamenta que se excepcione el principio de reserva de ley.

En tercer término, es mi opinión que la política legislativa sobre el punto debe estar suficiente y claramente definida, estableciéndose los criterios y parámetros mínimos y máximos, dentro de los cuales puede operar el Poder Ejecutivo, y a resulta de qué condiciones quedará habilitado para dictar los reglamentos delegados.

Finalmente, en cuarto lugar, participo de la idea de que siendo el Congreso el depositario del poder tributario, el fundamento en virtud del cual puede habilitar al Poder Ejecutivo, para practicar los ajustes cuantitativos en la aplicación de ciertas leyes fiscales, encuentra sustento en el Art. 67 (enumeración de sus atribuciones), Inc.28 (sobre sus poderes implícitos), preceptos ambos de la Constitución Nacional, y siendo ello así, nada obsta a que la delegación impropia se realice *pro tempore*, esto es por periodo determinado, constriñendo igualmente al departamento Ejecutivo, para enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada ejercicio, someta al mismo tiempo a ratificación, el uso que hubiera hecho hasta ese momento, de las facultades de formación secundaria que le hubieran sido conferidas por delegación".²⁵

La Constitución Nacional, como consecuencia de *la reforma introducida en 1994*, adoptó la siguiente redacción:

Art. 76: Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa.

Art. 100: El jefe de Gabinete de Ministros y los demás ministros secretarios cuyo número y competencia será determinado por una ley especial, tendrán a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, y refrendarán y legalizarán los actos del presidente por medio de su firma, sin cuyo requisito carecen de eficacia.

Al jefe de Gabinete de Ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde:

²⁵ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 366.

12. Refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el congreso, los que estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente.

Disposiciones transitorias. Octava: La legislación delegada persistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esta disposición excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley.

Corresponde ahora analizar si la *materia tributaria sustantiva* puede ser encuadrada en alguna de las dos hipótesis que contempla el Art. 76 de la Constitución, esto es, el *accionar administrativo* o el supuesto de *emergencia pública*; especialmente teniendo en cuenta, respecto de la segunda hipótesis, el criterio adoptado en materia de *decretos de necesidad y urgencia* por el Art. 99 Inc. 3º de la Constitución Nacional, desde que allí se excluye la posibilidad de utilizar el instituto cuando “se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos”.

Como comentario sobre el punto, podemos mencionar las conclusiones a las que arribara el profesor Arístides Corti, si bien fue severo a la hora de enumerar los requisitos que debían cumplirse para que la habilitación legislativa no resultara inconstitucional. Ellos eran:

- a) La existencia de un estado o situación de emergencia pública, real, constatada y reconocida por el Congreso. Además, la efectiva configuración de tal presupuesto fáctico quedaría sujeto a contralor judicial, como la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo tiene reconocido desde antiguo.
- b) La norma delegante debe definir clara y precisamente la política legislativa, esto es, debe precisar las premisas o pautas para su ejercicio, por lo que, en materia tributaria, tal situación sólo puede producirse en el ámbito de la tarifa a través de modificaciones de las alícuotas en una banda con mínimos y máximos precisos. Queda al margen la posibilidad de delegar la facultad legislativa para crear tributos, ampliar el objeto de los mismos o derogar exenciones.
- c) La ley delegante debe fijar un plazo cierto para su ejercicio, agotándose una vez plasmada la habilitación.
- d) La legislación delegada reviste carácter temporario, por lo cual, no sólo es válida si se dicta dentro del plazo concedido, sino que también caduca en su vigencia a la expiración de éste.
- e) Es condición de validez de la legislación de esta índole, no sólo el ser suscripta por el titular del Ejecutivo, sino el refrendo del jefe de Gabinete de Ministros.

- f) La delegación por el Congreso sólo puede hacerse en cabeza del titular del Poder Ejecutivo y no es posible la sub-delegación.
- g) La legislación delegada está sujeta al control de la comisión bicameral permanente, la que deberá informar al Congreso sobre cómo se ejercitan tales competencias por el delegado, o las trasgresiones en que se incurre.
- h) De producirse un exceso por parte del Ejecutivo, el Congreso tiene la atribución para dejar sin efecto la delegación, como a la legislación delegada dictada en tales condiciones. A su vez, el Poder Legislativo podrá reasumir sus atribuciones en cualquier momento, antes del vencimiento del plazo fijado en el acto de delegación.

Como ejemplo de *delegación legislativa* debemos mencionar que mediante la ley 25413, llamada de competitividad, se ha creado el impuesto sobre los créditos y débitos bancarios, delegando en el Poder Ejecutivo nacional la facultad de determinar el alcance definitivo del tributo, eximir algunas actividades y disponer que constituya un pago a cuenta del impuesto a las ganancias y al valor agregado del titular de la cuenta o, en su caso del régimen del monotributo. Mediante el decreto reglamentario, el Poder Ejecutivo ha regulado el impuesto a su antojo, saliéndose repetidamente del marco dado por la ley. Vemos entonces, que es muy discutible la legalidad de este anómalo proceso legislativo-ejecutivo.

En razón de los excesos en que suele incurrir el Ejecutivo, con prácticas como las descriptas anteriormente; es que el principio debe ser reafirmado y enfatizado, porque a pesar de su constante proclamación es continuamente eludido por los gobiernos con diferentes artilugios.

En este sentido se manifestó el profesor Bocchiardo, como relator argentino en la XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, tratando el tema en general de la seguridad jurídica, se refirió al principio de legalidad y mencionó algunos factores que pueden generar inseguridad jurídica. Entre ellos recuerda dos casos concretos acaecidos en nuestro país: la modificación de los regímenes de promoción industrial y la suspensión de la compensación de quebrantos impositivos, dos de los casos más aberrantes dentro de la tributación argentina.

Para finalizar el estudio sobre la delegación legislativa, debemos mencionar el trascendente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa

"Selcro S.A. v. Jefatura de Gabinete de Ministros" ²⁶, sentencia del 21 de octubre de 2003.²⁷

En dicho fallo quedó establecido que: "Ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria, ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo"

"Resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de la tasa, sin establecer límite o pauta alguna, ni tampoco una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución"

Hasta aquí, el pronunciamiento se mantiene dentro de la consolidada línea de defensa del principio de reserva de ley en materia tributaria, el cual preceptúa que ninguna carga de esta especie puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones.

Sin embargo, su considerando 8° reviste particular importancia. Allí sostiene: "Que, por lo demás, no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo". Ello representa una clara postura de nuestro más Alto Tribunal respecto del alcance -en materia tributaria- de la denominada delegación legislativa, introducida en el art. 76 de la Constitución nacional por la reforma del año 1994.

Según Alberto B. Bianchi, el reglamento -en su relación con la ley- puede:

- a) ser independiente (autónomo);
- b) nacer a su amparo, con el objeto de llenar sus contenidos y ponerla en ejecución (ejecutivos y delegados);
- c) suplantarla, ante la imposibilidad que el Congreso legisle con eficacia en una emergencia (de necesidad y urgencia).

De allí concluye que, en nuestro sistema jurídico, conviven dos clases de reglamentos (ejecutivos y delegados), para el cumplimiento de una sola misión: llenar los claros de la ley.

A partir del recordado caso "A. M. Delfino y Cía." (Fallos. 184-430), nuestra Corte Suprema negó la existencia de una línea divisoria entre los asuntos que deben ser

²⁶ Para mayor detalle ver la síntesis del fallo en la página 56 de este trabajo.

²⁷ Desarrollamos el análisis de este punto siguiendo a Pablo Revilla, "Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: Art. 76 de la C.N.". Publicación: PET N° 290; LEXCO FISCAL - 2003

regulados por el Congreso y los que pueden serlo por el Ejecutivo. En consecuencia, afirmó que la extensión del poder reglamentario de este último queda sujeta al uso que, de la misma facultad, haya hecho el Congreso. En ese marco, sentó la conocida distinción entre el poder para hacer la ley (exclusiva del Congreso), por un lado, y conferir cierta autoridad para regular pormenores y detalles para la ejecución de aquélla, que puede ser delegada al Ejecutivo.

Sobre la base de tales premisas, reconoció la validez de la denominada delegación legislativa impropia, por medio de la cual se transmite un modo de ejercicio del poder legislativo, condicionado y dirigido al cumplimiento del fin querido por la ley. Es decir, se encarga al Ejecutivo que concrete la norma, en función de una clara política legislativa, que debe fijar el delegante, o de su lógica explícita o implícita; estos conceptos se han identificado con el rótulo de estándar inteligible; a este respecto nos remitimos al fallo "*Jorge Daniel Cocchia v. Nación Argentina y Otro*"²⁸.

De esta forma, en opinión de Bianchi, se incorporó el concepto de reglamento delegado a la par de reglamento ejecutivo, ya establecido en el art. 86, inc. 2°, para arrojar como resultado que un artículo constitucional (el citado art. 86, inc. 2°), otorgó sustento al desarrollo de un sistema de delegación legislativa que produce, además, dos clases de reglamentos destinados a cumplir una misma función: llenar los claros de la ley.

Pero en materia tributaria, este tipo de delegaciones encontró un claro límite en la reserva de ley (Arts. 4°, 17 y 52, Constitución nacional). En virtud de este principio, sólo una ley formal, iniciada en la Cámara de Diputados, es quien puede definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Ella debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y también definir ese monto.

Respecto de la forma de cuantificar la obligación tributaria, la ley debe contener 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; además, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; y por último, la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el quantum de la obligación tributaria.

²⁸ Ver página 35 de este trabajo.

En virtud de tales premisas, con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, el Alto Tribunal había convalidado la constitucionalidad de la delegación legislativa en materia tributaria, en las condiciones antes señaladas, para:

1. Permitir la adecuación de alícuotas,
2. Impartir normas generales obligatorias para reglamentar la situación de los contribuyentes frente a la administración.

La reforma constitucional del año 1994 contempló expresamente la delegación legislativa en el art. 76 del nuevo texto. Allí, si bien genéricamente se la prohíbe, a continuación se la admite respecto de dos materias determinadas: administración y emergencia pública. Resta definir, si dentro de las dos materias enumeradas en el art., el Congreso podía delegar facultades legislativas en materia tributaria.

Según Germán Bidart Campos, es preciso correlacionar el art. 76 con el art. 99, inc. 3º, dado que no es razonable suponer que la Constitución deja opción libre para usar la delegación legislativa, o los decretos de necesidad y urgencia, en las mismas situaciones ni para imaginar que son remedios alternativos. Por ello, es su opinión que tampoco el art. 76 sería válido para facultar al Poder Ejecutivo a dictar disposiciones en materia penal, tributaria, electoral y de partidos políticos.

Tal parece haber sido la intención de los reformadores, como surge de las opiniones de los convencionales Cornet y Quiroga Lavié²⁹. El primero señaló como una verdadera contradicción legislativa que el art. 76 careciera de una prohibición similar a la contenida en el art. 99, inc. 3º. A su turno, el segundo agregó que no pueden ser materia de delegación, en ningún caso, las cuestiones impositivas.

Lo cierto es que estas opiniones no se plasmaron con idéntica redacción en los Arts. 76 y 99, inc. 3º, razón por la cual resultaba confuso si la materia tributaria -prohibida para los decretos de necesidad y urgencia- también se encontraba vedada para la delegación legislativa, aun cuando concurrieran las circunstancias previstas en el art. 76 de la Constitución Nacional.

Por eso, el fallo "*Selcro*" clarifica una cuestión no suficientemente explícita en la redacción del nuevo art. 76: *dentro de los posibles objetos de delegación legislativa no tienen cabida los aspectos sustanciales del derecho tributario, cuya definición queda reservada a una ley formal.*

Es evidente que el Tribunal hizo prevalecer la doble prohibición contenida, como regla general, tanto en el art. 76 como en el art. 99, inc. 3º, de la Constitución, enlazando ello con la categórica regla de los arts. 4º, 17 y 52, cuya modificación quedó fuera del

²⁹ Casás, José Osvaldo. ob. cit. Pág. 376 y 381.

acuerdo firmado el 13 de diciembre de 1993 para la reforma de la Constitución nacional. De esta forma, no sólo aseguró el principio republicano de división de poderes sino, fundamentalmente, resguardó la inviolabilidad de la propiedad frente al tributo, al ratificar la legalidad formal como único medio para legitimarlo.

Con lo expuesto, queda ratificado que no podrá existir delegación legislativa válida respecto de ninguno de los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, personal, espacial y temporal. Esta prohibición se extiende a las exenciones tributarias, tanto en lo relativo a su vigencia como a la definición de sus elementos estructurales, pues también respecto de ellas opera el principio de reserva de ley.

2.3 Los decretos-leyes, medidas provisorias con fuerza de ley o reglamentos de necesidad y urgencia

Debemos mencionar que los ordenamientos constitucionales que han admitido con mayor o menor amplitud la producción legislativa a través de *decretos-leyes* o *reglamentos de necesidad y urgencia*, han experimentado un desbalance a favor del departamento Ejecutivo.

Se ha argumentado sobre el particular, que la transformación ha sido consecuencia de la mayor especialización que se advierte en la rama ejecutiva para el tratamiento de los temas técnicos, cuanto en la necesidad de superar las comunes dilaciones propias de la gestión legislativa.

En este punto sería importante realizar una aclaración preliminar. La expresión *decreto-ley*, no es utilizada, en este caso, para caracterizar al acto legislativo de los gobiernos *de facto*, sino en la definición del profesor Ramón Valdéz Costa, para referirse a los "actos dictados por el Poder Ejecutivo por propia iniciativa en situaciones extraordinarias, a los que la Constitución otorga fuerza de ley, sometidos a ratificación o rechazo, expreso o tácito, del Poder Legislativo".

La Constitución Argentina de 1853-1860, no contenía previsión alguna, a lo largo de su articulado, que permitiera suponer que en el ánimo de quienes la redactaron hubiera estado presente la figura de los decretos-leyes. De todos modos, dentro de la doctrina nacional se fue abriendo camino el reconocimiento de tal instrumento normativo.

Para una mejor ubicación del instituto en consideración, se ha señalado que el departamento Ejecutivo puede emitir cuatro tipos de normas de alcance general: a) los

reglamentos de ejecución, dirigidos a posibilitar la aplicación de las leyes, vulgarmente conocidos como decretos reglamentarios (Art. 99 Inc.2° de la Constitución); b) los *reglamentos autónomos*, enderezados a regular por sí una disciplina, que el texto constitucional ha reservado como facultad privativa del jefe supremo de la Nación, a cargo de la administración general del país (Art. 99 Inc. 1°); c) los *reglamentos delegados*, que versan sobre cuestiones cuya competencia legislativa originaria ha sido asignada al Congreso, pero por lo que este último habilita a ejercerla, en forma previa y expresa, al departamento Ejecutivo (Art. 76); d) los *reglamentos de necesidad y urgencia*, (Art. 99 Inc. 3°), los cuales en opinión de Benjamín Villegas Basavilbaso, antes de la reforma de 1994 eran normas jurídicas *contra legem*, dictadas en circunstancias extraordinarias, inspiradas en procurar el bien común o la salud pública, los cuales reconocen sustancialmente naturaleza legislativa, a pesar de exhibirse formalmente como actos administrativos, llamados a subsistir en la medida que obtienen la posterior ratificación por el Congreso.

En lo que respecta a la utilización de los *decretos de necesidad y urgencia* podemos decir que desde 1853 hasta 1983 se recurrió a dicho expediente en no más de veinte ocasiones. En el período gubernativo de Carlos Menem, comprendido entre 1989 y 1999 se emitieron quinientos cuarenta y cinco decretos de necesidad y urgencia. Otro detalle importante, es que dentro de tan elevado número, cabe incluir los *mega-decretos* de necesidad y urgencia, que contenían normas sobre una gran cantidad de temas, reflejando sus efectos sobre numerosas leyes.

La respuesta del Congreso al dictado de estas medidas hasta la reforma constitucional, comprueba que en el 88% de los casos guardó silencio, en el 10% procedió a la ratificación legislativa y en el 2 % expresó sus reparos o los derogó. Sobre este último particular, en cuatro ocasiones el Poder Ejecutivo vetó totalmente leyes dictadas por el Congreso y en nueve oportunidades lo hizo parcialmente aduciendo que contradecían lo dispuesto por decretos de necesidad y urgencia.

A pesar de la interdicción constitucional de utilizar este instrumento en materia tributaria (incorporada al Art. 99 Inc.3° de la nueva Ley Suprema), luego de agosto de 1994 se dictaron, durante la gestión del presidente Menem, otros quince decretos de necesidad y urgencia que operaban con dicho contenido.

Otro dato preocupante es que durante los cinco primeros meses de la gestión presidencial de Fernando de La Rúa, se dictaron diecinueve decretos de necesidad y urgencia, de los cuales uno inclusive es de contenido tributario.

Podemos mencionar la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en primer termino se ubica la causa "*Criminal, contra D. Crisólogo Andrade, por rebelión*"³⁰, sentencia del 16 de abril de 1872. En dicho fallo quedó consagrado que:

"1°. Un juez nacional debe sobreseer en una causa criminal por rebelión, desde el momento que tenga constancia de que el acusado ha sido amnistiado por ese delito. 2°. La amnistía borra los delitos políticos cometidos por los amnistiados, y tiene el efecto de impedir todo juicio y persecución por hechos anteriores. 3°. Ni un comisionado nacional ni el Poder Ejecutivo tienen facultad constitucional para conceder amnistía. 4°. El concederla es atribución exclusiva del Congreso. 5°. Puede sin embargo, el Poder Ejecutivo cuando es un medio eficaz de conseguir la pacificación de una provincia ofrecer amnistía con calidad de obtener la aprobación del Congreso".

Ya en tiempos más actuales, el Tribunal Superior fue llamado a resolver en reiteradas oportunidades sobre la validez de los reglamentos de necesidad y urgencia.

Se destaca el pronunciamiento recaído in re: "*Luis A. Porcelli v. Banco de La Nación Argentina*"³¹, sentencia del 20 de abril de 1989. El caso en consideración permitió al entonces procurador general de la Nación, Dr. Juan Octavio Gauna y al Alto Tribunal, entrar en el examen de este instituto normativo.

Los agravios llevados a la instancia extraordinaria por el apelante fueron dos. El primero: que el decreto 1096/85 resultaba inconstitucional mientras no se dictara una ley ratificatoria ya que sus disposiciones estaban en colisión con normas de rango superior, tales como las que regulaban todo lo concerniente al contrato que celebró con el banco accionado. El segundo: que aun en el caso de sancionarse una ley que lo ratificara también existía cuestión federal por cuanto, al momento de su aplicación, el conflicto estuvo dado entre un decreto y una ley y, por tanto, la ley ratificatoria afectaba con carácter retroactivo los derechos incorporados al patrimonio del actor.

En referencia al primer agravio fueron coincidentes las conclusiones a que arribara en su dictamen el procurador general y las sustentadas por el Tribunal cimero en su sentencia, al entender que la ratificación del decreto por el Art. 55 de la ley 23.410 del Presupuesto General para el ejercicio 1986, había tornado abstracta la cuestión conforme a la conocida doctrina de la Corte por la cual las sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de su dictado, aun en los casos en que ellas fueran sobrevivientes a la interposición de recurso extraordinario.

³⁰ Fallos, 11:405

³¹ Fallos, 312:555

El segundo agravio fue desechado en la opinión del titular del Ministerio Público sobre la base de admitir la validez de los *reglamentos de necesidad y urgencia* ratificados por el Congreso. El Alto Tribunal entendió que si el decreto había generado un desmedro patrimonial al actor, el mismo "subsistiría aun en el supuesto de dictarse una ley ratificatoria, por ser sus efectos retroactivos", para agregar que, en este punto, el recurso se encontraba infundado, señalando sobre el agravio: "tal reparo no es entendible pues no se ha demostrado en autos que el valor adquisitivo de la suma controvertida era inferior al que correspondería a los intereses a los intereses originalmente estipulados, de haberse mantenido el proceso inflacionario en niveles similares a los imperantes al momento de la celebración del contrato".

Ampliada la composición de la Corte Suprema de Justicia a nueve miembros, ésta tuvo que abordar la cuestión in re: "*Luis Arcenio Peralta y otro v. Nación Argentina (Ministerio de Economía – B.C.R.A.)*"³², sentencia del 27 de diciembre de 1990. En esta causa se debatió la constitucionalidad del decreto 36/90 por la cual se establecía que las entidades financieras reintegrarían a sus titulares o inversores los depósitos vigentes al 28 de diciembre de 1989, por el valor del capital, ajuste e intereses a esa fecha, por cada operación, en los siguientes términos: a) hasta A 1.000.000, en efectivo o bonos externos a opción del titular; b) por el excedente, en bonos externos, serie 1989.

Llegada la controversia a la instancia de la Corte Suprema de Justicia, a raíz de una acción de amparo, entró en el tratamiento de la situación suscitada por el dictado del reglamento de necesidad y urgencia. Allí se pronunció por la validez constitucional de la medida del Poder Ejecutivo, sobre la base de dos razonamientos centrales: 1º) que en definitiva el Congreso de la Nación, en ejercicio de poderes constitucionales propios, no había adoptado decisiones diferentes en los puntos de política económica involucrados; 2º) que resulta de público y notorio que había mediado una situación de grave riesgo social, frente a la cual existió la necesidad de adoptar medidas súbitas del tipo de las instrumentadas por aquel decreto, cuya eficacia no parecía concebible por medios distintos a los arbitrados. Agregó que el Congreso no había tomado decisiones que manifestasen su rechazo a lo establecido en el decreto 36/90.

Es de advertir que desde el campo jurídico se levantaron airadas voces críticas a la tesis adoptada por la Corte Suprema de Justicia en ese fallo sin precedentes, en tanto la misma presume la existencia de una convalidación virtual y tácita por parte del Congreso mediante su *aquiescencia silenciosa*, cuando lo mínimo que debió exigirse era la

³² Fallos, 313:1513

conversión expresa del acto viciado a través del estricto procedimiento establecido por la Constitución para la sanción de las leyes.

De todos modos cabe resaltar, que en este desafortunado pronunciamiento, quedó explícita y claramente salvaguardado el principio de *reserva de ley* en el campo del Derecho tributario sustantivo. La Corte dejó a salvo que: “En materia económica, las inquietudes de los constituyentes se asentaron en temas como la obligada participación del Poder Legislativo en la imposición de contribuciones, consustanciada con la forma republicana de gobierno”. De lo transcripto, resulta que la imposición de tributos se siguió entendiendo como una materia que el constituyente había reservado con mayor énfasis, expresa y exclusivamente, al Poder Legislativo, no tolerando intromisiones de otros poderes.

El caso más importante del Alto Tribunal en materias de *reglamentos de necesidad y urgencia* en el ámbito tributario está constituido por la resolución recaída en la causa: “*video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía*”³³ sentencia del 6 de junio de 1995, donde se postuló la confirmación de la sentencia apelada que había resuelto la inconstitucionalidad del tributo al video creado por los decretos 2736/91 y 949/92.

La doctrina del fallo puede resumirse en los siguientes términos: 1º) Los decretos, en nuestro régimen constitucional, no son un medio idóneo para crear nuevos hechos imponibles, ya que no pueden obviarse los alcances del principio de legalidad; 2º) tal circunstancia invalida los decretos de necesidad y urgencia por los que se establecen impuestos; 3º) la remisión de los decretos al Congreso, dispuesto en tales normas, no satisface el claro requerimiento constitucional de que sea ese órgano y no otro, quien decida que impuesto se crearán y quienes deben pagarlos. En tales condiciones cabe concluir que “la Constitución Nacional, en su redacción anterior a la reforma de 1994, no legitimó el dictado de decretos que, invocando razones de necesidad y urgencia, detrajeron competencias propias del Congreso”, menos aún puede admitirse tal facultad en el caso *sub examine* en que el Poder Ejecutivo ha pretendido hacer uso de supuestas atribuciones para crear tributos, en abierta violación del principio de legalidad tributaria.

Las conclusiones anteriormente expuestas han venido a ser confirmadas por la reforma constitucional de 1994 ya que el nuevo Art. 99, Inc. 3º, párrafo segundo, prescribe en términos categóricos que: “El poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo”, a lo cual cabe agregar que las regulaciones relativas a los decretos de necesidad y urgencia

³³ Fallos, 318:1154

establecen dentro de sus requisitos "que no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos".

El Alto tribunal in re: "*La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva*"³⁴, sentencia del 27 de diciembre de 1996, declaró la inconstitucionalidad del art. 34 del decreto 435/90, por el que se incrementaba la alícuota prevista en el art. 13 de la ley de Impuesto sobre los Capitales en cuanto, al modificar la cuantía de la obligación fiscal que de ella resulta, contravino el principio de "reserva de ley" o de legalidad. Agregó, igualmente, la Corte Suprema de Justicia que resultaba inaceptable la tesis sostenida por el Fisco nacional en cuanto pretendía limitar la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asignaba al Congreso en materia tributaria al establecimiento de nuevos impuestos, ya que tal interpretación llevaría a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido u gravamen por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquél definidos por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del Gobierno".

Mencionamos por último, el pronunciamiento del Tribunal cimero in re: "*Ezio Daniel Verrocchi v. Administración Nacional de Aduanas*"³⁵, sentencia del 19 de agosto de 1999, en el que se planteó la inconstitucionalidad de los decretos 770/96 y 771/96, ya que el decisorio, si bien recayó sobre una materia diversa a la tributaria, adquiere trascendencia al fijar límites más precisos al papel del Poder Ejecutivo en tanto se valga de la atribución excepcional, reconocida por la Reforma Constitucional de 1994, de dictar reglamentos de necesidad y urgencia.

La sentencia remarcó que el Art. 99 inc. 3º, de la Constitución Nacional no deja dudas de que la admisión del ejercicio de facultades legislativas por parte del Poder Ejecutivo se hace bajo condiciones de rigurosa excepcionalidad y con sujeción a exigencias materiales y formales que constituyen una limitación y no una ampliación de las prácticas seguidas en el país. Para que el presidente pueda ejercer legítimamente facultades legislativas que, en principio, le son ajenas, es necesario la concurrencia de alguna de estas dos circunstancias: 1) que sea imposible dictar la medida según el trámite ordinario previsto por la Constitución; o 2) que la situación que requiere solución legislativa sea de una urgencia tal que deba ser remediada inmediatamente, en un plazo incompatible con el que demanda el trámite normal de las leyes.

Se agregó, que es facultad del Poder Judicial el control de constitucionalidad de las circunstancias bajo las cuales se admite la apuntada facultad excepcional, descartando

³⁴ Fallos, 319:3400

³⁵ Fallos, 322:1726

criterios de mera conveniencia ajenos a supuestos extraordinarios de necesidad, ya que la Constitución no habilita a elegir discrecionalmente entre la sanción de una ley y la interposición más rápida de ciertos contenidos materiales por medio de un decreto.

A raíz de la Reforma Constitucional de 1994, en el aspecto que aquí interesa se consagró:

“Art. 82: La voluntad de cada Cámara debe manifestarse expresamente; se excluye, en todos los casos, la sanción tácita o ficta”.

“Art. 99: El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: 3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.

El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.

Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de Gabinetes de Ministros.

El jefe de Gabinete de Ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso”.

“Art. 100: El jefe de Gabinete de Ministros y los demás ministros secretarios cuyo número y competencia será determinado por una ley especial, tendrán a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, y refrendarán y legalizarán los actos del presidente por medio de su firma, sin cuyo requisito carecen de eficacia.

Al jefe de Gabinete de Ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde: 13. Refrendar conjuntamente con los demás ministros los decretos de necesidad y urgencia y los decretos que promulgan parcialmente leyes. Someterá personalmente y dentro de los diez días de su sanción estos decretos a consideración de la Comisión Bicameral Permanente”.

Por último debemos decir que el texto del Art. 99 inc. 3º sancionado por la Convención de 1994, marcó una diferencia sustancial con la propuesta del Congreso (ley

24309). En dicha propuesta lo único prohibido con carácter general y sancionado con nulidad absoluta e insanable era emitir decretos de necesidad y urgencia en las cuatro materias señaladas: penal, tributaria, electoral o sobre partidos políticos. Ello quiere decir que la prohibición absoluta era para cuatro casos, en tanto que para los restantes, si bien estaban también sujetos a la misma condición de imposibilidad de seguir los trámites legislativos ordinarios, no resultaba claro que a la extralimitación en tales casos le cupiese la nulidad absoluta e insanable. El texto sancionado aclaró ese tema, con el agregado de que dicha prohibición general, seguida de nulidad absoluta e insanable, les cabe no sólo a los decretos de necesidad y urgencia, sino a todas las disposiciones de carácter legislativo dictadas por el presidente en violación de la Constitución: decretos delegados y promulgaciones parciales. De esta manera el texto sancionado muestra un gran avance en este sentido, dirigido a controlar efectivamente los excesos legislativos del Ejecutivo.³⁶

3. EL SISTEMA DE "RESERVA DE LEY" AGRAVADA

Una modalidad de la "reserva de ley" tributaria que el Derecho comparado muestra en franco retroceso es aquella en el cual el establecimiento de las prestaciones patrimoniales coactivas para el sostenimiento del Estado requiere de trámites parlamentarios más estrictos o de mayorías calificadas, a diferencia de lo que ocurre en las iniciativas que versan sobre otras materias.

En dichos sistemas se parte de la premisa, hoy descartada, de que las leyes tributarias revisten carácter excepcional, odioso, o importan una indebida restricción de los derechos individuales.

Un ejemplo de sistema de "reserva de ley agravada" en lo concerniente a la creación de tributos, lo encontramos en la Constitución de la República Oriental del Uruguay de 1967, donde dispone:

"Art. 87. Para sancionar impuestos se necesitará el voto conforme de la mayoría absoluta del total de componentes de cada Cámara".

³⁶ Para mayor detalle sobre "reglamentos de necesidad y urgencia" ver comentario al fallo "Bercley Internacional ART." en la Pág. 55 de este trabajo.

CAPITULO VII

LOS DISTINTOS TIPOS DE TRIBUTOS Y LA RESERVA DE LEY EN LA CONSTITUCION ARGENTINA

1. INTRODUCCION

En la Constitución Nacional, el principio de “reserva de ley” excede la sanción de impuestos y, por su extensión, ha sido consagrado como exigencia para el establecimiento de todas las especies del género tributo, en tanto, el término contribuciones, comprende tanto a los impuestos como a las tasas y a las contribuciones especiales.

En el Capítulo II tuvimos oportunidad de analizar el concepto, las características y la clasificación del tributo; remitimos al mismo por razones de brevedad. Agregamos en este lugar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho:

“Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad, ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rasgo más saliente de la libertad civil. Todas las constituciones se ajustan a este régimen, entregando a los Congresos o legislaturas este privilegio exclusivo, pues *en todo Estado soberano el poder legislativo es el depositario de la mayor suma de poder y es, a la vez, el representante más inmediato de la soberanía*”.³⁷

La Constitución Argentina adoptó el principio de “reserva de ley” en materia tributaria de modo amplio, englobando en la exigencia, no sólo a los impuestos, sino a todas las especies del género, valiéndose del vocablo *contribuciones* en su acepción lata. Esto le permitiría desarrollar a la Corte Suprema de Justicia de la Nación diversas familias de fallos en las que se contempla la situación planteada por las contribuciones de mejoras, las tasas u otras especies tributarias.

De todos modos, la terminología constitucional no es homogénea, habiéndose utilizado indistintamente diversas voces para referirse a los tributos. Así la más empleada

³⁷ Fallos, 155:290, in re: “Doña Sara Doncel de Cook contra la Provincia de San Juan, sobre repetición de pago”, sentencia del 6 de septiembre de 1929.

es la de *contribuciones* (Art. 4º, 17, 20, 52 y 75 inc. 12), aunque la Constitución también se vale de las expresiones *derechos* (Art. 10, 11, 12, 75 inc.1º y 126), *impuesto* (Art. 16 y 25), *tarifas* (Art. 9), *tributos* (Art. 39 y 99 inc. 3º), *recursos* (Art. 75 inc.3º e inc. 8º, 125 y *disposición transitoria Sexta*); y por último *rentas* (Art. 4º, 75 inc. 9º, 99 inc. 10 y 100 inc. 7º).

La explicación de por qué nuestra constitución de 1853 utiliza la voz *contribuciones*, la da Dino Jarach, como un modo de descartar términos más odiosos como los de *impuesto o tributo*. Señala éste autor: Las revoluciones francesa y americana eliminaron el concepto de impuesto sustituyéndolo por el de contribución, indicando así que la contribución no es el fruto de la imposición del poder público, sino de la espontánea aquiescencia o, mejor dicho, del espontáneo consentimiento del pueblo hacia la colectividad por las necesidades que no son extrañas a los contribuyentes, sino propias de ellos.

2. "RESERVA DE LEY" E IMPUESTOS

El principio de reserva de ley surgió, inicialmente, como una exigencia de participación de quienes habrían de enjugar los impuestos consintiendo su establecimiento. En su primera etapa se limitaba sólo a los extraordinarios para luego extenderse también a los ordinarios.

De todos modos, más allá de utilizarse en el texto del Estatuto Supremo el vocablo *contribuciones* para definir la regla, la aplicación que de ella hizo la Corte Suprema en la etapa inicial, se circunscribió sólo a los *impuestos*. En tal sentido dicho tribunal afirmó: "El cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la Constitución Nacional".³⁸

3. "RESERVA DE LEY" Y TASAS

Anteriormente tuvimos oportunidad de analizar sintéticamente el concepto de tasa, ampliaremos en este punto el estudio sobre ésta especie de tributo.

La primera cuestión a desarrollar es la distinción entre las *tasas* y los *precios públicos*. Quizás, el aspecto central que permitirá marcar la línea divisoria entre ambos estará dado por la naturaleza de los servicios estatales y según la categoría de los mismos

³⁸ Fallos, 180:384 "Gutiérrez, Manuel Arturo v. Provincia de San Juan", sentencia del 20 de mayo de 1938.

(inherentes al Estado, e inabdicables a favor de particulares), de lo que se derivará la exigencia de dar satisfacción en el primer caso al principio de “reserva de ley”, propio de las prestaciones patrimoniales coactivas de carácter tributario.

Como indica Ramón Valdéz Costa, primero la doctrina italiana, y luego la española y latinoamericana, han sostenido que la tasa es un tributo vinculado y, como tal, “la obligación de pagarlo debe estar creada por la ley y nace en cuanto se verifica el presupuesto de hecho, que en el tributo está constituido por una actividad del Estado que concierne de modo particular al contribuyente.

Debemos decir que el mencionado criterio también fué adoptado por el Modelo de Código Tributario para América Latina, donde se definió al instituto en los siguientes términos: “Art. 16: Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio publico individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado”.

Constituyen de particular importancia las resoluciones de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebrada en Caracas en 1991, donde entre conclusiones quedo establecido que:

- El elemento de distinción fundamental del precio con la tasa es la fuente jurídica de la obligación, que en el caso del precio es el acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular y en el caso de los tributos la voluntad unilateral y coactiva de la ley.

- La tasa como especie del género tributo se encuentra sometida al principio de legalidad, debiendo contener la ley de su creación una descripción clara y precisa de la actividad que genera la obligación de pago, con indicación del sujeto pasivo y los elementos cuantificantes del tributo.

La Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido vacilante, reconociendo al instituto en algunos casos naturaleza administrativa y en otros tributaria. Dentro del primer grupo encontramos la causa *“Provincia de Entre Ríos v. Cia. Entrerriana de Teléfonos”*³⁹, sentencia del 10 de febrero de 1944, donde sostuvo:

“Que el distingo económico financiero y consiguiente discriminación jurídica entre impuestos y tasas o retribución de servicios ha sido categórico y constantemente decidido por esta Corte: Impuestos puede considerarse que comprende a los tributos o cargas públicas sancionadas para hacer frente a los gastos generales de la administración, y no se extiende a la retribución de servicios que no se exige general e indistintamente a todos

³⁹ Fallos, 198:18

los habitantes de un municipio o de una provincia por el hecho de serlo o de poseer propiedades en él, sino a los que reciben el servicio particular que se les cobra”

Otro fallo trascendente adscribiendo a la tesis administrativa de las tasas, fue el dictado *in re: “S.A. Ducilo v. Obras Sanitarias de la Nación”*⁴⁰, sentencia del 28 de mayo de 1953 donde se expuso:

“La tasa no es una institución fiscal, sino una creación administrativa para resarcirse directamente de los gastos en determinado servicio prestado a los usuarios y, por eso, mientras el impuesto (generalmente) tiene en cuenta el monto de la riqueza poseída por una persona, la tasa sólo está en relación con la utilización de los servicios públicos. Por las mismas consideraciones el impuesto requiere previamente la sanción legal, y para las tasas bastará una autorización de carácter general frecuentemente otorgada a reparticiones autárquicas”.

La postura de que las tasas pueden establecerse por el poder ejecutivo sin necesidad de ley, es una consecuencia de considerarlas emergentes del poder de policía del Estado, mas no de su poder fiscal o tributario, y ha sido sustentada principalmente por los administrativistas. Según Jarach ésta posición es errada porque el servicio se presta en virtud del poder de policía, pero la tasa se impone en virtud del poder tributario del Estado, y requiere de una ley en sentido material y formal.

En posición contraria a los fallos citados anteriormente podemos mencionar la causa *“Muro Bustelo y Cia.”*⁴¹, sentencia del 6 de diciembre de 1948. En dicho fallo se expresó:

“Que si bien tasas e impuestos son dos cosas distintas, lo son como pueden serlo dos especies de un mismo género próximo, cual es el de las contribuciones o derechos fiscales”.

También la Corte Suprema, *in re: “La Martona S.A. v. Provincia de Buenos Aires sobre repetición de una suma de dinero”*⁴², sentencia del 7 de diciembre de 1938 donde se consignó:

“Que los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas y así el Art. 17 de la Carta Fundamental dice que: Sólo el Congreso Nacional impone las contribuciones que se expresan en el Art. 4º; y el Art. 67 incs. 1º y 2º (texto 1853/60), ratifica esa norma que está expresada con igual precisión en el Art. 90, inc. 1º de la Constitución de Buenos Aires”.

⁴⁰ Fallos, 225:688

⁴¹ Fallos, 212:393

⁴² Fallos, 182:411

Corresponde analizar el pronunciamiento de La Corte Suprema de Justicia en la causa "*Berkley International A.R.T. S.A. c. E.N. (M° E. y O.S.P.)*"⁴³, sentencia del 21 de noviembre de 2000, donde en lo pertinente se estableció:

“Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el fallo de la instancia anterior, hizo lugar a la acción de amparo promovida por la firma Berkley International Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. y, en consecuencia, declaró la inaplicabilidad al caso del decreto 863/98 del Poder Ejecutivo Nacional por considerarlo en pugna con los arts. 17 y 99, inc. 3º, de la Constitución Nacional. Fundó tal decisión -en cuanto aquí interesa- en que el decreto citado creó un tributo (tasa) al establecer que las empresas aseguradoras de riesgos del trabajo (A.R.T.) deberán abonar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) un porcentaje de los fondos recaudados, que se destinará a solventar los gastos que dicho organismo afronta por ser -según el ordenamiento legal- el encargado de aplicar, recaudar, fiscalizar y ejecutar judicialmente los recursos de la seguridad social. En este sentido, expresó que la obligación que impone el decreto 863/98 "...no constituye el precio de un servicio que se haya pactado o del que se haya hecho reserva en la ley 24.557..." sino que se trata de un importe que el Estado exige en forma coactiva como contraprestación de un servicio que aquél brinda y que, por lo tanto, se trata de un recurso tributario que de modo excluyente sólo el Congreso de la Nación puede establecer”

“Que dado que el decreto 863/98 ha sido dictado con invocación de la facultad de excepción contenida en el art. 99, inc. 3º, de la Constitución Nacional que, con las limitaciones que establece, autoriza al Poder Ejecutivo de la Nación a dictar decretos de "necesidad y urgencia", son suficientes las razones expresadas en mi voto in re: "Verrocchi" (Fallos: 322:1726) para concluir que el decreto 863/98, posterior a la reforma constitucional de 1994, no se ajusta a las exigencias de ésta y, por lo tanto, debe ser invalidado”

“Que la conclusión no sería distinta aunque por hipótesis se admitiese que el Poder Ejecutivo Nacional está habilitado para dictar aquellos decretos, pese a la actual imposibilidad de que pueda recorrerse la etapa legislativa en la forma prescripta por la Ley Fundamental. En efecto, los argumentos expuestos en el dictamen del señor Procurador General -al que adhiero en razón de brevedad- ponen de manifiesto el vicio constitucional que contiene el decreto 863/98, en tanto tratándose de cargas de naturaleza tributaria, es el Poder Legislativo el único poder del Estado que posee

⁴³ Revista Impuestos 2001-A (Nº 3 Pág. 41)

facultades para su creación. En este sentido, considero pertinente destacar que existen razones más que suficientes para advertir la situación de desigualdad que menciona el decreto impugnado, esto es, que el organismo recaudador (A.F.I.P.) al transferir a la Administración Nacional de la Seguridad Social los fondos que recauda con destino al sistema de reparto está habilitado para deducir los gastos que esa tarea le irroga (decreto 507/93 ratificado por la ley 24.447), pero no lo está para hacer lo propio con otros recursos de la seguridad social que también recauda, vgr., los fondos que en razón del sistema de capitalización se destinan a las administradoras de fondos de jubilaciones y pensiones (A.F.J.P.), o bien, los que les corresponda a las aseguradoras de riesgos del trabajo (A.R.T.). Sin embargo, no puede aceptarse -como lo propone la demandada- que el restablecimiento del principio constitucional de igualdad (art. 16 Constitución Nacional) se logre mediante la vulneración de otro principio de igual raigambre como lo es el de reserva o legalidad (arts. 4º, 17, 52 y 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional)".

Debemos mencionar también el pronunciamiento del Alto Tribunal en la causa "*Selcro S.A. v. Jefatura de Gabinete de Ministros*", sentencia del 21 de octubre de 2003, donde quedó establecido:

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

"Que los decretos 360/95, 67/96, la decisión administrativa 55/00 y la ley 25.237 utilizan la expresión tasa al referirse a las prestaciones impuestas a favor de la Inspección General de Justicia, con relación a servicios prestados por dicho organismo. Tal denominación ha sido correctamente empleada por tales normas, pues ella se ajusta plenamente a la naturaleza de dichas cargas, como resulta de la caracterización del concepto de tasa efectuada por la Corte al decidir, mediante remisión al dictamen del señor Procurador General, la causa "Berkley" (Fallos 323:3770)"

"Que asimismo, en el mencionado precedente el Tribunal dejó claramente establecido que respecto de esa clase de tributos rige el principio -de raigambre constitucional- de reserva de la ley o legalidad. En tal sentido, la jurisprudencia de esta Corte resulta categórica en cuanto a que "los principios y preceptos constitucionales

prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 321:366 y sus citas), y concordemente con ello ha afirmado que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400 y sus citas, entre otros)"

"Que de la reiterada doctrina precedentemente reseñada surge con nitidez que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo"

"Que, en esta misma línea de razonamiento, al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución"

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

También debemos decir que La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por las acordadas n° 77/90 y n° 28/91, estableció como importe de los depósitos previstos por el Art. 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación una tarifa proporcional y un monto fijo. De esta manera se creó un nuevo tributo por el Poder Judicial invadiendo la esfera de competencias asignadas por la Constitución al Congreso. En el pronunciamiento del Alto Tribunal *in re: "Héctor Rabinovich v. Germán Horacio Videla y Otros"*⁴⁴, sentencia del 17 de septiembre de 1992, donde señalamos la disidencia de los Ministros Dres. Carlos S. Fayt y Augusto César Belluscio. Los mencionados jueces señalaron:

"Que en lo atinente al planteo de inconstitucionalidad, cabe recordar que el tribunal ha resuelto reiteradamente que la exigencia de depósitos previos como requisito para la viabilidad de recursos no es contraria a la garantía constitucional de igualdad y de la defensa en juicio"

⁴⁴ Fallos, 315:2113

“Que, sin embargo, tal afirmación tiene como necesario presupuesto la existencia previa de una ley (en sentido formal), que permita la percepción de la pertinente tasa retributiva del servicio de justicia de las partes, destinada a restringir el uso de ese tipo de presentaciones en el caso del depósito previsto por el Art. 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”

“Que, con anterioridad al dictado de las acordadas impugnadas, ese precepto ritual era el que facultaba la percepción de las sumas respectivas de los recurrentes, conjuntamente con la ley 21708 (que autorizaba el aumento periódico del monto previsto originalmente), en armonización con las sucesivas leyes de sellos y tasas judiciales a las que el Tribunal se remitía a fin de eximir de tal contribución a diversos tipos de recurrentes”

“Que tal presupuesto normativo no se configura en el caso, ya que la acordada n° 77/90 fue dictada por esta Corte en uso de atribuciones propias del poder Legislativo de la Nación, según lo prescripto por los Arts. 4°, 17 y 67 inc.11 y 17 de la Constitución Nacional, normas que claramente imponen el principio de legalidad en materia tributaria e impiden el establecimiento de cualquier tipo de tributos mediante una vía distinta”

“Que por las razones expuestas, las acordadas 77/90 y 28/91 deben ser invalidadas, pues conculcan con los Arts. 4°, 17 y 67 incs. 11 y 17 de la Constitución Nacional, en la medida que invaden la esfera correspondiente al Congreso de la Nación en cuanto a la creación e imposición de tributos excluida de la autoridad de los otros dos poderes”.

4. “RESERVA DE LEY” Y CONTRIBUCION DE MEJORAS

Dentro del género tributo y en la especie *contribuciones especiales*, la más típica de ellas es la *contribución de mejoras*. Su hecho imponible es el beneficio o la valorización inmobiliaria provocada por una obra pública, dicho incremento es la medida del tributo, y el sujeto pasivo de la prestación es el dueño del inmueble beneficiado.

Se advierte en este tributo un amplio margen de discrecionalidad técnica a favor de la Administración para fijar la plusvalía inmobiliaria generada por la obra como para su distribución dentro del universo de contribuyentes, pero, de todos modos, la misma deberá actuar dentro de los límites de la ley, esto es, sin ilegitimidad ni desviación de poder.

No habiendo ley la valorización resultante de una obra pública se incorpora al patrimonio de los propietarios de los inmuebles beneficiados sin cargo alguno, por lo cual es la ley la causa que da nacimiento, con la obra y la plusvalía, a la prestación coactiva a

favor del Estado o, en su caso, del concesionario habilitado, al que se ha encomendado la realización del emprendimiento y facultado a su cobro.

A su vez, el Modelo de Código Tributario para América Latina, ha ubicado a la contribución de mejoras dentro de la especie tributaria contribución especial, disponiendo: "Art. 17: Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado".

Decimos también que la Corte Suprema de Justicia de la Nación reconoció a la contribución de mejoras naturaleza tributaria. Así lo hizo en la causa: *"Manuel Faramiñan contra la Municipalidad de La Plata, sobre inconstitucionalidad de ordenanzas municipales. Recurso extraordinario"* ⁴⁵, sentencia del 23 de agosto de 1906, donde afirmó la posibilidad de cobro de dichos cargos a los contribuyentes, colocando en una situación de analogía a las contribuciones con los impuestos o con los gravámenes en general.

Más tarde el Tribunal, en la causa *"Don Martín Pereyra Iraola contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de sumas de dinero"* ⁴⁶, sentencia del 22 de junio de 1923, se dejó establecido:

"Se ha pretendido fundamentar de muy diversas maneras este poder de las legislaturas para establecer contribuciones de mejoras. Sin embargo, la opinión más generalizada y que cuenta con la adhesión casi unánime de los tratadistas y de las Cortes de Justicia, es la de que dichas contribuciones deben su origen a la misma fuente o poder que el impuesto en general, aun cuando se gobiernan por principios especiales y sólo se justifican, doctrinariamente a lo menos, por razón del beneficio especial que los contribuyentes deben obtener de la obra que se construye total o parcialmente a su costa".

5. "RESERVA DE LEY" Y PEAJE

Si bien Ramón Valdés Costa sostiene que los precios que pagan los usuarios de las obras viales e hidrográficas revisten el carácter de precios, por ser contraprestaciones por

⁴⁵ Fallos, 105:50

⁴⁶ Fallos, 138:161

un servicio recibido, que tiene un evidente valor económico y proporciona una ventaja o provecho, tal postura es francamente minoritaria, al menos en nuestro país.

La doctrina nacional ubica al peaje entre los tributos, aunque existen diferencias al caracterizarlo dentro de sus especies. Para algunos sería una tasa y para otros una contribución especial.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha ocupado del peaje en dos causas sustanciadas entre las mismas partes. En el primero de los contenciosos, in re: *"Nación Argentina (Ministerio de Economía – Secretaría de Intereses Marítimos) v. Arenera El Libertador SRL. Y otros"*⁴⁷, sentencia del 29 de junio de 1989, donde dejó establecido:

"Que la ley 22424 al facultar al Poder Ejecutivo a establecer, modificar y adecuar el monto del peaje, no había violado el principio de legalidad, agregando que no existía óbice constitucional para que el órgano legislativo confiera al Poder Ejecutivo, o a un cuerpo administrativo, cierta autoridad a fin de reglamentar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de la ley".

Vemos de esta manera, que se convalidó lo que denominamos *delegación impropia* en punto a los aspectos cuantitativos del tributo.

En la segunda causa *"Nación Argentina v. Arenera El Libertador SRL."*⁴⁸, sentencia del 18 de junio de 1991, se desarrollaron importantes precisiones para la afirmación de la naturaleza tributaria del peaje. En el mismo se estableció:

"Que para caber dentro de la Constitución Nacional, el pago del peaje debe constituir una de las contribuciones a que se refiere al Art. 4º. La circunstancia de que el legislador predetermine su destino con una precisión mayor que la que regularmente emplea al establecer otras contribuciones no entorpece su carácter de tal"

"Que por ello es capital en el caso señalar que el peaje es una contribución, caracterizada por la circunstancia de que el legislador la asocia a un proyecto suyo (de construcción, conservación o mejora), que identifica con particular claridad, lo que por otra parte no choca sino que se adecua a los principios constitucionales referidos a la renta pública"

"Que cabe exigir en cuanto a su establecimiento, personas obligadas a su pago, y monto, lo que la Constitución exige en la materia y las líneas generales de interpretación que esta Corte ha elaborado al interpretar aquéllas"

"Cuando la función del Estado a cumplir es la construcción, mantenimiento o mejora de una obra pública, parece de toda evidencia adecuada, a la luz de las exigencias

⁴⁷ Fallos, 312:1098

⁴⁸ Fallos, 314:595

constitucionales, que las personas obligadas al pago sean determinadas entre aquellas que de algún modo se relacionan con la obra, sea usándola, beneficiándose de cualquier modo en razón de su existencia y funcionamiento, aun de modo potencial, pues las funciones del Estado se determinan por el modo que la Constitución Nacional establece, lo que basta para que deba aquél cumplirla, sin necesidad de aquiescencia de los individuos ni el anudamiento de necesarias relaciones sinalagmáticas, al modo de los contratos”

“Que nada hay en el texto o en el espíritu de la Constitución Nacional que obste al establecimiento del peaje. Empero a la luz de los recordados preceptos constitucionales, sólo será compatible con éstos el peaje que, con rasgos que lo aproximen a las tasas y lo alejan decisivamente de los impuestos, se corresponda siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio o realización de una obra”

“Resulta importante destacar que las precisiones expuestas son imprescindibles para poder apreciar cuándo se trata propiamente de un *peaje*, compatible con la Ley Fundamental, y cuándo de un *impuesto* encubierto, destinado a gravar el tráfico interjurisdiccional, prohibido por aquélla. En esta cuestión debe también aplicarse el criterio según el cual es preciso atenerse, más que al *nomen* dado a los institutos, a su real naturaleza. Caso contrario, sería tentador disfrazar impuestos al tránsito (constitucionalmente prohibidos) bajo el rótulo de peaje”.

6. “RESERVA DE LEY” Y LAS CONTRIBUCIONES Y APORTES A LA SEGURIDAD SOCIAL

La seguridad social o previsión social tiende a cubrir diversas contingencias, fundamentalmente de vejez, invalidez y muerte, y se financia mediante *contribuciones* de los empleadores y *aportes* de los dependientes, o agentes, en el caso de trabajadores autónomos.

De esta manera el Estado “sustituye coactivamente opciones de los particulares y les impone un sistema de previsión social” que al igual que les demanda contribuciones para su sostenimiento, les ofrece beneficios futuros para aquellos que habrán de cumplir determinados requisitos.

En tales condiciones pierden virtualidad las doctrinas que pretenden asignar a dichos institutos naturaleza iusprivatista, como si el régimen fuera establecido por los particulares en forma voluntaria, ya que es el Estado en ejercicio de su poder de imperio quien, coactiva y unilateralmente, ha instituido el sistema, ponderando que es el medio

más adecuado para defender el interés general y propender a la realización del bien común.

Las referidas contribuciones y aportes se convierten en prestaciones patrimoniales coactivas con afectación específica, esto es asignadas a la financiación del o de los sistemas de seguridad social instituidos por la legislación de cada país. El financiamiento se ha basado en el doble aporte y la nota común de dichas prestaciones puede sintetizarse: a) se instituyen mediante ley formal dando de tal modo satisfacción al recaudo de "reserva de ley"; b) tienen carácter obligatorio, posibilitando el cobro coactivo de las mismas; c) son inembargables, y d) son proporcionales a las remuneraciones o ingresos del sujeto, o constituyen, para los trabajadores independientes, una suma fija que se acrecienta por la antigüedad en la actividad.

Dentro de las referidas contribuciones podemos enumerar, entre otras, a las jubilaciones y pensiones, las asignaciones familiares y las obras sociales.

Dentro de la doctrina nacional se advierte una marcada coincidencia al atribuir naturaleza tributaria a las contribuciones patronales y aportes personales a la seguridad social. En ese sentido Carlos M. Giuliani Fonrouge entiende que las contribuciones de seguridad social constituyen el grupo más importante de la llamada *parafiscalidad*, no sólo en razón de su magnitud financiera sino por sus implicancias económico sociales. Agrega que la finalidad de los recursos no altera la naturaleza tributaria del instituto ya que el fin asistencial no deja de ser un fin estatal. Así también, el hecho de que en algunos casos la tarea asistencial se encuentre a cargo de órganos no estatales (por ej. cajas profesionales), no modifica las anteriores conclusiones ya que el Estado puede realizar sus propósitos actuando en forma directa, o mediante la colaboración de entes independientes de la Administración activa de carácter público no estatal. Igualmente tampoco obsta a la calificación asignada el hecho de que los recursos de la seguridad social no ingresen a las arcas fiscales, ya que el principio presupuestario de unidad es de técnica formal y se muestra insuficiente para alterar la sustancialidad del instituto.

A su vez, Juan Pablo Galli ha sostenido: "La coactividad, el carácter definitivo del pago, la satisfacción de una necesidad pública a la que está destinado y el régimen sancionatorio para sus infractores, así como las facultades de fiscalización y determinación de las respectivas obligaciones de afiliados y responsables que se le acuerdan a los organismos provisionales, califican, sin lugar a dudas, el carácter tributario de la imposición provisional.

"Aceptamos la calificación de parafiscalidad para regímenes como los que se han mencionado hasta ahora y, por lo tanto, los aportes y contribuciones (sean de los

dependientes como de los patrones) son impuestos parafiscales. Impuestos que para los primeros configuran impuestos proporcionales directos sobre la renta de carácter real, en tanto que para los segundos suponen un impuesto indirecto proporcional al gasto en salarios efectuado por el contribuyente. Para el supuesto de los trabajadores independientes la imposición se presenta más peculiar pues constituye un impuesto proporcional no a los ingresos, sino a otro índice de tipo indirecto, cual es la antigüedad en la profesión, oficio o comercio”.

En tanto Héctor B. Villegas entiende: “Para quienes obtienen beneficios de dichas entidades (obreros, empleados, profesionales, trabajadores independientes, etc.) sus aportes de seguridad social tienen todas las características de las contribuciones especiales. En cambio, para aquellos que aportan sin que con respecto a ellos se singularice en forma directa una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico (p. ej. empleadores particulares con respecto a las cajas que otorgan beneficios sociales a sus empleados), tal aporte asume el carácter de un verdadero impuesto.

Dentro de la doctrina tributaria latinoamericana debemos mencionar la opinión de Ramón Valdés Costa, para quien: “Frente a la heterogeneidad del derecho comparado y la diversidad de posiciones doctrinales, aparece como una solución preferible la de considerar las contribuciones de seguridad social como una prestación obligatoria, sujeta al principio de legalidad, a cargo de los integrantes del grupo beneficiado, cuyo destino exclusivo es la financiación del servicio.

Por las razones anteriormente expuestas entendemos que estas contribuciones tienen características particulares que las diferencian de los impuestos y de las tasas. Por sus elementos constitutivos, beneficio y destino, deben ser consideradas como una clase, dentro de la especie contribuciones especiales, sin perjuicio de reconocer que estos elementos aparecen desdibujados en las contribuciones patronales, por lo que éstas podrían ser consideradas como impuestos especiales”.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, al incluir las contribuciones de Seguridad Social entre las contribuciones especiales, definió las mismas en los siguientes términos:

“Art. 17 La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión”.

Por su parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene decidido en viejos pronunciamientos que “las normas que instituyeron el salario familiar no guardan relación alguna de fundamento con los poderes impositivos o expropiatorios del Estado” (causa:

"José Eduardo Roldán v. Antonio Borrás"⁴⁹, sentencia del 16 de junio de 1961) o que "existen ciertas cargas legales que no son impuestos, especialmente referibles a regímenes legales que imponen esas cargas con un claro sentido social" (causa: "*Caja de Subsidios Familiares para el Personal de la Industria v. Talleres Metalúrgicos Ricardo Urbe*"⁵⁰, sentencia del 17 de abril de 1967). Sin embargo, la doctrina de los apuntados pronunciamientos no importa, de todos modos, un desconocimiento liso y llano de la esencia tributaria de las referidas exacciones.

Un fallo del Alto Tribunal, relativamente reciente, con decisión dividida, y que ofrece interés sustantivo, es el recaído en la causa "*Urquía Peretti S.A. v. Dirección General Impositiva*"⁵¹, sentencia del 16 de septiembre de 1999. La controversia versaba sobre la procedencia de compensar saldos de libre disponibilidad emergentes de declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado, contra aportes y contribuciones correspondientes al régimen de la seguridad social y de obras sociales. El pronunciamiento rechazó tal posibilidad, si bien es menester formular las matizaciones que siguen. Del voto de la mayoría puede leerse:

"Que, en primer lugar, cabe dejar establecido que en el caso *Tacconi* (Fallos: 312:1239) no permite extraer conclusiones válidas para decidir la controversia suscitada en el *sub examine*. En efecto, en aquella causa, tras determinarse que los saldos a favor del contribuyente emergentes de los anticipos mensuales del I.V.A. tenían el carácter de libre disponibilidad, se concluyó en que eran susceptibles de ser compensados con una deuda que el mismo responsable tenía en otro impuesto, pues así lo autorizaban las normas reglamentarias vigentes. En cambio en el *sub examine*, no se trata de compensar saldos acreedores y deudores de distintos impuestos, sino el saldo favorable al contribuyente en un impuesto con deudas mantenidas con el régimen de seguridad social, a cuyo respecto no son admisibles, en principio, las compensaciones fuera del mismo sistema ni disposiciones reglamentarias como las que en el caso *Tacconi* dieron sustento a la procedencia de la compensación objeto de aquel pleito"

En sentido opuesto, el voto de la minoría afirmó:

"Que, esta corte se ha expedido sobre un supuesto de compensación en materia fiscal, en la que sostuvo que la compensación como modo de extinción de las obligaciones tributarias, puede practicarse de oficio por el organismo fiscal o bien a requerimiento del contribuyente"

⁴⁹ Fallos, 250:46

⁵⁰ Fallos, 267:313

⁵¹ Fallos, 322:2189

“Que la circunstancia de que en el caso, a diferencia de aquel precedente, se trate de un saldo favorable al contribuyente en un impuesto con deudas mantenidas con el régimen de seguridad social, no resulta óbice para la aplicación de aquella doctrina”

“Que, por último, cabe poner de relieve que las consideraciones expuestas en los considerandos que anteceden sólo son aplicables con respecto a la contribución a cargo e los empleadores. En efecto, en lo relativo al aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia debe advertirse que el empleador asume el carácter de agente de retención. Como tal, descuenta de las remuneraciones el importe correspondiente a ese aporte personal, con la obligación de depositarlo en el sistema, sin que resulte admisible que el cumplimiento efectivo de tal obligación quede supeditado a una eventual compensación con saldos impositivos. Del mismo modo, resulta evidente que la compensación no procede con relación a los recursos destinados a las obras sociales, pues ello importaría detraer recursos de terceros, que no pueden resultar afectados por la circunstancia de que la empresa pueda ser titular de determinados créditos fiscales”.

Vemos entonces las consecuencias disvaliosas del fallo precedente, por alterar el equilibrio que debe preservarse en la relación Fisco-contribuyente. Ello es así, desde que, conforme a la doctrina del Alto Tribunal, quienes son acreedores del Fisco deben mantener abultados y permanentes saldos impositivos de libre disponibilidad a su favor y continuar afrontando el pago de sus obligaciones provisionales.

7. “RESERVA DE LEY” Y LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES DE ORDENACIÓN ECONOMICA

Mencionamos en el sub-capítulo anterior la caracterización de la llamada *parafiscalidad*. Siguiendo en este punto a Carlos M. Giuliani Fonrouge la clasificamos en tres tipos bien definidos: a) contribuciones de carácter social; b) contribuciones de ordenación económica; y c) contribuciones profesionales o sindicales.

En nuestro país es mayoritaria la postura que afirma que este tipo de obligaciones no constituyen una categoría jurídica distinta de la del tributo, que permita segregarlas del tronco común. Por consiguiente, ellas deben, en todos los casos, *ser creadas por ley*, la que definirá tanto el monto o cuantía de la obligación como los sujetos pasivos, ya a título de contribuyentes o de meros responsables.

A su vez, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que las contribuciones parafiscales de regulación o fomento económico no poseen naturaleza tributaria.

Así, al tratar la constitucionalidad de un aporte parafiscal de regulación económica en la causa *"Pedro Inchauspe Hnos. v. Junta Nacional de Carnes"*⁵², sentencia del 1º de septiembre de 1944, debió resolver si la contribución establecida por la ley 11747 consistente en hasta el 1,5% del importe de la venta de ganado bovino, ovino y porcino con destino interno o a la exportación, a favor de la Junta Nacional de Carnes, instituida por la norma legal aludida, creadora de un ente del cual serían accionistas los productores rurales, según dichos aportes, infringía garantías constitucionales. El tribunal, al rechazar el cuestionamiento, destacó:

"La contribución exigida a los ganaderos por el art. 17, inc. d), no es un impuesto sino un aporte, como expresamente lo manifestó el miembro informante de la Cámara de Diputados. Del análisis de la ley resulta que al pago de la contribución establecida sólo están obligados los vendedores de ciertas especies de ganados producidas en el país; esto es, un número de personas cuyas actividades se ejercen en las industrias rurales. Sólo ellas y en proporción de sus aportes individuales al fondo común, serán los accionistas de las entidades comerciales o industriales que se constituyan. De esto se desprende que la propiedad de la contribución se conserva dentro del patrimonio de quien hizo el aporte y puede, además constituirse para él en causa de utilidad o ganancia independiente del beneficio general que la entidad tiene principalmente en mira procurar. Esta doble circunstancia impide asimilar al impuesto la contribución establecida por la ley 11747, desde que aquél sólo es devuelto a quien lo paga, en forma diluida de un beneficio colectivo y nunca con la perspectiva de cualquier beneficio personal.

"Por consiguiente, ni los principios constitucionales ni la jurisprudencia acerca del impuesto es de estricta aplicación a la contribución de referencia".

8. "RESERVA DE LEY" Y LAS CONTRIBUCIONES SINDICALES Y PROFESIONALES

Es común la fijación con carácter obligatorio de cuotas o aportes a cargo de los trabajadores, empleados y profesionales liberales, a favor de sindicatos o de colegios profesionales.

No se trata de contribuciones para la previsión social, sino que éstas son inherentes a la condición de afiliado o colegiado, su pago es coactivo y, en determinados casos, es un requisito habilitante para el ejercicio de la actividad.

El régimen de agremiación da lugar al pago de cotizaciones por todos los trabajadores afiliados a la respectiva entidad profesional. Lo mismo ocurre con las

⁵² Fallos, 199:483

matriculas y otros pagos a favor de los colegios o asociaciones profesionales. En el caso de los obreros y empleados, sus empleadores son instituidos por la ley como agentes de retención.

Algunas notas de estas contribuciones conducen a pensar que estos aportes no tienen naturaleza voluntaria ni base convencional sino, constituyen prestaciones patrimoniales coactivas de fuente legal a favor de entidades públicas no estatales, con personería gremial o profesional.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa "*Federación Empleados de Comercio v. Pascual Mendez*"⁵³, sentencia del 20 de marzo de 1963, resolvió que las contribuciones sindicales poseían carácter convencional, por lo cual la aserción de que ellas vulneran la garantía de la propiedad por ser tributos, no sustentaba el recurso extraordinario.

El Alto Tribunal en oportunidad de cuestionarse la colegiación forzosa de los abogados que ejercían dicha profesión liberal en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, en la causa "*Alejandro Melitón Ferrari v. Nación Argentina (PEN)*"⁵⁴, sentencia del 26 de junio de 1986, además de convalidar la constitucionalidad de la norma dejó establecido que "la matriculación obligatoria en el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, sólo comporta la imposición de las razonables cargas públicas y servicios personales que cabe imponer con fundamento en los Arts. 16 y 17 de la Constitución Nacional".

Así mismo, también debió expedirse específicamente sobre la constitucionalidad de las cuotas de inscripción, anual y del derecho fijo establecido a favor del Colegio profesional antes indicado; en los autos "*Beveraggi de la Rúa y Otros v. Nación Argentina (Ministerio de Educación y Justicia)*"⁵⁵, sentencia del 3 de marzo de 1987, donde se sostuvo:

"Que tampoco resultan contrarias a ninguna cláusula de la Ley Fundamental las contribuciones a que los miembros del Colegio queden obligados, por ejemplo las cuotas de inscripción y anual previstas, indispensables para la subsistencia del ente y el cumplimiento de sus fines. El evidente beneficio público consistente en el control de una actividad profesional de innegable trascendencia social puede exigir un proporcional sacrificio del interés privado sin que ello importe violación alguna a la garantía consagrada en el Art. 17 de la Constitución Nacional"

"Que idénticas consideraciones cabe aplicar con referencia al derecho fijo que deberá abonarse al iniciar o contestar cualquier acción judicial con intervención letrada; bien

⁵³ Fallos, 255:129

⁵⁴ Fallos, 308:987

⁵⁵ Fallos, 310:418

entendido que la determinación cuantitativa de esa contribución por la asamblea del Colegio un una proporción del importe de la tasa de justicia que se tribute en juicios por monto indeterminado no constituye una indebida delegación de facultades legislativas por el Congreso de la Nación sino tan sólo el reconocimiento legal de una atribución a un ente público que queda librada a su arbitrio razonable dentro de los límites claramente fijados por la norma y cuya validez ha sido reconocida en numerosas oportunidades por el Tribunal en el marco reglamentario del art. 86, inc. 2º de la Constitución Nacional”.

CAPITULO XIII

CONCLUSION FINAL

* **El principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria** es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo **“no hay tributo sin ley que lo establezca”**, inspirado en el tan conocido del derecho penal *“nullum crimen, nulla pena sine lege”*.

* El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar **la partida de nacimiento del Derecho Tributario**, es el principio de legalidad.

* **El principio encuentra sustento en tres fundamentos**, los que no deben ser concebidos como formulaciones exclusivas, sino, por el contrario, deben ser concurrentemente analizados para dar un alcance pleno y preciso a la reserva de ley en materia tributaria. Ellos son: **1 – La autoimposición. 2 – La separación de órganos y funciones. 3 – La función garantista de la libertad y de la propiedad.**

* La facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno. **El cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es un despojo que viola el derecho de propiedad.**

* Si bien el Estado tiene la necesidad de recaudar tributos ello no debe conducir a olvidar el interés particular de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, ya que **“los contribuyentes, en nuestros Estados constitucionales y democráticos de Derecho, han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos”**.

* **Distinción entre Legalidad y Reserva de Ley Tributaria.** El significado actual del **principio de legalidad** es el de que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante. El significado primario de la **reserva de ley**, es por el contrario, que **una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento.**

* Cuando la exigencia de **ley formal material** para disciplinar **los aspectos sustantivos del Derecho tributario** encuentra sustento explícito en la Constitución, y tal ordenamiento reviste carácter rígido e inderogable por ley ordinaria, podemos afirmar que nos encontramos en un sistema jurídico en el cual impera en plenitud **el principio de reserva de ley tributaria**.

* **La reserva de ley puede hallarse consagrada en dos formas puras diferentes. En sentido positivo**, cuando se asigna la competencia al órgano constitucional depositario directo de la voluntad popular y concebido para cumplir el rol legislativo; y **de modo negativo**, en el caso de que se prive de ella al órgano al cual la Constitución encomienda la función ejecutiva y la función judicial.

* **El modelo de la Constitución Argentina de 1853-1860 se ubica dentro del sistema de “reserva de ley ortodoxo, rígido, absoluto o tradicional”**. Así se entiende que el principio de “reserva de ley” tributaria demande que: 1º) la ley formal contenga todos los elementos esenciales del tributo, como la definición de la hipótesis de incidencia tributaria (comprendiendo los estructurales: material, personal, temporal, espacial; como los cuantitativos: base de cálculo y tarifa); exenciones y otros beneficios, mecanismo determinativo; ilícitos y sanciones; y 2º) no quede librada la caracterización de los componentes que hacen a la identidad y entidad de los gravámenes a la acción del poder Ejecutivo (ya sea a través de reglamentos de necesidad y urgencia, ejecutivos o delegados).

* A partir de la segunda guerra mundial comenzó a observarse un gradual y peligroso desplazamiento de la potestad tributaria normativa del Congreso, a favor del Poder Ejecutivo. **Esta deformación se llevó a cabo a través de tres caminos: 1) Los reglamentos de ejecución, 2) Los reglamentos delegados y 3) Los reglamentos de necesidad y urgencia.**

* **El reglamento de ejecución** (art. 99 inc. 2º C.N.) se encuentra subordinado de modo inmediato a la ley, por lo que viene a constituir una legislación derivada o secundaria, regulando los detalles indispensables para posibilitar su cumplimiento. En materia tributaria, su margen se ve aún más acotado por la exclusividad de la rama legislativa para sancionar contribuciones (Art. 17 C.N.).

Cualquier **extensión analógica, aun por vía reglamentaria**, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. **No cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la naturaleza de las obligaciones fiscales, donde rige el principio de reserva o legalidad.** 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 (Arts. 4º, 17, 44 y 67 de la Constitución Nacional). **(Caso “Eves Argentina SA.”).**

* **Reglamentos delegados. Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.**

Caso **“Delfino”** del año 1927, establece que está prohibida la delegación legislativa, pero luego entiende que **cuando el Ejecutivo llenaba los vacíos de la ley, aunque se creasen nuevas obligaciones o se restringiese un derecho, ello no era legislar, sino la reglamentación ejecutiva autorizada por la Constitución.**

En el caso **“Prattico”** de 1960 estableció que el Poder Ejecutivo no recibe una delegación proscripta por los principios constitucionales, sino que **se lo habilita para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia, cuya mayor o menor medida dependerá, en cada caso, del uso que de la misma potestad efectúe el Poder Legislativo.**

Por su parte en el caso **“Cocchia”** de 1993 introduce la llamada **delegación impropia por la cual el legislador encomienda al Ejecutivo la determinación de aquellos aspectos relativos a la aplicación concreta de la ley**, según el juicio de oportunidad temporal o de conveniencia de contenido que realizará el poder administrador. Existe una **distinción fundamental** entre **la delegación de poder para hacer una ley** y la de conferir **cierta autoridad al Poder Ejecutivo** o a un cuerpo administrativo, a fin de **reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla.**

* Debemos poner de resalto la **criticable y riesgosa interpretación** del fallo **“Cochia”**, ya que la Corte confunde entre reglamento ejecutivo y reglamento delegado. Esto es así, ya que **a lo único que habilita el art. 86 inc. 2º (hoy 99 inc. 2º) es a expedir instrucciones y reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes, pero no a cumplir una función creadora de derecho.** Decimos también que a partir de la facultad conferida al Poder Ejecutivo por el dictado de reglamentos de ejecución, la

Corte llegó a fundar la validez de muchas modificaciones en materia de contribuciones parafiscales, consumando un peligroso proceso de deslegalización. A modo de ejemplo ver caso *"Pedro Inchauspe Hnos."* del año 1944.

* Luego de la reforma Constitucional de 1994 el nuevo **art. 76** dispone que **está prohibida la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo materias determinadas de Administración o Emergencia Pública.**

* **¿La materia tributaria sustantiva puede ser encuadrada en alguna de las dos hipótesis del nuevo art. 76 de la C.N.?** Ante este interrogante consideramos de suma importancia la doctrina de la Corte Suprema en el caso *"Selcro SA."* del año 2003 donde dispuso: que **no pueden haber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución nacional autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo.**

El mencionado fallo clarifica la cuestión por lo cual queda ratificado que **no podrá existir delegación respecto de ninguno de los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, personal, espacial y temporal.** Esta prohibición **se extiende a las exenciones tributarias**, tanto en lo relativo a su vigencia como a la definición de sus elementos estructurales, pues también respecto de ellas opera el principio de reserva de ley.

* En materia de **reglamentos de necesidad y urgencia** debemos mencionar el caso *"Video Club Dreams"* donde se dispuso que **los decretos no son un medio idóneo para crear nuevos hechos imposables**, por lo que se invalida los decretos de necesidad y urgencia por los que se establecen impuestos.

Estas conclusiones fueron confirmadas en la reforma del año 1994 ya que el **art. 99, inc. 3º relativo a decretos de necesidad y urgencia, expresamente veda la materia penal, tributaria, electoral, o el régimen de los partidos políticos.**

* A partir de la **reforma constitucional de 1994**, tanto los **reglamentos de ejecución**, los **reglamentos de necesidad y urgencia**, como los **reglamentos delegados** (doctrina caso *"Selcro SA."*), **no son medios idóneos para regular la materia tributaria sustantiva** (Art. 4º, 17 y 52 de la C.N.). Esto, sumado a los innumerables excesos en que ha incurrido el Poder Ejecutivo (muchas veces con la mirada

silenciosa e incluso convalidante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación), nos lleva a concluir que **el principio de Reserva de ley en materia Tributaria debe ser reafirmado y enfatizado, para evitar que sea continuamente eludido mediante los más variados artilugios.**

* En la Constitución Nacional, **el principio de “reserva de ley”** excede la sanción de impuestos y, por su extensión, **ha sido consagrado como exigencia para el establecimiento de todas las especies del género tributo**, en tanto, el término contribuciones, comprende tanto a los impuestos como a las tasas y a las contribuciones especiales.

* Independientemente del *nomen iuris* utilizado, **las prestaciones patrimoniales coactivas reconducibles al concepto lato de tributo** (el cual no se agota en las categorías tradicionales de impuesto, tasa y contribución especial), **deben dar satisfacción**, en todos los casos, **al recaudo constitucional de aprobación por ley formal-material.**

* Más allá de utilizarse en el texto de la Constitución Nacional el vocablo contribuciones para definir la regla, la aplicación que de ella hizo la Corte Suprema en la etapa inicial, se limitó sólo a los **impuestos**.

* En materia de **tasas** la jurisprudencia de la Corte Suprema **ha sido vacilante**, reconociendo al instituto en algunos casos **naturaleza administrativa y en otros tributaria.**

En la causa **“Muro Bustelo y CIA.”** del año 1948 la corte le reconoce naturaleza tributaria, disponiendo: que **si bien tasas e impuestos son dos cosas distintas**, lo son como pueden serlo **dos especies de un mismo género próximo**, cual es el de **las contribuciones o derechos fiscales.**

En el caso **“Berkley Internacional ART.”** del año 2000, la Corte entendió que el mencionado decreto creó una **tasa** ya que el mismo impone una obligación que no constituye el precio de un servicio que se haya pactado o del que se haya hecho reserva en la ley 24557, sino que **se trata de un importe que el Estado exige e forma coactiva como contraprestación de un servicio que aquél brinda** y que, por lo tanto, se trata de **un recurso tributario que de modo excluyente sólo el Congreso de la Nación puede establecer.**

* Dentro de la especie tributaria **contribuciones especiales** ubicamos a la **contribución de mejoras, el peaje y a las contribuciones parafiscales.**

* En materia de **contribución de mejoras** la Corte Suprema le reconoció **naturaleza tributaria**, afirmando la posibilidad de cobro de dichos cargos a los contribuyentes, colocando un una **situación de analogía a las contribuciones con los impuestos o con los gravámenes en general.** Caso **“Manuel Feramiñan”** año 1906.

* Para caber dentro de la Constitución Nacional, el pago del **peaje** debe constituir una de las **contribuciones a que se refiere el Art. 4º.** La circunstancia de que le legislador predetermine su destino con una precisión mayor que la que regularmente emplea al establecer otras contribuciones no entorpece su carácter de tal. Nada hay en el texto o en el espíritu de la Constitución Nacional que obste al establecimiento del peaje. Empero a la luz de los recordados preceptos constitucionales, sólo será compatible con éstos **el peaje que, con rasgos que lo aproximen a las tasas y lo alejan decisivamente de los impuestos, se corresponda siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio o realización de una obra.** Caso **“Arenera El Libertador SRL.”** Año 1991.

* Dentro de la sub-especie tributaria **contribuciones parafiscales** encontramos un gran número de contribuciones de diversa índole. Distinguimos tres tipos claramente definidos: las **contribuciones de carácter social**, las **contribuciones de ordenación económica** y las **contribuciones profesionales o sindicales.** La designación contribución parafiscal no quita a un tributo su carácter tributario, ni mucho menos autoriza a desobedecer los principios constitucionales y limitatorios de la tributación.

* **Las contribuciones y aportes a la seguridad social** constituyen prestaciones patrimoniales coactivas con afectación específica. **La finalidad de los recursos no altera su naturaleza tributaria**, ya que el fin asistencial no deja de ser un fin estatal. El hecho de que en algunos casos la tarea asistencial se encuentre a cargo de órganos no estatales no modifica lo antedicho, ya que **el Estado puede realizar sus propósitos actuando en forma directa, o mediante la colaboración de entes independientes** de la Administración activa de carácter público no estatal. Tampoco obsta a la calificación asignada el hecho de que los recursos de la seguridad social no

ingresen a las arcas fiscales, ya que el principio presupuestario de unidad es de técnica formal y se muestra insuficiente para alterar la sustancialidad del instituto.

La Corte Suprema de Justicia ha dicho que **las normas que instituyeron el salario familiar no guardan relación alguna de fundamento con los poderes impositivos o expropiatorios del Estado**. Caso "*José Eduardo Roldán v. Antonio Borrás*" de 1961.

En el caso "*Urquía Peretti S.A.*" del año 1999, la controversia versaba sobre la procedencia de **compensar saldos de libre disponibilidad** emergentes de declaraciones juradas en el **I.V.A.**, contra **aportes y contribuciones correspondientes al régimen de la seguridad social y de obras sociales**. El pronunciamiento, según el voto de la mayoría, **rechazó tal posibilidad** porque **no se trata de compensar saldos acreedores y deudores de distintos impuestos**, sino el saldo favorable al contribuyente en **un impuesto con deudas mantenidas con el régimen de seguridad social**. Sin embargo, para la minoría, las contribuciones a cargo de los empleadores en favor del sistema de seguridad social revisten naturaleza homogénea (esto es, tributaria), con el I.V.A. No así, el aporte personal de los trabajadores en relación de dependencia, como las cotizaciones destinadas a las obras sociales, ya que en ese caso el empleador actúa como "agente de retención".

* En materia de **contribuciones parafiscales de ordenación económica** la Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que las mismas **no poseen naturaleza tributaria**. Caso "Pedro Inchauspe Hnos." del año 1944, entre otros.

* En el caso de las **contribuciones sindicales y profesionales** no se trata de contribuciones para la previsión social, sino que son inherentes a la condición de afiliado o colegiado, su pago es coactivo y, en algunos casos, es un requisito habilitante para el ejercicio de la actividad. Estos aportes **no tienen naturaleza voluntaria ni base convencional**, sino, **constituyen prestaciones patrimoniales coactivas de fuente legal** a favor de entidades públicas no estatales, con personería gremial o profesional.

La Corte Suprema en la causa "*Federación Empleados de Comercio v. Pascual Mendez*" del año 1963, resolvió que las contribuciones sindicales tenían **carácter convencional**.

En el caso "*Alejandro Melitón Ferrari*" del año 1986 al cuestionarse la colegiación forzosa de los abogados que ejercían dicha profesión liberal en el ámbito de la Ciudad de

Buenos Aires, instituida por ley, se convalidó la constitucionalidad de la norma dejando establecido que la matriculación obligatoria en el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, sólo comporta la imposición de las razonables cargas públicas y servicios personales que cabe imponer con fundamento en los Arts. 16 y 17 de la Constitución Nacional.

Por su parte en *"Beveraggi de la Rúa"* del año 1987, estableció que no resultan contrarias a ninguna cláusula de la Ley Fundamental **"las contribuciones"** a que **los miembros del Colegio queden obligados**, por ejemplo las cuotas de inscripción y anual previstas en la ley, indispensables para la subsistencia del ente y el cumplimiento de sus fines. El evidente **beneficio público consistente en el control de una actividad profesional de innegable trascendencia social** puede exigir un **proporcional sacrificio del interés privado** sin que ello importe violación alguna a la garantía consagrada en el Art. 17 de la Constitución Nacional.

* La Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de **aportes y contribuciones al sistema de seguridad social, contribuciones parafiscales de ordenación económica, y sindicales y profesionales**, no atribuye a las mismas carácter impositivo e, incluso, podría deducirse que se les **ha desconocido naturaleza tributaria**.

El Alto Tribunal, partiendo de la premisa de la naturaleza **no tributaria** de esas exacciones, vio facilitada la justificación que brindó para **avaluar que el monto de las mismas fuera establecido o modificado fuera del ámbito del Congreso**, sin violentar el principio constitucional de *nullum tributum sine lege*, mediante el arbitrio de invocar la facultad reglamentaria del Ejecutivo prevista en el Art. 99, inc. 2º de la Constitución Nacional.

* Estimamos incorrecta ésta interpretación, ya que **las mencionadas contribuciones, participan de los elementos esenciales del tributo**, por ende, constituyen sub-especies del mismo, **que en todos los casos deben dar satisfacción al principio de "reserva de ley"**. De esta manera, las mismas deben ser establecidas, modificadas o derogadas por ley formal-material.

* **Como comentario final**, luego de haber realizado el análisis precedente consideramos necesario remarcar la suma **importancia de los límites al ejercicio irrazonable del poder tributario del Estado**.

Mediante el principio de **“reserva de ley en materia tributaria”** el Poder Ejecutivo encuentra **el primer y determinante obstáculo en el ejercicio abusivo de sus atribuciones recaudatorias**. Este, unido a los demás límites materiales con rango Constitucional, conforman el Estatuto de derechos y garantías del Contribuyente, que el mismo goza por su calidad de ciudadano perteneciente a un Estado democrático de Derecho.

El otro **control** es el que realiza posteriormente **el Poder Judicial** en cada caso en particular y, que de mediar **excesos en la actuación del Ejecutivo, determinará la inconstitucionalidad de la norma**.

El tributo como medio de solventar las necesidades públicas **gozará de permanencia y vigencia** cuando se aplique el principio elemental del derecho tributario **“La reserva de ley”**, el cual deberá respetar además los restantes límites materiales al contenido de las normas tributarias.

Por todo lo dicho resaltamos la necesidad de equilibrar la posición en que se encuentra el contribuyente frente al Estado. En este sentido, si bien es cierto que los derechos y garantías mencionados gozan de jerarquía constitucional, los mismos se encuentran diseminados en la norma fundamental, por lo que se debería analizar la posibilidad de que estas defensas estén plasmadas en un cuerpo único: **“El Estatuto de Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente”**.

BIBLIOGRAFIA

- Jarach, Dino. “Curso de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, Año 1980.
- Villegas, Héctor Belisario. “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, 9º Edición, Editorial Astrea. Año 2007.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”, 9º Edición, Editorial La Ley, Año 2004.
- Casás, José Osvaldo. “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente (A partir del principio de reserva de ley). Editorial Ad Hoc, 1º Edición, Año 2004.
- Quiroga Lavié, Humberto. “Constitución de la Nación Argentina Comentada”, 2º Edición Actualizada, Editorial Zavalía, Año 1997.
- Revilla, Pablo. “Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: Art. 76 de la C.N. Publicación: PET N° 290; LEXCO FISCAL – 2003.