



# **FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**

## **TRABAJO DE INTEGRACION FINAL DE ABOGACIA**

**Principio de Legalidad y Delegación legislativa en Materia Tributaria**

**Edo Paris, Ignacio LU: 96074**

**Abogacía**

**Fecha de presentación: 14/09/2015**

El principio de Legalidad o de Reserva de Ley constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica.

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.

En el estado de derecho, el tributo no es legítimo si no proviene de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas de los particulares, y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio de la ley.

Sin perjuicio de la consagración constitucional del principio de legalidad y del reconocimiento mayoritario de la doctrina y de la jurisprudencia de dicho principio como piedra angular sobre la que se asienta la legalidad del poder coercitivo del Estado para exigir a sus ciudadanos el cumplimiento del pago de los tributos, parte de la doctrina especializada y la Corte Suprema, en algunos de sus fallos, han aceptado cierta flexibilidad del esquema clásico de división de poderes, y han reconocido la existencia de un régimen en el cual el Poder Ejecutivo comparte la responsabilidad con el Poder Legislativo en la tarea de realización de normas tributarias, incluso en campos propios de “la reserva de ley” como son los correspondientes al derecho tributario sustantivo.

## Índice

1. Introducción.....	1
2. Principio de Reserva de Ley. ....	3
a. Orígenes. ....	3
b. Alcance del Principio en la Argentina. ....	4
3. Posición Clásica o tradicional del Principio de Legalidad. ....	5
4. Posición Flexible del Principio de Legalidad. ....	11
5. Delegación Legislativa con posterioridad a la reforma constitucional de 1994. ....	12
6. Conclusiones. ....	18

## 1. Introducción.

En este pequeño aporte nos proponemos analizar la delegación legislativa en materia tributaria y el efectivo control constitucional ejercido por el poder judicial, en virtud de las competencias que nuestra Carta Magna asigna a cada uno de los órganos que conforman el ordenamiento constitucional argentino<sup>1</sup>.

En palabras de la doctrina, el control de constitucionalidad en nuestro país es difuso. Cualquier juez del poder judicial puede declarar la inconstitucionalidad de una norma. En otros países en cambio, el control de constitucional corresponde a un solo tribunal del poder judicial<sup>2</sup>.

A su vez, las facultades que la Constitución Nacional confiere al poder judicial para determinar si una norma se ajusta a sus disposiciones, son amplias y no pueden ser restringidas por disposiciones procesales de ningún tipo. Al respecto, la doctrina señala *"...que el control constitucional no puede ser opacado, limitado o postergado por exigencias de carácter procesal"*<sup>3</sup>.

La Corte Suprema ha debido ejercer con frecuencia y desde los primeros años de la sanción de nuestra Constitución Nacional el control de constitucionalidad que le asigna nuestra Ley Suprema, con la finalidad de determinar, en el caso concreto, si una norma tributaria se ajusta a los principios consagrados explícita o implícitamente en nuestra Carta Magna y es legítima a la luz de dichos principios.

En ese sentido, la Corte Suprema ha dicho que: *"Este tribunal es el intérprete final de la constitución; por cuya razón, siempre que se haya puesto en duda la inteligencia de alguna de sus cláusulas, y la decisión sea contra el derecho que en ella se funda, aunque el pleito haya sido resuelto en tribunal del fuero común, la sentencia está sujeta a la revisión de la Suprema Corte."*<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> *"Que es elemento de nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la constitución para averiguar si guardan o no su conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentra en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos"*. Corte Suprema, "Baldomero Martínez y otro", 5 de agosto de 1865, Fallos 2:127.

<sup>2</sup> Conf. Catalina García Vizcaíno, Manual de Derecho Tributario. Primera Edición, Editorial AbeledoPerrot, pág. 28.

<sup>3</sup> Rodolfo R. Spisso, "Derecho Constitucional Tributario", Quinta Edición, Editorial AbeledoPerrot, pág. 452.

<sup>4</sup> Corte Suprema, "Calvete": Ministerio Público", 19/09/1864, Fallos: 1:340. Citado por José Osvaldo Casas, Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, Edit. Ad.Hoc, Primera Reimpresión, Pág. 63.

Tal concepto del control de constitucionalidad fue luego ampliado y consolidado por el tribunal cimero cuando expresó:

*“que es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los Tribunales de Justicia, de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con esta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora, uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos”<sup>5</sup>.*

Si bien todos los principios constitucionales<sup>6</sup> en materia tributaria son importantes, el principio de legalidad o reserva de ley constituye el principio fundamental de nuestro Estado de Derecho en asuntos tributarios. Tal principio se encuentra consagrado expresamente por nuestra Constitución Nacional en sus artículos 17, 19, 52 y 75, incs. 1° y 2°,

Por las razones expuestas, consideramos que es conveniente analizar el principio de legalidad o reserva de ley en conjunto con las facultades que posee el Congreso para delegar funciones legislativas en el Poder Ejecutivo, precisamente porque la legitimidad de la delegación estará subordinada al estricto cumplimiento del principio de legalidad.

A ese efecto, efectuaremos una breve referencia histórica de dicho principio dentro del esquema de la Constitución Nacional, estableciendo su contenido doctrinario a fin de desprender de él las vertientes más relevantes que influyen en forma esencial en la legalidad de los tributos entendidos como *“...toda prestación obligatoria en dinero o en especie, que el estado en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley”<sup>7</sup>.*

Sentado el planteo inicial del trabajo, es nuestro parecer que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ejerce un control de carácter restrictivo en defensa del principio de legalidad, en cuestiones referidas a delegación legislativa en materia tributaria; y ha sancionado debidamente los abusos cometidos por los poderes ejecutivos nacionales, provinciales y municipales.

---

<sup>5</sup> Corte Suprema, “Municipalidad de la Capital contra doña Isabel A. de Elortondo” ,14 de abril de 1888, Fallos 33.162. Citado por José Osvaldo Casas, Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, Edit. Ad.Hoc, Primera Reimpresión, Pág. 64.

<sup>6</sup> Los diferentes autores difieren en cuanto a la cantidad de los principios que consagra la Constitución Nacional de un modo explícito o implícito en materia tributaria, aunque en la casi totalidad de los casos, las diferencias son solo de denominación de los principios o de su carácter explícito o implícito.

<sup>7</sup> Catalina García Vizcaíno, Manual de Derecho Tributario. Primera Edición, Editorial AbeledoPerrot, pág. 28.

## **2. Principio de Reserva de Ley.**

### **a. Orígenes.**

El primer documento escrito y conocido en la actualidad, referido al principio de reserva de ley es la “Carta Magna Liberthatum” del Rey Juan Sin Tierra, la cual consagra el principio “*no taxation without representation*”. Esta norma se sanciona a raíz del descontento de los barones súbditos del rey por la imposición de tributos arbitrarios y desproporcionados.

Muchos de los movimientos políticos de occidente se iniciaron por motivos similares a los que originaron el nacimiento de este principio; por ejemplo, la independencia de los Estados Unidos de América tuvo como clamor inicial, la protesta contra Inglaterra por la imposición de tributos a las colonias americanas, sin el consentimiento de sus representantes elegidos.

En la actualidad, la gran mayoría de los países consagran este principio, esto es, no se pueden imponer tributos si no es en virtud de una ley formal.

Muchos países lo consagran de forma expresa en sus constituciones federales, mientras que otros como Suiza, donde si bien no está expresamente consagrado en su constitución, es una derivación necesaria del principio de igualdad. A su vez, en Alemania, se considera que el principio de legalidad emana de la combinación de otros dos principios constitucionales: el que garantiza la libertad personal y el que requiere bases legales para los actos de administración, incluido cualquier acto de administración referido a la imposición o recaudación de tributos.

En Gran Bretaña, a pesar de no contar con una constitución escrita, el principio de legalidad se remonta al principio incluido en su carta magna de 1215 y luego reiterado en la “*Petition of Rights*” de 1689, la cual establece que: “*No man be compeled to make or yield one gift, loan, benevolence, tax or such like charge, without common consent by act of Parliament*”.

La cuestión en la que difieren los estados modernos, es en el alcance y en la cuantía en que el congreso permite delegar en el órgano ejecutivo, ciertas facultades legislativas para reglar aspectos relacionados con tributos.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia nacional y extranjera destacan dos criterios diferentes para determinar la legalidad de la delegación legislativa en materia tributaria.

Por un lado, un criterio conocido como “*restringido o clásico*” que considera que (i) la delegación no está permitida en materia tributaria, (ii) la norma que crea los gravámenes debe emanar del Congreso y (iii) la ley debe contener todos los elementos esenciales del tributo; y por otro lado, el criterio denominado “*flexible*”, que admite ciertas delegaciones legislativas en el Poder Ejecutivo para integrar o completar la norma tributaria.

## **b. Alcance del Principio en la Argentina.**

Como hemos expuesto anteriormente en este trabajo, el principio de legalidad o reserva de ley<sup>8</sup> es un principio fundamental de los estados constitucionales modernos, que demanda de la necesaria intervención de los órganos depositarios de la voluntad popular en la creación de las leyes tributarias<sup>9</sup>.

El principio de legalidad fue expresamente contemplado en nuestra Constitución Nacional de 1853, en los arts. 4º, 17 y 75, incs. 1º y 2º y en la reforma constitucional de 1994<sup>10</sup>.

*“El principio de reserva de ley se constituye también en una exigencia tendiente a garantizar el derecho de propiedad, que tan enfáticamente la Constitución consagra en su art. 17, por cuanto el tributo implica a una restricción a ese derecho, ya que en virtud de él se sustrae en favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares”<sup>11</sup>.*

Al respecto, la doctrina manifiesta que este principio constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> Confr. José Osvaldo Casas, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Edit. Ad.Hoc, Primera Reimpresión, Pág. 327.

<sup>9</sup> Confr. José Osvaldo Casas, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Edit. Ad.Hoc, Primera Reimpresión, Pág. 214.

<sup>10</sup> Luego veremos si esa prohibición se extiende a las facultades que se prevén para el Poder Ejecutivo en el art. 76 de la Constitución Nacional.

<sup>11</sup> Rodolfo R. Spisso, “*Derecho Constitucional Tributario*”, Quinta Edición, Editorial AbeledoPerrot, pág. 251.

<sup>12</sup> Horacio García Belsunce, “*Temas de Derecho Tributario*”. Citado por Héctor B. Villegas, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, p. 78,

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.

En el estado de derecho, el tributo no es legítimo si no proviene de los órganos representativos de la soberanía popular. En otras palabras, se trata de invasiones del poder público en las riquezas de los particulares, y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio de la ley.

En ese sentido, el maestro Dino Jarach es muy ilustrativo cuando señala que: *“El estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer”*<sup>13</sup>

Sin perjuicio de la consagración constitucional del principio de legalidad y del reconocimiento mayoritario de la doctrina y de la jurisprudencia de dicho principio como piedra angular sobre la que se asienta la legalidad del poder coercitivo del Estado para exigir a sus ciudadanos el cumplimiento del pago de los tributos, parte de la doctrina especializada y la Corte Suprema, en algunos de sus fallos, han aceptado cierta flexibilidad del esquema clásico de división de poderes, y han reconocido la existencia de un régimen en el cual el Poder Ejecutivo comparte la responsabilidad con el Poder Legislativo en la tarea de realización de normas tributarias, incluso en campos propios de “la reserva de ley” como son los correspondientes al derecho tributario sustantivo<sup>14</sup>.

Por tales razones, nos parece conveniente efectuar una breve distinción entre la posición clásica y tradicional y la posición flexible del principio de reserva de ley y las consecuencias prácticas de la aplicación de una u otra de dichas posiciones<sup>15</sup>.

### **3. Posición Clásica o tradicional del Principio de Legalidad.**

La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la doctrina tributaria y constitucional reconocen que el cumplimiento del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, requiere, para la validez y legitimidad de una norma tributaria, que el gravamen sea creado por una ley: (i) formal, sancionada por el Congreso Nacional o

---

<sup>13</sup>Confr. Dino Jarach, Curso de Derecho Tributario, Edit. Cima, Tercera Edición, Pág. 75.

<sup>14</sup>Confr. José Osvaldo Casas, Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, Edit. Ad.Hoc, Primera Reimpresión, Pág. 327.

<sup>15</sup>Confr. José Osvaldo Casas, ob. cit., Pág. 327.

Provincial, según se trate de un impuesto nacional o local, y (ii) material, con contenido sustancial normativo, que incluya los elementos esenciales del tributo.

En tal sentido, la Corte Suprema ha señalado que:

*“...ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional (considerandos 9º y 10, con cita de Fallos: 312:912 -y sus referencias- y 248:482; en la misma línea se ubican los pronunciamientos de Fallos: 303:245 y 305:134, entre muchos otros relativos al principio de legalidad en materia tributaria)”<sup>16</sup>.*

*“El principio constitucional de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que **constituye una garantía substancial en este campo**, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, y, en este sentido, este principio abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (del dictamen de la Procuradora Fiscal que la Corte hace suyo)”<sup>17</sup> (el remarcado nos pertenece).*

Por su parte, la Corte Suprema fue concluyente al calificar la pretensión del Estado de cobrar un impuesto sin ley, cuando dijo que: *“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”<sup>18</sup>.*

En varios fallos la Corte Suprema ha señalado que el Poder Ejecutivo no puede fijar la cuantía del tributo ni modificar la impuesta en la ley.

Por ejemplo la Corte ha dicho:

*“Que, recientemente, y con arreglo a la jurisprudencia señalada y al espíritu que la informa, esta Corte -sobre la base del texto constitucional vigente al tiempo del*

---

<sup>16</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación, en “Video Dreams c/Instituto Nacional de Cinematografía s/Amparo”, sentencia del 6/06/1995, Revista Impuestos, 1995-B-1929, Fallos 318-1154. En el mismo sentido, Corte Suprema, “Kupchik”, sentencia del 17/03/1998, Fallos 321:366. Corte Suprema, “EVES ARGENTINA S.A.” (FALLOS: 316:2329- LA LEY, 1993-E, 427-)

<sup>17</sup> Corte Suprema, “Consolidar S.A.-ART”, 29/12/2009, Fallos 332:2872.

<sup>18</sup> Corte Suprema, “Video Club Dreams c/Instituto Nacional de Cinematografía s/Amparo”, sentencia del 06/09/1995, (Fallos: 180:384.

*dictado del Decreto que, precisamente, se impugna en el "sub lite"- estimó que el art. 34 del dec. 435/90, en cuanto modificó la cuantía de una obligación fiscal, no era compatible con el régimen constitucional, que tutela el principio de legalidad o de reserva (causa "La Bellaca" - fallos: 319: 3400). Tras afirmar la limitación constitucional infranqueable que supone la materia tributaria para los decretos de necesidad y urgencia, esta Corte sostuvo que "esa conclusión resultó luego corroborada por la reforma constitucional del año 1994, toda vez que si bien el art. 99 contempla la posibilidad de que el Poder Ejecutivo dicte decretos por razones de necesidad y urgencia, prohíbe el ejercicio de tal facultad extraordinaria -entre otras- en materia tributaria (inc. 3º)" (consid. 10 de fallos: 319:3400 citado). Ello significa que nuestra carta magna ha plasmado categóricamente el principio de legalidad que rige en materia tributaria, con los rasgos que surgen de la jurisprudencia citada<sup>19</sup>.*

Asimismo, la doctrina expresa que:

*"El principio fundamental que en el moderno Estado es propio de los tributos es el principio "nullum tributum sine lege", en consecuencia del cual no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no sólo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión y la obligación, y la medida de éstas"<sup>20</sup>.*

En el fallo Camaronera Patagónica, la Corte Suprema estableció los límites precisos dentro de los cuales es admisible la delegación legislativa en materia tributaria, al sostener 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 circunstancias, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo" y que: "Solo es admisible la delegación legislativa en materia tributaria para elevar o disminuir la alícuota siempre y cuando se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa"<sup>21</sup>.*

---

<sup>19</sup> Corte Suprema, "Superinox S.A. c. Ministerio de Economía -Secretaría de Hacienda", Sentencia del 31/08/1999, LA LEY 2000-C, 47 - DJ2000-2, 326.

<sup>20</sup> Dino Jarach, "El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo", Ed. Abeledo-Perrot, Tercera Edición, pág. 27.

<sup>21</sup> Corte Suprema, "Camaronera Patagónica S.A.", 15/04/2014; Fallos

Por su parte, en un fallo de la Suprema Corte de Justicia de Méjico citado por la doctrina nacional, se expresó que:

*“examinando atentamente este principio se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una Ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino también, y fundamentalmente, que los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados expresamente en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad, ni para el cobro de impuestos imprevisibles, sino que el sujeto pasivo pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir, y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de las cargas tributarias y los tributos sin claro apoyo legal, deben ser considerados absolutamente proscritos (fallo citado por Flores Zavala, ob. cit, p. 193, y por De la Garza, ob. cit, p. 303)”<sup>22</sup>.*

Así como la aplicación del principio de legalidad demanda que el hecho imponible y los restantes elementos esenciales del tributo se encuentren incluidos en una ley, en sentido formal y material, para que nazca la obligación de pago de un gravamen para determinados sujetos pasivos, también la creación de exenciones y beneficios, requiere de una ley formal y material que establezca que, aun cuando se verifique el nacimiento del hecho imponible previsto en la norma que origina la obligación de pago del tributo, los sujetos pasivos de dicho gravamen no deberán pagarlo, ya sea en forma total o parcial.

En materia de exenciones la Corte Suprema ha señalado que:

*“... según lo ha establecido el Tribunal en la citada causa "Multicambio"- "del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia -confr. arts.4°, 17 y 67, inc. 2°, de la Constitución Nacional (en el caso y de acuerdo al nuevo texto de la Ley Fundamental: art. 75, inc. 1°)- impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto”<sup>23</sup>.*

A su vez, la Corte Suprema ha dicho que:

---

<sup>22</sup>Villegas Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", pág. 281, Depalma, 5ta. edición, Buenos Aires, Argentina, 1993.

<sup>23</sup> Corte Suprema, "Sedamil SAIC c/ANA, sentencia del 12/11/96, S. 782. XXVIII

*“El principio de legalidad que rige en materia tributaria —arts. 4, 17 y 75, inc. 2, de la Constitución Nacional— impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley, y también, veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto, razón por la cual, no pueden establecerse por vía interpretativa restricciones a los alcances de una exención que no surgen de los términos de la Ley, ni considerarse implícitas en ella, pues, tal pauta hermenéutica no sería adecuada al referido principio”<sup>24</sup>.*

La doctrina manifiesta que los “... hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios tributarios”. “Tienen la virtud de (a modo de metafórica tijera) poder “cortar” el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia”<sup>25</sup>.

Asimismo, se sostiene que las exenciones y las desgravaciones o beneficios tributarios “... consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque esté configurado, no nace la obligación tributaria (por el supuesto exento y tributo de que se trate), o nace por un importe menor (se disminuye la carga tributaria)...”<sup>26</sup>.

En cuanto a la obligatoriedad del cumplimiento del principio de reserva de ley en materia de exenciones o beneficios, la doctrina expresa que:

*“La Ley...debe establecer negativamente las exenciones, no pudiendo ser dispuestas por ningún organismo que no sea el Congreso, porque el establecer relaciones tributarias quiere decir definirlas en su aspecto positivo como en sus exclusiones, admitiendo que estas puedan ser constitucionales”. “En virtud de este corolario, es inconstitucional la norma por la cual se faculta al poder ejecutivo a suspender el impuesto en determinadas circunstancias”<sup>27</sup>.*

La doctrina manifiesta que en la norma tributaria se deben incluir: “...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

---

<sup>24</sup> Corte Suprema, “ATCO I.S.A. (TF 18,015-I c/DGI, Fallos 333:1942.

<sup>25</sup> Héctor B. Villegas, ob. cit., pág. 281.

<sup>26</sup> Catalina García Vizcaíno, Manual de Derecho Tributario. Primera Edición, Editorial AbeledoPerrot, pág. 279.

<sup>27</sup> Dino Jarach, “Curso Superior de Derecho Tributario”, 2da. Edición, T° I, Capítulo III, punto 1, págs. 8 y 9. Citado por José Osvaldo Casas, ob. cit., Pág. 656.

*responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimientos de limitaciones a los derechos y garantías individuales*<sup>28</sup>.

En una cuestión relacionada con el principio de realidad económica consagrado en los artículos 1° y 2° de la Ley de Procedimiento Tributario Número 11.683, la Corte Suprema ha sostenido que:

*“... sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la "realidad económica", su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad --al que ya se ha hecho referencia--, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional (confr. Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62 --La Ley, 108-208; 410--, causas: T.267.XXIV. "Tidone, Leda Diana c. Municipalidad del Partido de General Pueyrredón" y J.13.XXVI. "Jawetz, Alberto s/ apelación resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal" --La Ley, 1995-A, 155--, sentencias del 22 de diciembre de 1995 y del 24 de marzo de 1994, respectivamente--), e importaría prescindir de "la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria" (Fallos: 253:332 --La Ley, 110-161--; 315:820 y causa M.130.XXIII. "Multicambio S. A. s/ recurso de apelación", fallada el 1° de junio de 1993 --La Ley, 1993-D, 447)<sup>29</sup>*

Con relación a la vigencia del principio de legalidad en el nuevo texto del Art. 76 de la Constitución Nacional según texto de la reforma de 1994, la doctrina señala que: *“... no podrá existir delegación 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*

---

<sup>28</sup> José Osvaldo Casas, ob. cit., pág. 333, cuando se refiere al sistema de “reserva de ley” ortodoxo, rígido o absoluto.

<sup>29</sup> Corte Suprema de Justicia, “Autolatina Argentina S. A. c. Dirección Gral. Impositiva”, Sentencia del 27/12/1996, LA LEY 1997-B, 407 - IMP1997-A, 656 - DJ1997-1, 1032

*la definición de sus elementos estructurales, pues también respecto de ellas opera el principio de reserva de ley*<sup>30</sup>.

Del mismo modo, se manifiesta que la concepción tradicional o clásica del principio de legalidad, es la que recepta nuestra Constitucional de 1853 y su reforma de 1860, sin que la reforma de 1994 haya modificado esta cuestión<sup>31</sup>.

#### **4. Posición Flexible del Principio de Legalidad.**

En virtud de diferentes razones vinculadas a la organización política de los estados modernos, a la complejidad y los constantes cambios que se operan en las variables económicas y en el intercambio de bienes y servicios, sumado a las innovaciones permanentes en materia tecnológica, se ha operado en los últimos tiempos una declinación del principio de legalidad en materia tributaria.

En nuestro país la declinación del principio de reserva de ley no solo encuentra las razones invocadas en el párrafo anterior para justificar su uso, sino también y en muchos casos, la voracidad del Poder Ejecutivo que *“necesita”* recaudar y emitir moneda para sostener los crecientes gastos del estado.

Como señala la doctrina: *“Al asumir el Poder Ejecutivo, al margen de la constitución, el ejercicio de facultades legislativas, se diluyó en la estimativa social la diferencia entre hacer la ley y reglamentarla”*<sup>32</sup>.

La doctrina indica que la Corte Suprema luego de declamar en lo formal la imposibilidad de las delegaciones legislativas en materia tributaria, admitió en varios fallos que no era lo mismo delegar el poder para hacer la ley, que conferir al poder administrador ciertas facultades para reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella, siendo tal distinción de la Corte Suprema, muy difícil de determinar en la práctica y como consecuencia de ello, varias veces la ley efectuó delegaciones irrestrictas en favor del Poder Ejecutivo<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Pablo J. M. Revilla, “Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional, Publicado en: LLO 2003 (diciembre-290), 1, quien cita Fallos 316:1115 y “Cámara Argentina del Libro y otros c/PEN, Dec. 616/01 s/amparo, del 1° de septiembre de 2003, LA LEY09/01/2004, 3 - IMP 2003-B

<sup>31</sup> Confr. José Osvaldo Casas, ob. cit., pág. 327, cuando se refiere al sistema de “reserva de ley” ortodoxo, rígido o absoluto.

<sup>32</sup> Rodolfo R. Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, Quinta Edición, Editorial AbeledoPerrot, pág. 256.

<sup>33</sup> Confr. José Osvaldo Casas, ob. cit., Pág. 352.

La doctrina cita varios fallos de la Corte Suprema donde el tribunal admitió en mayor o menor medida la delegación de facultades legislativas en materia tributaria<sup>34</sup>.

En virtud de dichos fallos, la Corte admitió la delegación legislativa para adecuar las alícuotas<sup>35</sup>, o para impartir normas generales obligatorias para reglamentar la situación de los contribuyentes frente a la administración.<sup>36</sup>

Como señala la doctrina: *"...las modernas constituciones han autorizado la delegación, en el marco de una política legislativa definida por el legislador. Sin embargo, han sido sancionadas numerosas leyes en las cuales tal delegación es de tal amplitud que permite el ejercicio de una total discrecionalidad por el poder administrador"*<sup>37</sup>.

La doctrina, al referirse a dicho principio en la Constitución Española de 1978, señala que: *"Aquellos textos constitucionales que limitan el requisito a que el impuesto sea establecido con base o arreglo a la ley, han permitido al catedrático de la Universidad de Salamanca, Eusebio González García, adscribirlos a la modalidad de "acto legislativo primario", de lo que se desprende que la exigencia de la ley en tales casos se reclama, no ya para regular en su totalidad los elementos del tributo, sino tan sólo para crearlo"*<sup>38</sup>.

## **5. Delegación Legislativa con posterioridad a la reforma constitucional de 1994.**

Antes de entrar en la consideración de las disposiciones constitucionales aplicables con posterioridad a la reforma de 1994 en cuanto a la competencia del Poder Ejecutivo para sancionar normas con contenido tributario, consideramos conveniente efectuar un breve resumen de los diferentes reglamentos que el Poder Ejecutivo puede sancionar en uso de las facultades conferidas por la Constitución Nacional.

---

<sup>34</sup> José Osvaldo Casas, ob. cit., Págs. 354 y ss.

<sup>35</sup> Fallos: 270-42, "S.A. Laboratorios Anodia c. Nación Argentina"; Fallos: 286-325, "Banco Argentino de Comercio c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires"; Fallos: 310-2193, "Conevial S.A. Constructora I.C.I. y E. c. Administración Nacional de Aduanas"; Fallos: 314-258, "Massalin Particulares S.A."; Fallos: 315-1820, "Propulsora Siderúrgica S.A.I.C.".

<sup>36</sup> Fallos: 304-438, "D.G.I. c. De Angelis S.A."

<sup>37</sup> Rodolfo R. Spisso, ob. cit., pág. 263.

<sup>38</sup> Confr. José Osvaldo Casas, ob. cit., Pág. 342.

En la causa “Cocchia”<sup>39</sup> la Corte Suprema detalló los diferentes decretos o reglamentos que se prevén en la Constitución Nacional: a) Reglamentos de ejecución o adjetivos, que son necesarios para la ejecución de las leyes (actual art. 99, inc. 2); b) Reglamentos autónomos o constitucionales (actual art. 99, inc. 1); c) Reglamentos delegados o de ejecución sustantiva (actual art. 76); y d) Reglamentos de necesidad y urgencia.

A su vez, la doctrina<sup>40</sup>, con sustento en la causa Cocchia, señala que en nuestra legislación coexisten cuatro tipos de reglamentos:

\* autónomos: cuyo fundamento se encuentra en el art. 99, inc. 1°, de la Constitución nacional, otorgados al presidente como responsable político de la administración;

\* de ejecución adjetiva, o ejecutivos: necesarios para poner en práctica la ley, previstos en el art. 99, inc. 2°;

\* de ejecución sustantiva, o delegados: antes de 1994 surgían del art. 86, inc. 2°, y ahora se encuentran expresamente reconocidos por el art. 76;

\* de necesidad y urgencia: contemplados en el art. 99, inc. 3°.

Según Bianchi<sup>41</sup>, de esta clasificación se sigue que 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).

El artículo 99, inciso 3° de la Constitución Nacional luego de la reforma de 1994, regula los denominados Decretos de Necesidad y Urgencia (“DNU”) y establece que:

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

---

<sup>39</sup>Corte Suprema, “Cocchia, Jorge D. c. Estado nacional y otro”, sentencia del 2 de diciembre 1993, Fallos 316: 2624.

<sup>40</sup> Pablo J. M. Revilla, “Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional, Publicado en: LLO 2003 (diciembre-290), 1.

<sup>41</sup>Bianchi, Alberto B.: “Dimensión actual de la delegación legislativa”, Derecho Administrativo N° 42, dirigido por Juan Carlos Cassagne, pág. 723, primera edición, Depalma, Buenos Aires, 2002. Citado por Pablo J. M. Revilla, “Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional, Publicado en: LLO 2003 (diciembre-290), 1.

*ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros” (el remarcado nos pertenece).*

Con anterioridad a la reforma de 1994 el Poder Ejecutivo recurría a la sanción de los DNU para legislar sobre diferentes materias. En muchos casos, eran utilizados para regular materias sumamente importantes. Además, la cantidad de DNU fue aumentando en forma exponencial durante los diferentes mandatos presidenciales, en abierta violación de las disposiciones constitucionales.

Como resulta del texto constitucional del artículo 99, inciso 3° de la Constitución, según texto de 1994, el uso de los DNU está vedado en materia tributaria. **La exclusión de la materia tributaria mediante los DNU es absoluta**<sup>42</sup>.

Por su parte, el artículo 76 de la Ley Suprema, según texto de 1994, “... *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.*

En los reglamentos o decretos previstos en el art. 76 de la Carta Magna, el Poder Ejecutivo no asume per se facultades legislativas como lo hace en los DNU, sino que las facultades propias de legislar, que la Constitución Nacional otorga al Congreso, pueden ser delegadas por éste en el Poder Ejecutivo, en medida que la ley delegante cumpla con ciertos requisitos inexcusables.

La doctrina<sup>43</sup> entiende que en materia tributaria los requisitos consisten en los siguientes:

- (a) efectiva situación de emergencia declarada por el Poder Ejecutivo;
- (b) Que la política legislativa esté claramente establecida;
- (c) Que se haga exclusivamente en el Poder Ejecutivo<sup>44</sup>;
- (d) Que la delegación no comprenda la creación del tributo, la definición del hecho o de la base imponible, la determinación de los contribuyentes o

---

<sup>42</sup> Confr. Rodolfo R. Spisso, ob. cit., pág. 276.

<sup>43</sup> Confr. Rodolfo R. Spisso, ob. cit., pág. 267.

<sup>44</sup> En contra, Alberto García Lema, “Tratado de Derecho Administrativo”, T I, Machi, Buenos Aires, 1974, págs.. VII-60/61.

responsables, exenciones o franquicias, sino sólo aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea las alícuotas, tasas o montos fijos;

(e) Que la facultad se confiera por cierto tiempo y se agote con su uso;

(f) Que comprenda sólo los tributos que requieran ser modificados durante la emergencia;

(g) Que se satisfagan los requisitos formales para su validez.

En un fallo donde el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal cuestionó los artículos 3° y 5° del decreto 1204/01 debido a que pretendían relevar a los abogados del Estado de la obligación de inscribirse en la matrícula que la ley 23.187 pone a cargo del Colegio y de pagar el derecho fijo establecido por dicha ley, la Corte Suprema ha sentado como principio:

*“Que con un lenguaje firme y explícito la Constitución Nacional prohíbe al Presidente de la República, como regla general, emitir "disposiciones de carácter legislativo", sea a iniciativa propia (artículo 99.3, segundo párrafo), sea por virtud de la delegación que, en su favor, haga el Congreso (artículo 76, primera parte). Ambas cláusulas establecen también, luego de formular el principio, las condiciones o límites bajo los cuales ha de operar el caso excepcional en que el Presidente se encuentra habilitado para dictar decretos legislativos que, según sea, se denominan "decretos de necesidad y urgencia" o "decretos que ejercen facultades delegadas" (artículo 100, incisos 13 y 12, respectivamente)”*

*“En otros términos, el principio constitucional contrario al dictado de disposiciones legislativas por el Presidente tiene, en el plano de las controversias judiciales, una consecuencia insoslayable: quien invoque tales disposiciones en su favor deberá al mismo tiempo justificar su validez, o sea, demostrar que se hallan dentro de alguno de los supuestos excepcionales en que el Ejecutivo está constitucionalmente habilitado. En materia de delegaciones legislativas, dicha carga se habrá cumplido si los decretos, además de llenar los diversos requisitos constitucionales ya referidos, son consistentes con las bases fijadas por el Congreso (conforme artículos 76 y 100, inciso 12 de la Constitución Nacional)”*

*“Que la parte demandada ha actuado con una lógica diametralmente contraria a la que, según el análisis hecho más arriba, subyace a las reglas constitucionales sobre la delegación legislativa: en primer lugar, se apoyó en una lectura sumamente amplia e indeterminada de la ley 25.414 que, si es tomada estrictamente, habilitaría al Presidente para derogar prácticamente cualquier ley*

*vigente y, en segundo término, en lugar de ofrecer una demostración de que, pese a ello, las disposiciones dictadas por el Ejecutivo formaban parte de la política que efectivamente adoptó el Congreso en el artículo 1.f. de la ley 25.414, se limitó a solicitar una aplicación mecánica del texto legal, en la versión vaga e inexpressiva por ella misma propuesta*<sup>45</sup>.

En otra sentencia donde la Corte analizó los mismos reglamentos tratados en el fallo “Colegio Público de Abogados” (reglamentos delegados o de ejecución sustantiva), la Corte Suprema ha expresado qué:

*“No existe aquí transferencia alguna de competencia. El legislador define la materia que quiere regular, la estructura y sistematiza, expresa su voluntad, que es la voluntad soberana del pueblo, en un régimen en sí mismo completo y terminado, pero cuya aplicación concreta normalmente en aspectos parciales relativa a tiempo y materia, o a otras circunstancias, queda reservada a la decisión del Poder Ejecutivo. Se trata de reglamentos de ejecución sustantivos ya que no tienen como finalidad establecer el procedimiento según el cual la Administración aplicará la ley aunque también pueden hacerlo sino regular, por mandato del legislador, la concreta aplicación de la ley en la sustancia misma del objeto o finalidad por ella definidos. Esta segunda especie de reglamentos de ejecución que sólo impropia pueden denominarse “delegados” también por supuesto, encuentra el límite del citado art. 86, inc. 2° “in fine” no pueden alterar el espíritu de la ley, es decir, la política legislativa que surge del texto aprobado por el Congreso. Pero ello no sólo con relación a la norma reglamentada, sino con respecto a todo el bloque de legalidad que forma, con dicha ley, un sistema, un “programa de gobierno aprobado por el Congreso”*<sup>46</sup>.

Con anterioridad a la reforma de 1994, la doctrina consideró que en el caso “A.M. Delfino y Cía”<sup>47</sup>, la Corte Suprema reconoció la validez de la denominada delegación impropia, es decir, aquella que emana de los reglamentos delegados o de ejecución sustantiva, 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<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> Corte Suprema, “Colegio Público de Abogados de Capital Federal c. Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos”, sentencia del 07/10/2003, Cita online: AR/JUR/2470/2003.

<sup>46</sup> Corte Suprema, “Cocchia, Jorge D. c. Estado nacional y otro”, sentencia del 2 de diciembre 1993, Fallos 316: 2624.

<sup>47</sup> Corte Suprema, “Delfino A.M. Y CIA”, sentencia del 20/06/1927, Citar: elDial.com - AA69C.

<sup>48</sup> Pablo J. M. Revilla, “Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional, Publicado en: LLO 2003 (diciembre-290), 1.

Con posterioridad a la reforma, cierta parte de la doctrina entendió que el art. 76 en su nueva redacción, no alteró el criterio jurisprudencial imperante antes de la reforma<sup>49</sup> y que amplió las facultades de delegación en casos de administración o emergencia pública.

Otra parte de la doctrina, opinó que si la Constitución Nacional prohíbe en el art. 99, inc. 3° el dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria, con mayor razón se debe interpretar que está prohibida la delegación en materia tributaria en los casos de delegación impropia prevista en el art. 76 de la Constitución Nacional<sup>50</sup>.

Así lo ha entendido la Corte Suprema en la causa "Selcro S.A." al vedar la posibilidad de la delegación legislativa en materia tributaria, haciendo *"prevalecer la doble prohibición contenida, como regla general, tanto en el art. 76 como en el art. 99, inc. 3, de la Constitución, enlazando ello con la categórica regla de los arts. 4°, 17 y 52, cuya modificación quedó fuera del acuerdo firmado el 13 de diciembre de 1993 para la reforma de la Constitución nacional"*<sup>51</sup>.

Con relación a los llamados reglamentos de ejecución o adjetivos, necesarios para la ejecución de las leyes, el inciso 2°, del Artículo 99 de la Constitución Nacional establece que: *"El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: ... 2. 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"*.

Sin embargo, las facultades de reglamentación de una ley no son exclusivas del Poder Ejecutivo. Es una facultad que compete tanto al Congreso como al Poder Ejecutivo, pero en este último caso, la facultad de reglamentar se ejerce de un modo secundario; si el Congreso ejerce esa facultad reglamentando todos los aspectos necesarios para la ejecución de la ley, el Poder Ejecutivo no debería reglamentarla.

Al analizar las facultades del Presidente en los Estados Unidos, la doctrina señala que:

*"En Estados Unidos, por el contrario, el presidente carece de facultades reglamentarias propias, y sólo posee la denominada "take care clause", por medio de la cual se le encomienda cuidar que las leyes sean fiel y debidamente ejecutadas por la administración. De esta forma, mientras en la Argentina el presidente directamente ejecuta la ley, en Estados Unidos cuida que la ley sea*

---

<sup>49</sup>Fallo cita 50. Corte Suprema, "Delfino A.M. Y CIA".

<sup>50</sup>Bidart Campos, Germán: "Tratado elemental de derecho constitucional argentino", tomo VI, pág. 342, Buenos Aires, Ediar, 1995.

<sup>51</sup> Pablo J. M. Revilla, "Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional, Publicado en: LLO 2003 (diciembre-290), 1.

*debidamente ejecutada*<sup>52</sup>.

Para determinar si un reglamento del Poder Ejecutivo solo procura reglamentar o concretar la norma sancionada por el Poder Legislativo (actual art. 99, inc. 2), en una clara política legislativa<sup>53</sup>, o si en cambio, la ley sancionada por el Congreso efectúa una delegación legislativa inconstitucional, debemos efectuar un test de legalidad en cada caso concreto para delimitar los alcances de las normas delegantes y de las normas delegadas.

Si la ley tributaria dictada por el Congreso Nacional contiene todos los elementos esenciales para crear el tributo, delega en el Poder Ejecutivo la reglamentación de dicha ley<sup>54</sup> y el Poder Ejecutivo se limita a reglamentarla sin desnaturalizarla, se habrá respetado el principio de legalidad.

## **6. Conclusiones.**

En virtud de las consideraciones expuestas en este trabajo, consideramos que, salvo algunas excepciones, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto debidamente los abusos cometidos por los poderes ejecutivos nacionales, provinciales y municipales y ha determinado a partir de su jurisprudencia las bases legales sobre las cuales la delegación legislativa en materia tributaria podría ajustarse a las disposiciones constitucionales.

Con fundamento en la doctrina de la Corte Suprema, sería inconstitucional cualquier norma delegante en materia tributaria que omitiera incluir "...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"<sup>55</sup>.

---

<sup>52</sup> Pablo J. M. Revilla, "Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional, Publicado en: LLO 2003 (diciembre-290), 1.

<sup>53</sup> Pablo J. M. Revilla, "Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional, Publicado en: LLO 2003 (diciembre-290), 1.

<sup>54</sup> Hemos apuntado anteriormente que cuando el Poder Ejecutivo dicta un reglamento de ejecución o adjetivo previsto en el actual art. 99, inc. 2) de la Carta Magna, con el propósito de reglamentar una ley dictada por el Congreso, no estamos, estrictamente hablando, en presencia de una delegación del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo, sino que el Poder Ejecutivo reglamenta la ley en uso de una facultad constitucional que le es propia, si bien en forma secundaria a la prevista en el mismo tema para el Poder Legislativo.

<sup>55</sup> Pablo J. M. Revilla, "Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional, Publicado en: LLO 2003 (diciembre-290), 1

En la causa Camaronera Patagónica ya citada en este trabajo, la Corte Suprema estableció los límites precisos dentro de los cuales es admisible la delegación legislativa en materia tributaria:

*“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 circunstancias, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo” y que: “Solo es admisible la delegación legislativa en materia tributaria para elevar o disminuir la alícuota siempre y cuando se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa”<sup>56</sup>.*

En el mismo sentido, en la causa “Selcro” ya citada en este trabajo, la Corte Suprema señaló que:

*“... la delegación realizada en la Jefatura de Gabinete de Ministros resulta asimismo inadmisibles bajo el prisma constitucional ya que, como lo afirmó acertadamente el a quo, en el art. 59 de la ley 25 .237 -ni en ley alguna- se ha establecido la alícuota aplicable, lo cuales, por sí, suficiente para invalidar el gravamen, atento a la falta de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria(conf. Fallos: 323:2256, in re "Famyl S.A. v. Nación Argentina")”<sup>57</sup>.*

En el supuesto que el Congreso sancione una ley creando un tributo o una exención que no incluya todos los elementos esenciales requeridos para dar cumplimiento al principio de reserva de ley en materia tributaria, los contribuyentes deberían aguardar a que el Poder Ejecutivo sancione un reglamento sustantivo para saber si se encuentran comprendidos en el tributo o en la exención.

En nuestra opinión el análisis de legalidad de una ley que crea un tributo o una exención tributaria no sería tan complejo si se efectuara a la luz del sentido común.

Si la ley que crea el tributo o la exención respeta el principio de reserva legal, el contribuyente debería poder determinar sin duda alguna, si es deudor del tributo o acreedor de la exención, en razón, que la propia ley incluye todos los elementos esenciales del tributo o de la exención.

Lo único que el contribuyente puede no saber con la sanción de la ley, es el quantum exacto del tributo o de la exención, pero sí sabrá cuales son los límites máximos y mínimos que el Poder Ejecutivo no podrá superar.

---

<sup>56</sup> Corte Suprema, “Camaronera Patagónica S.A.”, 15/04/2014; Fallos

<sup>57</sup> Corte Suprema, “Selcro S.A. c. Jefatura de Gabinete de Ministros”, sentencia del 21/10/2003, Cita Fallos Corte: 326:4251, Cita online: AR/JUR/3753/2003.

## **BIBLIOGRAFIA:**

- Bidart Campos, Germán: "Tratado elemental de derecho constitucional argentino", tomo VI, Buenos Aires, Ediar, 1995.
- Catalina García Vizcaíno, Manual de Derecho Tributario. Primera Edición, Editorial Abeledo-Perrot.
- Rodolfo R. Spisso, "Derecho Constitucional Tributario", Quinta Edición, Editorial Abeledo-Perrot.
- José Osvaldo Casas, Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, Edit. Ad.Hoc, Primera Reimpresión.
- Héctor B. Villegas, Curso de Derecho Financiero y Tributario", Ed. Depalma
- Dino Jarach, Curso de Derecho Tributario, Edit. Cima, Tercera Edición
- Dino Jarach, "El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo", Ed. Abeledo-Perrot, Tercera Edición
- En contra, Alberto García Lema, "Tratado de Derecho Administrativo", T I, Machi, Buenos Aires, 1974.
- Pablo J. M. Revilla, "Delegación Legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: artículo 76 de la Constitución Nacional, Publicado en: LLO 2003 (diciembre-290)
- Corte Suprema, "Baldomero Martínez y otro", 5 de agosto de 1865, Fallos 2:127
- Corte Suprema, "Calvete": Ministerio Público", 19/09/1864, Fallos: 1:340
- Corte Suprema, "Municipalidad de la Capital contra doña Isabel A. de Elortondo" ,14 de abril de 1888, Fallos 33.162
- Corte Suprema, en "Video Dreams c/Instituto Nacional de Cinematografía s/Amparo", sentencia del 6/06/1995, Revista Impuestos, 1995-B-1929, Fallos 318-1154
- Corte Suprema, "Consolidar S.A.-ART", 29/12/2009, Fallos 332:2872
- Corte Suprema, "Kupchik", sentencia del 17/03/1998, Fallos 321:366.
- Corte Suprema, "EVES ARGENTINA S.A." (FALLOS: 316:2329- LA LEY, 1993-E, 427-)
- Corte Suprema, "Superinox S.A. c. Ministerio de Economía -Secretaría de Hacienda", Sentencia del 31/08/1999, LA LEY 2000-C, 47 - DJ2000-2, 326
- Corte Suprema, "Camaronera Patagónica S.A.", 15/04/2014; Fallos
- Corte Suprema, "Sedamil SAIC c/ANA, sentencia del 12/11/96, S. 782. XXVIII
- Corte Suprema, "ATCO I.S.A. (TF 18,015-I c/DGI, Fallos 333:1942.
- Corte Suprema, "Autolatina Argentina S. A. c. Dirección Gral. Impositiva", Sentencia del 27/12/1996, LA LEY 1997-B, 407 - IMP1997-A, 656 - DJ1997-1, 1032
- Corte suprema, 270-42, "S.A. Laboratorios Anodia c. Nación Argentina"
- Corte Suprema, 286-325, "Banco Argentino de Comercio c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires.
- Corte Suprema, "Conevial S.A. Constructora I.C.I. y E. c. Administración Nacional de Aduanas".
- Corte Suprema, 314-258, "Massalin Particulares S.A."
- Corte Suprema, 315-1820, "Propulsora Siderúrgica S.A.I.C."
- Corte Suprema, 304-438, "D.G.I. c. De Angelis S.A."
- Corte Suprema, "Cocchia, Jorge D. c. Estado nacional y otro", sentencia del 2/12/1993, Fallos 316: 2624.
- Corte Suprema, "Colegio Público de Abogados de Capital Federal c. Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos", sentencia del 07/10/2003
- Corte Suprema, "Delfino A.M. Y CIA", sentencia del 20/06/1927
- Corte Suprema, "Selcro S.A. c. Jefatura de Gabinete de Ministros", sentencia del 21/10/2003, Cita Fallos Corte: 326:4251