

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

BILOTTA, MARIA VALERIA.

DOCENTES A CARGO:

DRA.LAURA CIPRIANO.

LIC.AMELIA RAMÍREZ.

TUTOR:

MARCELO FERNÁNDEZ.

SEMINARIO DE GRADUACIÓN.

CONTADOR PUBLICO.

FACULTAD DE CS.ECONOMICAS.

UNIVERSIDAD F.A.S.T.A

AÑO 2003.



BIBLIOTECA

caja 82

E-24

Datos personales.

Alumno: Bilotta, Maria Valeria.

Carrera: Contador Publico Nacional.

Tema: El Principio de Legalidad en la creación de impuestos.

Tutor: Marcelo Fernández.¹

Universidad: F.A.S.T.A.

Año: 2003

¹ MARCELO FERNÁNDEZ, ABOGADO, adjunto de la cátedra DERECHO TRIBUTARIO, en la UNIVERSIDAD FASTA.

Tema: El principio de legalidad en el Derecho Tributario Argentino.

Problema: Violación al principio de legalidad en la legislación impositiva Argentina.

Objetivo General.

- Determinar en qué medida se da cumplimiento al principio de legalidad en la estructura impositiva argentina.

Objetivos específicos.

- Precisar el alcance del principio de legalidad a nivel doctrinario.
- Analizar la estructura, funcionamiento y aplicación del principio de legalidad en estructura impositiva Argentina.
- Presentar la estructura del principio de legalidad, su funcionamiento y aplicación en otros países.
- Establecer en forma concisa una comparación entre el funcionamiento y la estructura del principio de legalidad en la argentina, y países con estructura parlamentaria.
- Analizar el principio de legalidad ante los decretos de necesidad y urgencia.
- Analizar la jurisprudencia Argentina, en relación a la violación de dicho principio.
- Determinar como afecta la reforma Constitucional al principio de legalidad en materia impositiva.

HIPÓTESIS.

La consagración del principio de legalidad en materia tributaria, en nuestra Constitución Nacional no es lo suficientemente terminante y explícita como para evitar frecuentes violaciones a éste principio, que en tales supuestos deben ser corregidos mediante la intervención judicial que declare la inconstitucionalidad de las normas infraconstitucionales involucradas.

Unidad de análisis.

La legislación Impositiva Argentina.
Fallos y jurisprudencia.

Tipo de Investigación.

Nivel de análisis: Macro.
Fuente de información: Secundaria.
Clase de investigación: Explicativa y descriptiva.
Naturaleza temporal: Sincrónica.

INTRODUCCION.

El Derecho Tributario.

El derecho lo podemos dividir en Derecho publico y Derecho privado, dentro de estas dos ramas al Derecho tributario lo ubicamos dentro del derecho publico.

El derecho tributario es un conjunto de normas y principios del derecho que atañe a los tributos y especialmente a los impuestos.

La doctrina del derecho tributario esta dividida en dos enfoques.

El primer enfoque tiene como punto de partida la existencia de una rama de la administración pública, acompañada – a veces – por cuerpos policiales o militares especializados en materia tributaria. Algunos nombres asignados a esos cuerpos revelan su razón de ser, a saber: policía tributaria, guardias de finanzas o simplemente finanzas.

El segundo enfoque toma como punto de partida el fenómeno social de la necesidad de recursos estatales dentro de los cuales se destacan los impuestos, y cuyo pago y fiscalización representan el propósito fundamental de las leyes fiscales.

Este segundo enfoque busca la esencia de la materia tributaria, mientras que el primero magnifica el papel de la administración, para la recaudación de impuestos.

La concepción que tiene su punto de partida en la esencia del fenómeno tributario se resume sustancialmente que el tributo es un recurso que el estado obtiene por medio de su poder de imperio. En los estados modernos el poder coercitivo estatal se ejerce a través de la ley como expresión del poder legislativo y como norma jurídica que define exhaustivamente los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión del estado y de la obligación correlativa de los contribuyentes.²

El derecho tributario a su vez se divide en diferentes ramas. Esto es muy útil desde el punto de vista del análisis de las instituciones jurídicas, que por su

² Martín, José María, " Derecho Tributario Argentino", Ed CiMA, Buenos Aires, 1980, pag.124.

esencia pertenecen a diferentes ramas del derecho, pero tienen en común el objeto tributario.

Subdivisiones del Derecho Tributario.

El conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias cuyo objeto es la prestación del tributo y obligaciones accesorias, como también la relación que surge del pago indebido, constituyen el Derecho Tributario Sustantivo o Material.

El Derecho Tributario Formal o Administrativo es el conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos.

El conjunto de normas que definen las infracciones o violaciones de las obligaciones tanto del derecho sustantivo como del derecho administrativo y establecen las sanciones correspondientes, constituyen el Derecho Tributario Penal.

Constituyen el Derecho Tributario Procesal las normas y principios que gobiernan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre sujetos activos y sujetos pasivos de las relaciones jurídicas tributarias.

Las normas establecidas en los tratados y acuerdos entre Estados soberanos en el orden internacional, con miras a evitar la doble imposición y evasión fiscal, las mismas integran el Derecho Tributario Internacional.

De todas las subdivisiones del derecho tributario, a los fines de la investigación, nos interesa el Derecho Tributario Constitucional, que tiene por objeto principal determinar los límites del poder de imperio del Estado. Corresponde distinguir a esta subdivisión, puesto que sin ella no podemos ni tan siquiera imaginar la existencia de las demás subdivisiones del Derecho Tributario. Y es que en realidad, las otras subdivisiones de esta rama del derecho sólo pueden desarrollarse porque previamente el derecho tributario constitucional ha establecido las demarcaciones correspondientes al ejercicio de la coactividad que ostenta el Estado.

Así, las normas constitucionales establecen muy distintos tipos de límites a la potestad tributaria del Estado. A raíz de ello y con fines clasificatorios, podemos reconocer una primera delimitación *directa* de aquella cuando esas normas disponen sobre qué clases de manifestaciones de riqueza puede ser ejercida y,

al mismo tiempo, distribuyen – cuando así corresponde – las facultades tributarias entre los diferentes niveles de la organización estatal. Además, podemos señalar una limitación *indirecta* de la potestad tributaria a través de las disposiciones constitucionales que reconocen y garantizan determinados derechos de las personas, por ejemplo, la libertad de ejercer el comercio o industrias lícitas, adquirir propiedades, etc.

De lo que antecede, se desprende, pues, que el Derecho Tributario Constitucional, puede ser definido como un conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites directos e indirectos al ejercicio del poder tributario del estado.³

El Poder Tributario.

Siguiendo las enseñanzas de BIELSA, se considera correcta la distinción entre *soberanía y poder de imperio*. El concepto de soberanía es esencialmente político, no jurídico, y sólo corresponde referirse a él con relación al Estado como entidad internacional. Por ello, la soberanía es una e indivisible, perteneciente en última instancia al pueblo, que la plasman en una Constitución, pero que nunca se refleja en las actividades que el Estado lleva a cabo dentro de sus propias fronteras. Por lo tanto el estado no debe ni tiene porqué invocar dentro de su jurisdicción, su soberanía, *le basta su poder de imperio*, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno: el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial.

El poder tributario configura, por consiguiente, una expresión particular del poder de imperio del propio Estado.

El poder tributario puede definirse, como la *facultad inherente al Estado para exigir tributos, dentro de los límites establecidos por la Constitución y que solo puede manifestarse a través de normas legales*.

VILLEGAS, Héctor B. Dice que es la facultad que tiene el Estado para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. La potestad tributaria es la *capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención*. Pero ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor

³ Martín José María, ob. Cit.en nota 2, pag.205 y ss.

determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales, es sino un *status* de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Tal *status* significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del Estado, pero ello no entraña un deber tributario.⁴

El poder tributario no debe ser confundido con *competencia tributaria*, ésta sólo representa la facultad de percibir el crédito tributario.⁵

¿Qué es el principio de legalidad?

La obligación de pagar el tributo reconoce, en el Estado constitucional contemporáneo, como única fuente la ley. La doctrina ha destacado ese aspecto convirtiéndolo en principio fundamental del derecho tributario que se ha sintetizado en el aforismo "no hay tributo sin ley que lo establezca".

El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista formal como material, es decir por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.⁶

El principio de legalidad constituye una garantía esencial del derecho tributario constitucional, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida por ésta 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 leyes y que contiene una norma jurídica.

La base histórico constitucional del principio es que los tributos representan invasiones del poder público en las riquezas de los particulares; en un Estado de derecho estas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea, la ley; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer. Es el principio sancionado indirectamente también por el art. 29 de la Constitución, que condenan como traidores a la patria aquellos que atribuyan al gobernante

⁴ Villegas, Héctor B., "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 5ª Edición ampliada y actualizada, ED. Depalma, Bs. As., 1992, pág. 186.

⁵ Martín, José María, ob. Cit. Nota 2, pág. 206.

⁶ Flores Zabala, Ernesto, Elementos de Finanzas Publicas, Ed. Purrúa, Méjico, 1970, pag. 192.

facultades extraordinarias, por las cuales los patrimonios de los particulares queden a merced del gobierno o persona alguna. Es ésta una forma negativa de establecer el principio de la limitación del poder público, en el sentido de que no pueda ejercitarse ese poder sino a través de la ley formal, o sea, un acto del Poder Legislativo.⁷

En definitiva, la potestad tributaria que reconoce al Estado *esencialmente* debe manifestarse a través de leyes, dado que si ello no ocurriera, esa facultad estatal perdería su propio ser y adquiriría el carácter de una mera acción de despojo.

⁷ Villegas, Hector B., ob. Cit. Nota 4, Curso de finanzas, pág.75 y ss.

CAPITULO I

Evolución histórica
Del
Principio de legalidad.

1.1 Origen y evolución histórica de la reserva de ley en materia tributaria.

Si bien hay coincidencia en los investigadores, en remontar a los albores de la baja edad media el origen histórico del principio de reserva de ley (legalidad), a lo largo del recorrido que él ha experimentado a través de los siglos, se exhiben como respaldo inspirador distintas apreciaciones filosófico-políticas, no necesariamente coincidentes, las cuales hoy son objeto de análisis detenido por quienes tratan de desentrañar el alcance y significado de la regla en el pasado, para adoptando ese punto de partida, definir en el presente el valor y la amplitud que cabe darle.⁸

El principio esta secularmente identificado con la idea de auto imposición, en el sentido de obligación consentida por los obligados por medio de sus representantes en los parlamentos, cortes o Estados generales. En consecuencia, la creación de tributos por los órganos gubernativos constituye, según este enfoque del principio el desconocimiento total o parcial de él. En este ultimo caso se habla de una atenuación del principio de la reserva de ley.

Es un lugar bastante común establecer los orígenes del principio de legalidad tributaria- al menos en un primer documento escrito que lo consagra-, en Inglaterra, el 15 de junio de 1215, cuando en las orillas del río Tàmesis, los barones arrancaron la carta Magna al Rey Juan Sin Tierra. En dicho instrumento, precedido por un preámbulo y desarrollado en sesenta y tres cláusulas, quedaron acordados los términos de un pacto en el cual los barones no aparecen como súbditos, ya que se habían liberado de su promesa de fidelidad y se presentan como beligerantes ante un rey vencido que soporta las condiciones que le imponen los vencedores.

En ella se definieron los derechos y libertades, al tiempo que se precisaron y limitaron las obligaciones feudales. El principio *no taxation without representation* quedo enunciado en su cláusula XII, al prescribir: "Ningún impuesto o contribución, será aplicado en nuestro reino a menos que se fije por deliberación conjunta, excepto para rescatar Nuestra persona, para hacer caballero a nuestro hijo mayor y para casar por una sola vez a nuestra hija mayor y por esto se pagara únicamente una contribución razonable. Así se

⁸ Casás, Osvlado José, Derecho constitucional tributario, Ed.Astrea, Buenos Aires, 1995, pag. 126 y ss.

hará con respecto contribuciones en la ciudad de Londres. Por su parte, en la cláusula XIV se dejó sentado: " Para obtener la deliberación conjunta de todo el reino con respecto a la fijación de impuestos que no sean los tres casos citados anteriormente, haremos que se citen separadamente por Nuestras Cartas, los Arzobispos, Obispos, Abates, condes, y además haremos que sean citados conjuntamente por Nuestros alguaciles y oficiales de justicia, todos los que dependen de nosotros, reunimos un día determinado, es decir al fin de cuarenta días por lo menos y en un lugar determinado y en todas las cartas de dichas citaciones explicaremos las causas y emplazamientos así realizados; Las tratativas se llevaran a cabo el día señalado de acuerdo al concejo de los prepetev a pesar de que el numero de personas convocadas no han concurrido".

La historia de Inglaterra y las prolongadas luchas desatadas a través de los siglos entre el monarca y el parlamento sirven para dar testimonio de los avances y retrocesos que permitirán ir modelando en forma definitiva la regla según la cual no habrá imposición sin representación. Cobran así significación, mas tarde, la *Petition of rights*, del año 1628, por la que se confirma la Carta Magna y se proclama la intervención necesaria de dicho cuerpo representativo para sancionar y cobrar toda clase de tributos; y el *Bill of rigths* de 1689, por el cual el principio de autorización por el parlamento se extiende a todos los recursos e incluso a los gastos.

De todos modos, atribuir al Reino Unido, y más particularmente a la firma de la carta magna, el origen del principio de legalidad, importa, en los hechos, de desconocer que el consentimiento de los impuestos por los súbditos aparece como un fenómeno generalizado y que surge contemporáneamente en distintas latitudes de Europa.

La regla, puede conectarse al viejo brocardo romano conforma al cual "*lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado*", y con el hecho de que las prestaciones en un principio solicitadas exclusivamente a los principales del Reino, crecen con las necesidades delas guerras a un ritmo tan vertiginoso que obligan a los reyes a dirigirse directamente hacia sus súbditos, en demanda de mayores recursos; esta ampliación de la base contribuyente obligo a dar entrada a sus representantes en los primitivos consejos del Rey, ahora Comunes, Cortes, o Estados generales.

El consentimiento con el servicio se va consolidando a través de los siglos posteriores, como consecuencia de la evolución socioeconómica que se produce con la declinación que va experimentando el régimen feudal que genera la desvinculación de los súbditos respecto de la tierra y la aparición de la burguesía como clase social nueva, dotada de iniciativa y poder económico que se afirma poblando las ciudades.

En lo financiero todo ello habrá de favorecer el tránsito de la Hacienda patrimonial y feudal a una incipiente Hacienda pública, generada por los propios requerimientos de las ciudades, y por servicios al rey consentidos en las cortes. Ha ido quedando a un lado el tributo señoral arbitrario y percibido en interés del señor, para ser sustituido por una prestación en armonía con las posibilidades de los contribuyentes, lo que permite reconocer que el impuesto va recobrando, poco a poco, la naturaleza pública que había perdido durante el régimen feudal.

Es así que en España, a partir de la baja edad media, el servicio se fue afirmando como una prestación pública, supeditada a la aprobación de las cortes y destinada a cubrir las necesidades del Reino.

Igualmente, en Francia, en la etapa inicial del fortalecimiento del poder real, y del consiguiente debilitamiento del feudalismo, se recurrió al consentimiento del impuesto, con participación de los pobladores de las villas y ciudades. La institución utilizada fueron los Estados generales, que reflejaron con bastante justeza la estructura social del país. A ellos se les confirió desde su creación, en el año 1314, el cometido de consentir el impuesto.

De todos modos, en Europa continental el consentimiento de los impuestos, a lo largo de los siglos XII y XVI, tuvo el carácter de una convalidación hecha a pedido del rey. Sin embargo el absolutismo monárquico que se instaló en el continente europeo condujo a que la práctica del consentimiento de los impuestos se fuera perdiendo. Fue así que durante la edad moderna el principio de la autoridad real prevaleció sobre las asambleas estamentales.

La regla renació como consecuencia de las ideas políticas que inspiraron la Revolución Francesa y la Revolución Americana, y es así, que a partir de estos dos hechos trascendentes, el principio habría de quedar consagrado en los textos constitucionales iniciales, para luego proyectarse a las futuras constituciones decimonónicas.

A la revolución francesa le corresponde el merito de haber formulado como ejes fundamentales del nuevo estado: de un lado, el principio de soberanía popular, conforma la cual el supremo poder del estado radica en el pueblo; y de otro, el principio de división de poderes, que asigna a órganos diferenciados e independientes, los distintos roles de la acción de gobierno, con particular primacía de aquel- la Asamblea- que se reconoce depositario de la voluntad general.

En lo estrictamente financiero cabe recordar que luego de la transformación de los Estados generales en Asamblea Nacional, el 17 de junio del año 1789, se declaro que:” deseando prevenir las dificultades que podrían oponerse a la percepción y al pago de las contribuciones, dificultades tanto más dignas de atención seria cuando ellas tuvieran por base un *principio de derecho constitucional para siempre sagrado*, reconocido por el rey y proclamado por todas las asambleas de la Nación, *principio que se opone a todo cobro de dinero y de contribuciones en el reino sin el consentimiento formal de los representantes de la nación*, considerando que en efecto, las contribuciones, tal como se perciben actualmente en el reino, *no habiendo sido consentido por la Nación, son todas ilegales*, se las tiene consecuentemente por nulas en su creación”.

A su vez, la Asamblea Nacional Francesa, el 26 de agosto de ese mismo año, aprobó la *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*, por la que se proclamo en su art.6 que *la ley es la expresión de la voluntad general; todos los ciudadanos tienen el derecho de concurrir personalmente o por sus representantes a su formación*; en el art.13, que *para el mantenimiento de la fuerza publica y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común; ella debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades*; y en lo que aquí mas importa, en el art.14 que *los ciudadanos tienen derecho de comprobar por si mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución publica, de consentirla libremente, de vigilar su empleo de determinar su monto, su asiento, su recaudación y su duración*”.

La constitución de los Estados Unidos de América de 1787, fue la primera ley fundamental en sentido estricto moderno.

Es así que en el art.1, dejó establecido que *todos los proyectos de la ley para crear recursos tendrán origen en la cámara de representantes; pero el senado podrá proponer o aprobar enmiendas, como en los demás proyectos, también se fijó como atribución del Congreso la de establecer y recaudar contribuciones, derechos impuestos y sisas a fin de pagar las deudas y proveer a la defensa común y al bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos impuestos, tasas y sisas serán uniformes dentro de los Estados Unidos.*"

1.2.1.Desenvolvimiento histórico de la regla en el derecho patrio.

Los recursos de la real hacienda en América los fijaba, el rey de España, con la intervención del consejo de Indias.

De tal modo se establecían las contribuciones y la asignación de recursos que como cobertura de gastos, correspondía a las distintas demarcaciones territoriales, todo ello si la participación de los Virreyes, intendentes y gobernadores, y mucho menos de los vecinos, españoles o nativos. Así es que no se trasladó a estas latitudes la necesidad del consentimiento de los súbditos, quienes soportaron tal sistema sin mostrar dudas sobre su legitimidad, ni alegar derecho alguno para intervenir de cualquier modo en la formación de las decisiones.

Un hecho de trascendencia fue la aprobación de algunos impuestos en forma directa por el cabildo de Buenos Aires como consecuencia de las invasiones inglesas y de la reconquista. Así, en el año 1806, el cabildo decretó un impuesto que gravaba el azúcar del Reino y de Brasil. El cabildo salvo las objeciones sobre la base de la opinión del fiscal Villota, para quien si bien las disposiciones legales prohibían las contribuciones y sisas sin la especial dispensa del rey, entendió que la especial situación de urgencia autorizaba a dicha corporación para adoptar una resolución de tal envergadura.

Estos antecedentes inmediatos sirvieron de base para que, por el Acta capitular del Cabildo abierto del 25 de mayo de 1810, se incluyeran dos cláusulas de indiscutible importancia financiera. Por la VIII se estableció que *esta misma junta ha de publicar todos los días primero de mes un estado en el que se dé razón de la administración de la Real Hacienda;* mientras que por la IX se dejó

establecido que *no pueda imponer contribuciones, ni gravámenes al pueblo, o a sus vecinos, sin previa consulta y conformidad del Cabildo.*

Sin embargo es necesario detenernos en el proyecto de Constitución para la Confederación Argentina, elaborado por Juan Bautista Alberdi. El proyecto contemplaba en la primera parte de “ Principios, derechos y garantías constitucionales” ,capitulo II, Art. 18, “la propiedad es inviolable. Nadie puede ser privado de ella sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de publica utilidad debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. *Solo el Congreso impone contribuciones.*

Este art. 18 quedó fielmente adoptado en el art.17 de la Constitución de 1853, desarrollando en sus distintas proposiciones, además de la competencia excluyente del Congreso para establecer contribuciones, las más enfáticas tutelas y garantías del derecho de propiedad.⁹

1.3.Estado Actual.

Algunos autores señalan, que el fundamento de auto imposición ha ido perdiendo, en la evolución histórica del Estado gran parte de la justificación que tenía en las monarquías medievales. Cuando estas quedaron limitadas por el régimen parlamentario y el Poder Ejecutivo pasó a ser ejercido por los gabinetes emanados de los parlamentos y responsables ante ellos, y más aún en la forma republicana parlamentaria, parecía que el concepto de auto imposición no está ontológicamente unido a la intervención exclusiva del parlamento. La solución de este enfoque parcial del problema depende sin duda de las características del Estado, especialmente de las relaciones entre el Poder Legislativo y Ejecutivo.

Se debe retener como idea general en armonía con la doctrina dominante y el derecho comparado contemporáneo, que en los países democráticos los parlamentos siguen siendo los órganos típicamente representativos de la población, en lo cual influye entre otras causas, la circunstancia de que en sus asambleas se hallan representadas todas las corrientes de opinión, y no solamente la mayoritaria que asume el gobierno, la que en muchas ocasiones es una mayoría relativa, o sea, la minoría mayor, en la mayoría de los países esta dividida en dos partidos.

⁹ Casás, Jose Osvaldo, ob. Cit nota 7, pag.134 y ss.

Este desplazamiento del Poder Ejecutivo, que desde el punto de vista jurídico quiebra el esquema clásico de la separación de poderes y funciones, considerado hasta hoy como el sistema más adecuado para las garantías individuales, encuentra cierta justificación desde el punto de vista político y técnico. Se puede afirmar que el concepto tradicional del principio no se adecua a las necesidades de la legislación tributaria en el Estado contemporáneo.

Prescindiendo de los argumentos relativos a la falta de idoneidad de los parlamentos, están las razones de urgencia que presenta la legislación en materia de impuestos al comercio exterior y al consumo interno, no solo por las características intrínsecas de estos impuestos, sino también por los problemas que plantea la llamada "fuga ante el impuesto". Los decretos-leyes, llamados también medidas provisionales, aparecen así como el instrumento más adecuado para cortar esta evasión y que puede ser organizado, sin desmedro de los fines perseguidos por el principio de legalidad, como ocurre en algunos derechos positivos, entre ellos los de Italia y Colombia.

Menos respetuoso del principio es el sistema de delegación de competencia, que encuentra como único fundamento valedero la falta de idoneidad parlamentaria y la consiguiente mayor eficiencia de la administración tributaria-presunción no siempre confirmada en la práctica-, aunque se deberá reconocer que los regímenes de delegación de competencias establecidos en ciertos derechos, sobre la base de condicionamientos y ratificación por los parlamentos, atenúan notoriamente los peligros de este apartamiento del principio.

La gran mayoría de los países democráticos occidentales contemporáneos ha establecido excepciones de diversas características al concepto clásico. Argentina y Uruguay constituyen la minoría, manteniendo formalmente una rígida división de funciones, los cuales, por el imperio de esta rigurosidad, se han visto en el trance de violar sus constituciones, a lo que se ha agregado el decaimiento del respeto al derecho, provocado por los gobiernos de facto.¹⁰

¹⁰ **Valdes Costa, Ramon**, Instituciones de derecho tributario, Ed. De palma, Buenos Aires, 1996, pag. 126.

CAPITULO II

DOCTRINA.

2.1. Concepto.

Como se adelantó, la obligación de pagar el tributo reconoce como única fuente, la ley. Este aspecto se convierte en el principio fundamental del derecho tributario que se ha sintetizado en aforismo "no hay tributo sin ley que lo establezca".

2.2. Características de la ley.

2.2.1. Ley material.

En el derecho contemporáneo el tributo se adeuda por el acaecimiento de un hecho previsto en una norma, como presupuesto de la obligación. Esta norma tiene los caracteres típicos y esenciales de la ley en sentido materia; se trata de un mandamiento de carácter general, abstracto y coercible dictado unilateralmente por el Estado y provisto de sanciones para el caso de su incumplimiento.

Hay que rechazar, pues, por inadecuadas al ordenamiento jurídico actual de las teorías que reconocían como posible fuente jurídica de la obligación tributaria las convenciones entre contribuyentes y el Estado. Esa concepción contractualista que tuvo su fundamento jurídico en las finanzas medievales, trató de ser mantenida por alguna doctrina moderna hablando de una figura contractual fiscal asimilable, ya sea con un arrendamiento de obras, con un mandato, con un contrato de seguros.

En este primer enfoque, el principio de legalidad es respetado siempre que el tributo sea credo por un acto que tenga la característica de ley material, cualquiera sea el órgano que lo dicte, siempre que lo haga en uso de una competencia otorgada por la Constitución. Es la posición netamente dominante en la doctrina contemporánea.

2.2.2. Ley formal.

Otro problema es el relativo a cual es el órgano competente y cuales son los tramites necesarios para que el Estado sancione norma jurídica.

Desde este punto de vista formal las soluciones, tanto doctrinales como normativas, presentan en estos ultimo años numerosos apartamientos de la solución típica del Estado Constitucional del siglo XIX, con una rígida atribución de las tres funciones a los respectivos poderes. Es decir, se restringen las

facultades de los parlamentos, mediante delegación de competencias y los decretos-leyes y por atenuación de las exigencias acerca del contenido de la ley.

En ese sentido conviene aclarar que la creación constitucional de otros órganos legislativos, además del Poder Legislativo clásico, no constituirían dentro de este enfoque, un apartamiento del principio de legalidad. Cuando se habla de la exigencia de la ley formal, se debe entender acto-regla dictado por los cuerpos legislativos creados por el ordenamiento constitucional correspondiente; es decir no solo las leyes aprobadas por el poder legislativo central, mediante el procedimiento constitucional ordinario, sino también los actos de los demás órganos legislativos, se los denomine o no leyes.¹¹

2.2.3. Sujeción de la ley a la Constitución. Juricidad del tributo.

Conforme al dogma de la subordinación de todas las ramas jurídicas a la Constitución, la existencia de una ley no es suficiente por sí sola, es imprescindible, además, que la ley se ajuste a las normas y principios establecidos expresa e implícitamente en la Constitución. Hay pues "limitaciones constitucionales al poder de tributar".

El principio de legalidad se ha convertido en algo completamente natural en una democracia moderna, razón por la cual en un Estado de derecho, realmente democrático, tampoco está naturalmente excluido que ciertas prescripciones jurídicas infrinjan principios constitucionales, en cuyo caso es evidente que se ha producido una lesión, si no de la legalidad, sí de la juricidad de los impuestos.

Esta extensión del principio- que protege al individuo contra la arbitrariedad legislativa- se halla vinculada, en lo que respecta a su efectividad, al control jurisdiccional de constitucionalidad de las leyes.

En nuestro país, donde la Constitución es rígida, toda violación a las garantías y derechos que ella protege, son inconstitucionales, o sea, carecen de validez legal. Es necesario entonces arbitrar el remedio para restablecer la efectiva vigencia de la Constitución alterada.

Dentro de la separación de poderes, el órgano a quien corresponde velar por el debido acatamiento a la Constitución es el Poder Judicial.

¹¹ Valdes Costa, Ramon.ob. cit. En nota 9, pag. 122 y ss.

Las leyes tributarias pueden contrariar la Constitución, en cuyo caso corresponde declarar su nulidad o inaplicabilidad según los distintos derechos positivos. Las violaciones a la Constitución pueden no aparecer muy claras en materia tributaria; la ley puede reunir todos los requisitos formales y sustanciales, requeridos por la Constitución, pero ser contraria a ciertos principios generales de convivencia, inherentes a la forma de gobierno republicana y democrática, mas o menos explicitada en el texto de la Carta y aún carecer de una formulación expresa.

El problema depende de la organización constitucional y de la posibilidad de efectuar un control jurisdiccional de las leyes, es decir, declarar su inconstitucionalidad. La Constitución fija las normas al legislador para establecer los impuestos, y si llegamos a la conclusión de que este principio constitucional fue vulnerado en una ley de impuestos, entonces cabría el control jurisdiccional de la ley.

En materia tributaria, la creación y percepción de gravámenes están sometidas al control judicial de constitucionalidad. La inconstitucionalidad puede provenir de leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que en forma directa o indirecta protegen a los contribuyentes.

Este control judicial no se ejerce en forma abstracta. No pueden los jueces tomar *per se* una ley tributaria cualquiera y declararla violatoria de una garantía constitucional. El control de constitucionalidad funciona dentro de las causas judiciales, en la medida que es pertinente para solucionar una controversia y siempre que pueda llegarse a una sentencia condenatoria que reconozca la legitimidad de un derecho que esta en pugna con las cláusulas constitucionales. La invalidez que declara el Poder judicial esta limitado al caso planteado, dejando sin efecto la norma o el acto respecto únicamente a las partes intervinientes en el pleito. Es decir, la declaración de inconstitucionalidad de una ley impositiva, por ejemplo, no significa que ésta cese en su aplicación general. Sin embargo es probable que ante tales declaraciones emanadas de la corte, el legislador modifique la ley ateniéndose al criterio jurisprudencial.¹²

¹² Villegas, Hector B. Ob. Cit. Nota 4, pag. 189 y 190.

2.3. Reserva de ley en materia tributaria.

En la doctrina comparada de la especialidad, y sobre todo en la literatura italiana, germana y española, se suele hacer el distingo entre principio de legalidad en general y el principio de reserva de ley en materia tributaria.

El principio de legalidad excede lo fiscal, y reconoce un alcance 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. En tal sentido el principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento y el acto singular o acto administrativo, entre norma y Administración, hoy se debe postular un fundamento jurídico concreto para cada actuación administrativa, ese fundamento no ha de ser en cada caso y de modo inmediato una norma con rango de ley, es suficiente con que de modo mediato y a través de un estricto cumplimiento del principio de jerarquía normativa puede afirmarse que la actuación administrativa de que se trate es legal, porque en último término, tiene su apoyo jurídico en una ley. La Administración solo puede hacer aquello para lo que cuenta con expresa o genérica atribución legal. Dicha vinculación, en cuyo mérito la Administración solo 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 – ley sancionada por el órgano constitucionalmente investido de la función legislativa- y las demás normas jurídicas que no tienen el rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, aspecto que se aproxima al concepto de reserva de ley.

El principio o regla de legalidad en la ejecución fue expresamente incorporado a la Constitución Argentina de 1853 a través de los artículos 19,18,17,16,28..., el principio de legalidad predica que un acto es acto del Estado, solo si una norma con *forma de ley*, interpretada en *cierta manera*, así lo establece.

La regla de legalidad significa, que en el ordenamiento jurídico argentino, en principio, todo acto del Estado que interfiera con la libertad jurídica del individuo aumentando el caudal de sus obligaciones, debe apoyarse en ley formal o material-formal. Es decir, que el acto estatal debe ser aplicación, mediante interpretación restrictiva, de una ley del Congreso o Legislatura, o de

reglamentos, ordenanzas o edictos, que sean aplicación válida mediata o inmediata de aquella ley. Esta debe ser la razón suficiente del acto, directa o indirectamente. Así se entiende al principio de legalidad, como restricción en el obrar de la Administración, visto desde el ángulo del Estado. El principio de legalidad ofrece otro perfil, esto es, referido desde la perspectiva de los individuos, y así también ha encontrado consagración constitucional en el art. 19 de nuestro estatuto fundamental, en tanto prescribe que *las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están solo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados*; para agregar certeramente, en lo que aquí más interesa, que *ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*; abarcándose en este último enunciado a la ley en su sentido material y lato, comprensiva de toda norma jurídica.¹³

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, y el significado de reserva de ley, es que en una materia, en nuestro caso la materia tributaria, tiene que regularse por ley, y no por reglamento. Así el Estado solamente puede ejercer legítimamente sus potestades normativas por conducto del Poder Legislativo.

La reserva de ley puede estar consagrada en dos formas puras diferentes. En sentido positivo, cuando se asigna la competencia al órgano constitucional depositario de la voluntad general 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. Además de las formas puras y expresas, algunas prescripciones constitucionales estatuyen la reserva de ley

¹³ Casás, José Osvaldo, ob. Cit. Nota 7, pag. 115 y ss.

en forma bivalente-positiva y negativa al mismo tiempo- mientras que otras importan definiciones implícitas sobre el particular.

En nuestra Constitución el principio se manifiesta en forma positiva en el art. 4, 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.44 en cuanto dispone que a *la cámara de diputados le corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas*; y en el art. 75 inc. 1 y 2, cuando asigna como atribución del Congreso *legislar en materia aduanera y establecer los derechos de importación e igualmente los derechos de exportación*; para agregar seguidamente en el segundo de los preceptos, *imponer contribuciones directas por tiempo determinado y 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 ocurre cuando en la tercera proposición del art.17 del estatuto se consagra que solo el *Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art.4*. La regla se formula 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 las provincias, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarle sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna*: para continuar luego: *actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetaran a los que los formulen, consientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores de la patria*: y en el art.99 inc.10, cuando indirectamente se acotan las atribuciones del Poder Ejecutivo en materia tributaria, ya que su cometido se limita a *hacer recaudar las rentas de la Nación y decretar su inversión con arreglo a la ley o presupuesto de gasto nacionales*, lo que descarta que este habilitado para crear gravámenes.

A su vez, la facultad de creación normativa presidencial, 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.2, 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.*

Otra importante diferencia es que es necesario distinguir entre reserva de ley y preferencia de ley. La reserva de ley, convierte, por mandato constitucional, una parcela dentro del ordenamiento jurídico, en nuestro caso la creación, modificación, exención, derogación de tributos y la relativa a la definición de sus elementos fundamentales, en un ámbito en el cual solamente puede actuar la ley en forma material, esto es, en nuestro ordenamiento constitucional, la sancionada por el Congreso federal o las legislaturas provinciales. En cambio la preferencia de ley se deriva del hecho de que en el ordenamiento legislativo, por preceptos con rango de ley ordinario, se definen ciertas materias como privativas de la ley, como ocurre con el Art. 10 de la Ley tributaria Española que establece que: “ Se regularán en todo caso por ley: a) la determinación del hecho imponible, el sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo, y de todos los demás elementos directamente determinantes de la deuda tributaria...b) el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias; c) la modificación del régimen de sanciones establecidas por ley; d) los plazos de prescripción o caducidad y su modificación; e) las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puedan significar respecto a la eficiencia de los actos o negocios jurídicos; f)la concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistias y moratorias;g)...h) el establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales de los monopolios fiscales; i) las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales, de determinadas actividades o explotaciones económicas; y k) la obligación de la carga de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria”. En tal supuesto, el precepto, tan solo impedirá a la administración actuar como fuente generadora de nuevas regulaciones, ya que ellas serían *contra legem*, pero sin que ello obste a que el Poder Legislativo, abandone con alcance singular la preferencia de ley, por una norma posterior, deslegalizando, parcialmente, la materia tributaria y habilitando o delegando para actuar en dicha esfera al Poder Ejecutivo. La preferencia de ley puede ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, que puede establecer lo contrario,

cosa que no sucederá cuando exista una autentica reserva de ley, que nos es disponible por el legislador ni es deslegalizable en ningún caso.

2.4 La división de poderes como garantía de los derechos individuales.

La teoría de la división de poderes, logró amplia acogida en la mayoría de los textos constitucionales, concretando un mecanismo institucional dirigido a brindar tutela a los derechos individuales, evitando la concentración y el consiguiente abuso en el ejercicio de las potestades públicas.

Este sistema de división de poderes tuvo plena acogida en la Constitución Argentina, y a poco de constituida la Corte Suprema de la Nación, al fallar la causa " Ramon Rios, ...sentencia del 4 de diciembre de 1863, dejó establecido "que siendo un principio fundamental de nuestro sistema político la división del gobierno en tres grandes departamentos, el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, independientes y soberanos en su esfera, se sigue forzosamente que las atribuciones de cada uno le son peculiares y exclusivas; pues el uso concurrente o común de ellas haría necesariamente desaparecer la línea de separación entre los tres altos poderes políticos, y destruiría la base de nuestra forma de gobierno". Por lo tanto el principio de reserva de ley en materia tributaria, al asignar la ley suprema al Congreso en forma exclusiva el poder tributario, descartando su uso concurrente con cualquier otro departamento de gobierno, ya que de verificarse tal anomalía, se estaría trasgrediéndose la separación de las esferas peculiares y privativas de cada uno de ellos, se estaría destruyendo la base misma del sistema institucional y político.

Así en el año 1986, en el simposio sobre " El principio de legalidad en el derecho tributario", remarcó que la asunción de funciones de normativa tributaria, por el Poder Ejecutivo, podría admitirse como excepción, cuando explícitamente los textos constitucionales lo consagran – sistema de reserva de ley atenuada o flexible-, limitada al máximo y con control legislativo.

El esquema clásico de separación de poderes y de funciones se ha considerando, hasta hoy, de especialísima aplicación en esta rama del derecho, por la circunstancia de mostrar al Estado en una triple condición: de creador y acreedor de la obligación y juez de las eventuales controversias, lo

que brinda cierta justificación a la regla, desde el punto de vista político y técnico.

En nuestro país se ha mantenido cierta rigurosidad en el sistema de división de funciones, y por imperio de esta rigurosidad los gobiernos se han visto en el trance de violar la constitución.

2.5 Retroactividad de la ley.

Uno de los problemas relacionado con el efecto de las normas tributarias es la determinación del momento a partir del cual las normas tributarias son obligatorias, que en realidad no ofrece mayores dificultades, por cuanto prácticamente en todos los casos, cada ley tributaria establece expresamente su respectiva fecha de entrada en vigencia. Por otra parte, si una ley tributaria omite dicha disposición resulta evidente que, para ese hipotético caso sería aplicable la segunda parte del art. 2 del Código Civil y , en consecuencia, aquella ley entraría en vigencia después de los 8 días siguientes al de su publicación oficial, la cual en el orden nacional se materializa sólo a través del Boletín oficial.

Otro de los problemas en materia tributaria, es hasta cuando tienen vigencia las normas tributarias, y esto se resuelve por la *expiración del término* de vigencia previsto en la respectiva ley. Desde luego, el término de vigencia de una ley tributaria puede así mismo llegar a su fin por *derogación expresa* del legislador. Otro corolario del principio de legalidad, pero muy controvertido es que el principio de legalidad como el principio de reserva en materia penal, significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por la ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio. Así, nuestra Constitución Nacional expresamente sólo prohíbe, en su art. 18, la retroactividad de las leyes penales. Esta disposición constitucional nos ayuda pues únicamente respecto de las normas que conforman la subdivisión del derecho tributario penal, las cuales, en consecuencia, solamente pueden ser aplicadas a las infracciones o delitos tributarios que se configuran con posterioridad a la promulgación de aquellas. El principio general de derecho respecto a los efectos temporales de las

normas estriba en, conforma es bien conocido, que aquellas sólo disponen para el futuro.¹⁴

El principio de legalidad no significa solo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que esta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imposables. De manera que cuando ellos se verifiquen los contribuyentes sean conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos.

De este razonamiento se infiere que el principio de legalidad significa también el principio de la no-retroactividad de la ley.

Nuestra doctrina y la jurisprudencia no participan de este criterio y tradicionalmente la Corte ha establecido que el principio de que las leyes tributarias pueden ser retroactivas.

La Corte ha sostenido que en materia tributaria, tratándose de una materia de orden publico y de derecho público, las leyes pueden aplicarse también al pasado.¹⁵

Sin embargo, basándose en la teoría de los derechos adquiridos y en la garantía de la propiedad consagrada por el art. 17 de la Constitución Nacional, nuestros tribunales, haciendo uso de fundamentos que en realidad no son los apropiados para resolver el problema, han establecido una serie de excepciones a aquel principio.

Conforma a la Corte Suprema, las leyes tributarias pueden ser aplicadas retroactivamente para gravar lo que antes no estuviere, *mientras no afecte derechos definitivamente adquiridos* (Sentencia del 29-08-1955, Fallos, 232-644). La teoría de los derechos adquiridos, sostiene que la sanción de una nueva ley no puede alterar los derechos definitivamente incorporados al patrimonio de los individuos, sino que sólo es aplicable a los denominados derechos de expectativas, vale decir a las simples esperanzas. En consecuencia, nuestra Corte Suprema ha resuelto que “ nada impide al fisco crear un determinado sistema de gravámenes que afecten a *una operación* aún no concluída” (Sentencia del 09-12-1968. El derecho, 28-365, Fallo 14.408).

¹⁴ **Martín, José María**, ob. Cit. Nota 2, pág. 183 y 184.

¹⁵ **Jarach Dino y Valdes Costa, Ramon**, “ Introducción al derecho tributario” .Ed. Facultad de derecho, fundación de cultura universitaria, Buenos Aires, 1995, pag.84 y ss.

Por otra parte y recurriendo a la garantía de la propiedad, dicho tribunal ha considerado también que, si existe buena fe por parte del contribuyente, el pago de los tributos surte efecto extintivo y liberatorio de la obligación respectiva (Corte Suprema, 28-05-1953, Fallos 255-703).

La razón de la retroactividad de las leyes tributarias en la Argentina es histórica. Proviene de una época en que la gran parte de nuestra riqueza estaba en manos de personas domiciliadas en el exterior, en la que no existían Registros Civiles y en que los propietarios fallecían sin que se conociera la apertura de la sucesión. En el momento de aplicarse el impuesto sucesorio podría haber pasado ya mucho tiempo y el Estado podía no tener la posibilidad de establecer un impuesto adecuado, de acuerdo con la ley que regía en el momento en que la sucesión se había abierto. Asimismo podía ocurrir que en la época en que la sucesión se había verificado no existiera tal impuesto.

Se agregó además, una razón de carácter fiscal: las leyes nuevas eran cada vez más gravosas que las anteriores, de manera que aplicar en el año 1880 el impuesto que regía en el año 1855 – suponiendo que entonces hubiera existido- parecía injusto para el poder público si, además de recaudar impuestos con tanto atraso, todavía los tuviera que aplicar con las alícuotas y escalas vigentes en época ya lejana.

Todas éstas razones han servido de base a la creación de la doctrina de que los impuestos, pueden tener aplicación retroactiva. Pero también se ha tratado de encubrir la retroactividad de las normas, con una formulación técnica en las leyes sobre transmisión gratuita de bienes.

Jarach, Dino considera que el principio de legalidad, en todo su contenido político e histórico-constitucional, - que es la forma de interpretarlo – debe tener el significado de que la retroactividad de las leyes tributarias es inconstitucional. El principio de legalidad no significa sólo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imposables.

El tema fue objeto de profundo estudio en las Jornadas celebradas en Montevideo en el año 1984, donde si bien el tema fundamental fue el de la irretroactividad los fundamentos de las distintas ponencias tenían carácter general, y por lo tanto hubo unanimidad en sostener que la retroactividad está condicionada a las soluciones constitucionales.

Ante el silencio constitucional, total o parcial, la irretroactividad encontró su fundamento en la violación de otros principios constitucionales de carácter general, que reconocen derechos individuales, entre los que se invocaron fundamentalmente los de legalidad, seguridad jurídica e igualdad.¹⁷

La tendencia mayoritaria negó validez a la retroactividad, cuando ésta afectaba principios expresamente consagrados en el texto constitucional.

2.6 Amplitud del contenido de la ley tributaria.

El principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar directivas generales de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo.

Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que solo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria, esto quiere decir que la ley debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuales son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que deba 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 es también la ley la que debe definir ese monto.

Finalmente, es la ley la que debe establecer cual es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del sujeto activo, cual es la esfera en que se ejerce el poder fiscal para dar origen a un crédito fiscal de ese Estado. Y en el caso de facultades derivadas y no originarias, esto significa que la ley que las delega debe establecer, por lo menos, en términos muy generales, todos estos elementos. Si no lo hace así, las obligaciones impositivas, dispuestas en virtud de una delegación muy genérica, chocan contra el principio constitucional de legalidad.

La ley debe establecer el tributo, y ello quiere decir que debe establecer todos los supuestos y elementos de la relación jurídica tributaria.

¹⁷ X Jornadas Luso Hispano Americanas, T.I, Mont., Inst. Uruguay, Estudios Tributarios, 1984.

La ley también debe establecer negativamente las exenciones, no pudiendo ser dispuestas por ningún organismo que no sea el Congreso. En virtud de esto es inconstitucional la norma por la cual se faculta al poder ejecutivo a suspender el impuesto en determinadas circunstancias.

La Corte suprema ha dicho que la facultad atribuida a nuestros representantes para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano del gobierno (" Fallos, 184-542), y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad (Fallos, 184-542).

Así mismo la corte ha sostenido que el principio de reserva de la ley tributaria solo admite que una ley tipifique el hecho que se considera imponible.

Conforma a nuestra realidad constitucional, solo la ley puede:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su calculo e indicar el sujeto pasivo.
2. Otorgar exenciones, reducciones o beneficios.
3. Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto estos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales.
4. Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.
5. Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios.
6. Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

Aquí se consagra ampliamente el principio de legalidad de los tributos. Sin ley o sin un acto que el orden jurídico local equipare a la ley, carecerán de validez los distintos actos que se enumeran.¹⁸

¹⁸ **Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa, Valdes Costa**, " Modelo de Código tributario", segunda edición, Washington, 1968, pág. 8 y 9.

2.7 Tributos que deben ser creados por ley.

La ley tributaria, en virtud del principio " nullum tributum sine lege" es formal y material al mismo tiempo, o sea un conjunto de normas jurídicas y no de normas aisladas, que forman un cuerpo de derecho comparable al Código Civil, en el sentido de que es un cuerpo de derecho de las obligaciones. Se trata de obligaciones de derecho público distintas pero, estructuralmente, análogas a las de derecho privado.

Este principio de legalidad se aplica a todos los gravámenes cualquiera que sea su forma, que son manifestaciones del poder impositivo o poder fiscal.

Con respecto a las tasas esto ha sido puesto en duda, son éstas los tributos coercitivos que se aplican cuando el poder público presta un servicio individualizado con respecto al contribuyente y que se rigen por el principio político y fundamento jurídico de hacer pagar a los usuarios del servicio. Algunos autores y la jurisprudencia hacen derivar la tasa del poder de policía, del cual es accesoria y, por lo tanto no se regiría por el principio " nullum tributum sine lege".

Ello importaría que las tasas podrían establecerse por la simple decisión del Poder Ejecutivo o de un organismo que no es el Parlamento.

No se comparte esta tesis, porque todos los impuestos, tasas y contribuciones que representan tributos, son establecidos coercitivamente, por la prestación de un servicio individualizado o por un beneficio que una obra pública presta a los contribuyentes, o son establecidos en virtud de un principio superior, el de la capacidad contributiva. Siendo actos coercitivos del poder público, por los cuales se invade la esfera patrimonial privada, son manifestaciones de su poder fiscal, y como tales, deben estar sujetos al principio de legalidad, o sea, no pueden establecerse sin ley.

2.8 Delegación legislativa de potestades tributarias o reglamentos delegados.

Muchas veces los que proyectan leyes impositivas creen que la legislación puede hacerse mediante algunas normas genéricas y dejar que el Poder Ejecutivo termine la obra, reglamentando todo aquello que “quedo en la pluma del legislador”.

La facultad reglamentaria sirve para aclarar algunos conceptos cuando las definiciones legales no son claras, o para especificar los principios en diferentes casos; pero cuando falta el concepto y no ha sido definido normativamente en la misma ley, no se puede encargar al Poder Ejecutivo que defina el concepto legal en que esta contenido el hecho imponible, por que esto es lo mismo que decir que el Poder Ejecutivo expresara sobre que se aplica el impuesto, y esto, evidentemente, viola el principio de legalidad en su propia esencia.

Existe la posibilidad del Poder Legislativo de delegar excepcionalmente la competencia tributaria, para regular el *quantum* de la prestación fiscal, dentro de un marco de referencia establecido en la ley.

Si bien la base de cálculo como las alícuotas deben ser determinados por ley, existen ciertos casos, en los que la alícuota pueda ser determinada por el Poder Ejecutivo. Esto seria jurídicamente admisible, siempre que la ley estableciera todas las condicionantes; es decir que el acto administrativo que precisara la alícuota fuera absolutamente reglado, o que se limitara a la aplicación de la ley sin facultades discrecionales, en forma análoga al acto administrativo de determinación.

Aunque la reserva de ley no admita excepciones, cabe la posibilidad de que el Poder Ejecutivo determine la cuantía de la tasa, siempre que la ley establezca los elementos necesarios para que esa determinación se efectúe sin discrecionalidad por parte del Poder Ejecutivo.

El derecho positivo ofrece un ejemplo de esta posibilidad en materia de impuestos inmobiliarios. Como consecuencia de la inflación, los valores sobre los cuales se aplicaban las alícuotas fijadas por ley se alejaron totalmente de los valores reales. Las leyes que dispusieron la actualización de esos valores establecían simultáneamente el ajuste de las tasas en la medida necesaria para no alterar la carga tributaria.

Este mecanismo no es contrario a nuestro régimen jurídico, por cuanto al dar la ley todos los elementos necesarios para la fijación de las nuevas tasas, se evita toda posibilidad de discrecionalidad administrativa.¹⁹

2.9. Fuentes del Derecho Tributario.

De toda la doctrina existente estamos en condiciones de poder afirmar que constituyen fuentes del derecho tributario:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las convenciones internacionales.
3. Las leyes y los actos con fuerza de ley.
4. Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Figuran en primer termino, las normas constitucionales, por ser las que rigen básicamente el ordenamiento institucional de cada país y que no pueden ser desvirtuadas por la legislación.

En segundo lugar, aparecen las convenciones internacionales, por ocupar una jerarquía elevada en el conjunto de la legislación y que procura suplir cualquier vacío al respecto y si resultara que alguna disposición constitucional excluye de las convenciones internacionales a ciertos órganos del gobierno, en tal supuesto dicho país eliminará este artículo, a menos que opte por reformar su constitución.

El tercer lugar dispone que las leyes en sentido formal, es decir, aquellas que se dictan por los poderes legislativos con sujeción a las normas constitucionales relativas a las leyes en general, están equiparadas a los actos-regla a los que el ordenamiento constitucional atribuye las características de leyes en sentido material, aunque no reúnan todos los requisitos formales de las leyes y sean denominadas de otra manera, ordenanzas, decretos-leyes, etc.

El punto cuatro reconoce el carácter de fuente, no solo a las reglamentaciones sino a otras disposiciones administrativas de carácter general, pero siempre

¹⁹ Valdes Costa, Ramon, ob. Ci. Nota 9, pag. 152.

que el órgano que las dicte este facultado al efecto por el ordenamiento jurídico respectivo, lo que en la mayoría de los países tiene origen constitucional.¹⁹

2.10. Resumen.

Corresponde ahora hacer algunas precisiones sobre el alcance del principio de legalidad:

1. Rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. La aclaración se formula porque alguna doctrina puso en duda que la tasa necesitase de ley previa, por ser accesoria al poder de policía, lo cual es incorrecto, porque en todos los casos estos gravámenes importan detracciones de riqueza del Estado a los particulares, tal prestación coactiva solo puede tener validez en cuanto la ley le dé sustento.
2. Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido. Tampoco puede hacerlo la A.F.I.P., mediante resoluciones generales o interpretativas.
3. Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni la A.F.I.P. mediante resoluciones generales o interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurantes del tributo, aun cuando allí delegación legal. Ello, porque la Constitución nacional establece expresamente el principio de legalidad, y no contempla excepciones a él por vía de delegación. Si la Constitución no lo autoriza, la atribución legislativa es indelegable.
4. Ni aun por ley se puede crear tributos o alterarse elementos estructurantes de ellos en forma retroactiva, ya que el principio de legalidad significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio.²⁰

Por lo tanto en materia de derecho tributario sustantivo, es decir, aquellas normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica

¹⁹ **Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa, Ramon Valdes Costa**, "Modelo de código tributario", Segunda Edición, Washington, 1968, pag 8 y 9.

²⁰ **Villegas, Hector B.** ob. cit. Nota 4, pag.193 y 194.

tributaria, solo la ley puede establecerlas y no puede facultar al Poder Ejecutivo para completarlas, ni otorgarse poderes discrecionales a la Administración para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros.

Capitulo III.

Derecho Comparado.

3.1 Características en el Estado contemporáneo.

El análisis del derecho comparado pone de manifiesto un apartamiento de características variables, del concepto clásico del principio, el cual, como ya se ha visto, postula la exigencia de ley formal en todo lo concerniente a la existencia y a la cuantía de la obligación.

La evolución registrada en este siglo no desconoce la importancia del principio dentro de la concepción del Estado de derecho; se limita a establecer excepciones para adaptarlo a las exigencias del complejo derecho tributario contemporáneo.

Los distintos sistemas presentan rasgos comunes que es importante destacar:

- El desplazamiento de la competencia legislativa del Parlamento al Poder Ejecutivo esta organizada a nivel constitucional.
- Tiene carácter excepcional.
- Esta limitada en cuanto al tiempo y a la materia.
- Esta subordinada al Poder Legislativo, ya sea por vía de la autorización o la ratificación.
- Los instrumentos jurídicos son: la delegación de competencias hecha por los parlamentos, que el más utilizado, y los decretos-leyes 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.

La delegación amplia puede abarcar la totalidad de la materia tributaria o estar restringida a tributos determinados por la Constitución, como en el caso de Brasil y México.

Los decretos-leyes son actos dictados por el Poder Ejecutivo, por iniciativa propia, sometidos a ratificación o rechazo del Poder Legislativo, a los que la Constitución otorga fuerza de ley.

Estos apartamientos se registran en casi todos los Estados democráticos de Europa y América Latina. Argentina y Uruguay aparecen como la excepciones,

3.1.2.3. España.

El sistema de la Constitución española de 1978 está influido por la Constitución italiana.

La reserva de ley presenta las mismas dudas de interpretación. El art.31.3 guarda notorio paralelismo con el art. 23 de aquella, al decir: "Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Otras disposiciones, como los art. 133 y 134, inc. 7, contribuyen a plantear las mismas dudas que en el derecho italiano. En consecuencia, sería legítimo el uso de los llamados " reglamentos delegados".

En cuanto a la delegación, cabe señalar en primer término que esta permitida por el art. 82 solamente sobre " materias determinadas no incluidas en el art. anterior", que se refieren a las leyes orgánicas que regulan " los derechos fundamentales y las libertades públicas".

Toda esta normativa ha llevado a la interpretación de que la Constitución española consagra un sistema de delegación atenuada y que en consecuencia está admitida la delegación en materia tributaria.

La delegación reconoce dos regímenes: " la realizada mediante bases de leyes para la aprobación de nuevas leyes, o por ley ordinaria cuando se trate de refundir varios textos legales en uno solo".

" Las leyes de bases delimitarán con precisión el objeto y alcance de la delegación y los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio."

3.1.2.4. Portugal.

La Constitución vigente prevé la delegación en sus art. 168 y 201.

La asamblea legislativa debe " definir o objeto, o sentido, o extensao e a duracao da autorizacao"

3.1.2.5. Alemania Federal.

La Ley fundamental de la República Federal Alemana prevé la delegación en su art. 80, en los siguientes términos:

El gobierno federal, un ministro federal, o los gobiernos de los Länder, podrán ser autorizados mediante ley a dictar decretos. En la ley se deberá determinar el contenido, el objeto y el alcance de la autorización otorgada. En tales decretos se mencionará su fundamento jurídico. Cuando la ley prevea que una

autorización para dictar decretos podrá ser delegada, la delegación deberá efectuarse por decreto.

Estos reglamentos jurídicos son preceptos generales que se inmiscuyen en la esfera jurídica del ciudadano de forma obligatoria y de mandato, pero que no se han realizado por medio de un procedimiento legislativo formal. Solo pueden ser emitidos en base a una autorización legal especial. Es necesario que el legislador determine e indique los límites de la regulación que en cuestión corresponde, quien ha de dar el reglamento y que finalidad debe servir esta regulación.

3.1.3. Situación General en América Latina.

Chile conoció en su Constitución de 1925, vigente hasta 1980, el instituto de la delegación de competencias, admitido por vía de la interpretación de algunas disposiciones constitucionales que implícitamente la reconocían, Posteriormente se produjo la reforma de 1970, que la aprobó expresamente, siguiendo el modelo europeo.

El instituto ha sido incorporado a las constituciones de varios países, cuyas soluciones pueden ser clasificadas en dos grupos: delegación amplia, de tipo europeo, en Colombia, Perú y Venezuela, y delegación restringida a determinados impuestos, en Brasil y México. Colombia y Brasil conocen por vía constitucional el instituto de los decretos-leyes. El Ecuador ha sancionado recientemente el régimen de leyes de urgente consideración, que por su organización se asemeja mas bien al tipo de los decretos-leyes, y en una solución original, excluye a las tasas y las contribuciones especiales., las que se "crearan y regularan de acuerdo con la ley"(art. 53).

3.1.3.1. Colombia.

La Constitución vigente en 1981, prevé en su art. 76, relativo a las funciones del Congreso, la posibilidad de delegación en condiciones amplias. El inciso primero establece que el Congreso, " a solicitud del gobierno, (tiene la atribución de) revestir *pro tempore*, al presidente de la Republica, de precisas facultades extraordinarias cuando la necesidad lo exija o las conveniencias políticas lo aconsejen".

La aplicabilidad de esta disposición en materia tributaria fue objeto de discrepancias, por cuanto el art.43 dice que " en tiempo de paz, solamente el

Congreso, las asambleas departamentales y los consejos municipales podrán establecer contribuciones”. La doctrina y la jurisprudencia de la Corte suprema de Justicia optaron decididamente por la aplicabilidad.

La gran amplitud en que se puede efectuar la delegación de competencia esta compensada por el reconocimiento expreso de las potestades inherentes a los parlamentos, de legislar en el futuro sobre la misma materia. El inc. 2 del art.72 reconoce al Congreso la facultad, en todo tiempo y a iniciativa propia, de “derogar, modificar o adicionar sin limitación de materia los decretos así dictados”.

3.1.3.2. Venezuela.

La Constitución de Venezuela admite también, en condiciones muy amplias, la posibilidad de la delegación, con referencia expresa en materia financiera. El art. 190, inc. 8, dispone que es atribución del presidente de la Nación “dictar mediadas extraordinarias en material económica y financiera, cuando así lo requiera el interés publico y haya sido autorizado para ello por ley especial. Esta disposición debe complementarse con lo establecido por los art. 224, 266, inc. 2 y 241, relativo este ultimo a las facultades del Ejecutivo en “estado de emergencia”.

El Código Orgánico Tributario de 1982, enumera en su art. 2, entre las fuentes de derecho tributario, “las leyes y los actos con fuerza de ley”, lo que, dada su categoría de Ley Orgánica, superior a la ordinaria, significa un reconocimiento de la posibilidad de que el Poder Ejecutivo dicte normas tributarias materiales.

3.1.3.3. Perú.

La constitución de 1979 estableció diversos apartamientos, que vinieron a regularizar una practica al margen del ordenamiento jurídico de la Constitución de 1933, tanto por los gobiernos de ipso como por los gobiernos constitucionales a partir de 1968.

El art. 188 establece que “el Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre las materias y por el termino que especifica la ley autoritaria”.

Por su parte, el art. 211, sobre atribuciones y obligaciones del presidente de la Republica, contiene disposiciones más amplias, cuyo significado ha suscitado

interpretaciones dispares. El numero 10 parece coincidir con el citado art. 188; el numero 20 lo autoriza a " dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera, cuando así lo requiera el interese nacional, y con cargo a dar cuenta al Congreso", y el 22 a regular " tarifas arancelarias".

Es el régimen más amplio de desplazamiento de la competencia legislativa que conoce el derecho comparado, utilizado al máximo por los últimos gobiernos, incluso el actual.

3.1.3.4. Brasil

En materia de delegación de competencia presenta la característica poco común de restringir las posibilidades a determinados impuestos enumerados taxativamente en la Constitución. La enumeración ha variado en las ultimas constituciones; en la de 1988 comprende los impuestos a las importaciones, a las exportaciones, los productos industrializados y las operaciones de crédito, cambio y seguros o relativas a títulos o valores mobiliarios. Para estos impuestos el art. 153, que los enumera, establece que "ha facultado al Poder Ejecutivo atendiendo a las condiciones y limites establecidos por ley, alterar las alícuotas".

Este es un apartamiento mínimo del principio de legalidad, restringido a determinado impuestos y bajo las condiciones y limites que establezca el Poder Legislativo en cada caso. Cabe destacar que la norma vigente no incluyó la posibilidad de alterar la base de calculo, que figuraba en la cara anterior.

La referencia expresa a las alícuotas constituye un argumento corroborante de la tesis de que estas están comprendidas en el concepto de reserva absoluta de ley. Para que el Poder Ejecutivo pueda alterarlas es necesario que la Constitución autorice la delegación de competencia.

3.1.3.5. México.

La Constitución establece un régimen similar al brasileño, pero limitado " a las cuotas de las tarifas de exportación e importación", no solo para modificarlas, sino también para " crear otras". Impone también la aprobación del Congreso.

3.1.4. Características de los decretos –leyes.

Los decretos leyes son actos dictados por el Poder Ejecutivo sobre materias reservadas a la ley formal, que tienen eficacia jurídica provisoria, hasta tanto sean ratificados o rechazados por el Poder legislativo.

El instituto tiene escasa difusión el derecho comparado. Los ejemplos mas destacados por su armonización con el principio de legalidad son los de Italia., Colombia y últimamente Brasil en su reforma de 1988. En el otro extremo cabe mencionar el de Perú, Francia, en su Código Aduanero, sin previsión constitucional que lo autorice, tiene un régimen similar, sujeto a ratificación legislativa.

El art. 8 permite que el gobierno, por decreto dictado en consejo de ministros, modifique las tarifas de importación, las suspenda y las restablezca, decreto que se remitirá como proyecto de ley a la Asamblea General, manteniendo su vigencia hasta que esta se pronuncie. Este es un caso de decreto-ley no previsto en la Constitución.

En nuestro derecho hay un antecedente aislado de este mecanismo inconstitucional. Un decreto del 17 de marzo de 1934, modifico la tasa de un impuesto aduanero, estableciendo su aplicabilidad desde la fecha de su publicación y enviándolo simultáneamente al órgano legislativo como proyecto de ley, el cual finalmente fue aprobado.

El decreto-ley es el instrumento mas apto para satisfacer las necesidades de urgencia, insitas a ciertos impuestos, especialmente a los aduaneros y a los impuestos al consumo.

3.1.4.1 Situaciones en que procede.

El campo de acción de este instrumento jurídico esta restringido a determinadas situaciones extraordinarias definidas como variantes en cada ordenamiento. En Italia, " en casos extraordinarios de necesidad o urgencia"; en España, que sigue también el modelo italiano, lo admite " en caso de extraordinaria y urgente necesidad".

La constitución brasileña de 1988, bajo la denominación de " medidas Provisorias", introdujo variantes importantes con respecto al régimen anterior, de decretos-leyes, manteniendo, con distintas palabras, el requisito de"

relevancia y urgencia". Como se puede ver el sistema coincide notablemente con el italiano, tanto de fondo como de forma.

Colombia admite los decretos-leyes en caso que se declare el estado de emergencia, detalladamente regulado en el art. 122 de la Constitución. Procede cuando ocurran hechos que perturben en forma grave e inminente el orden económico o social del país, y los decretos-leyes que se dicten estarán "destinados exclusivamente a conjurar la crisis".

Tales decretos solamente podrán referirse a materias que tengan relación directa y específica con la situación que determine el estado de emergencia.

El gobierno, en el decreto en que declare el estado de emergencia, señalará el término dentro del cual va hacer uso de las facultades extraordinarias a que se refiere este artículo y convocará al Congreso, para los 10 días siguientes al vencimiento de dicho término. El Congreso examinará el informe motivado que le presente el gobierno sobre las causas que determinaron el estado de emergencia y las medidas adoptadas.

El Congreso podrá en todo tiempo, y a iniciativa propia, derogar, modificar o adicionar las materias específicas de los decretos a que se refiere este artículo.

Durante el estado de emergencia económica el gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores consagrados en leyes anteriores.

3.1.4.2. Materias excluidas.

En lo que respecta a la materia tributaria en general no hay dudas de que es aplicable el decreto-ley. El problema se presenta en si es aplicable al derecho tributario material y en particular en lo que respecta a la creación de tributos.

La solución aparece clara en sentido afirmativo en Colombia e Italia, en esta última incluso vinculada a su origen histórico con los impuestos aduaneros.

No sucede lo mismo en España y Brasil.

En España el problema se plantea por la prohibición que el art. 86, hace en el sentido de que los decretos-leyes no pueden afectar " los derechos y libertades de los ciudadanos regulados en el título I", en el cual se regulan los deberes tributarios por medio de la ley.

De la interpretación del citado artículo se llega a la conclusión de que la exclusión del decreto-ley, por lo que afecta al título I, debe quedar reducido a los que podríamos llamar el estatuto personal del ciudadano, pero no a

materias, como la tributaria, que desde luego no puede integrarse a dicho estatuto.

La doctrina y la jurisprudencia en esta caso parece inclinarse en el sentido de que los decretos-leyes pueden referirse a la materia tributaria, respetando la reserva de ley, al menos en lo que respecta a la cuestión de los tributos.

En Brasil, bajo el régimen constitucional anterior hubo grandes discrepancias en la doctrina acerca del alcance de la disposición que autorizaba al presidente de la Republica a expedir decretos-leyes en diversas materia enumeradas en el art. 55, entre ellas, " finanzas publicas, inclusive normas tributarias". La doctrina y la jurisprudencia han interpretado que la norma comprendía la creación de tributos; otros tributistas, entendieron que este aspecto se mantenía dentro del concepto de reserva absoluta de ley.

La nueva constitución, en el art. 62, no hace referencia alguna a la materia tributaria. Por otra parte, el art. 61, establece que son de iniciativa privativa del presidente de le Republica las leyes que dispongan sobre..." materia tributaria"; además el art. 64 establece un régimen especial de urgencia en el tramite legislativo de los proyectos de ley de iniciativa privativa del presidente. Estas disposiciones hacen posible la interpretación de que están admitidos los decretos-leyes que creen o aumenten tributos. Esta parece ser la situación actual con la oposición de gran parte de la doctrina.

Capítulo IV.

El principio de legalidad ante el dictado de los decretos de necesidad y urgencia por el Poder Ejecutivo Nacional.

4.1. Introducción.

Resulta de indudable certeza que el poder imponer contribuciones sobre las personas y sus bienes es esencial a la existencia misma del gobierno. La corte suprema de los Estados Unidos al respecto señaló que puede ser legítimamente ejercida – la imposición de contribuciones – sobre los objetos a lo que es aplicable con la máxima amplitud con que el gobierno pueda desear aplicarlo. La única garantía contra el abuso de este poder se halla en la estructura del propio gobierno. Al imponer una contribución, la legislatura actúa sobre los electores, esto importa en general una garantía suficiente contra la imposición errónea y opresiva. Por lo tanto el pueblo de un Estado otorga a su gobierno el derecho de imponer contribuciones sobre él mismo y sobre sus bienes; como las exigencias del gobierno no pueden ser limitadas, no establece ningún limite al ejercicio de éste derecho, confinando en el interés del legislador y en la influencia de los electores sobre sus representantes, para protegerse contra el abuso. Se refuerza esta idea, como quedo plasmado en un fallo de la Corte Suprema, “ Eves Argentina s.a.”, del 14-10-1993, donde ninguna carga tributaria puede ser exigida sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, validamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones: el Poder Legislativo.²¹

4.2. Las facultades reglamentarias de la administración.

La Carta Magna de 1994, en su art. 99, inc.2, dentro del Capitulo Tercero, le otorga al Poder Ejecutivo 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.

Las facultades reglamentarias propias del Poder Ejecutivo, se materializan en actos administrativos clasificados por la doctrina en reglamentos autónomos, delegados y de ejecución.

Entonces si es valida constitucionalmente la delegación de la facultad de reglamentar del Poder Ejecutivo a órganos jerárquicos dependientes- en esta caso la AFIP-. Respecto a este interrogante la Corte Suprema se expidió

²¹ **Alejandro Marcelo Liberman**, “ Cuadernos de doctrina y jurisprudencia tributaria”, Ed. Nueva Técnica, Buenos Aires, año 2000, pag. 125 y 126.

favorablemente, siempre y cuando no se altere el espíritu de la ley con excepciones reglamentarias al ejercer dichas facultades. Sobre esto la Constitución de Bolivia señala en su art. 30 la imposibilidad de delegar las facultades conferidas a los poderes públicos ni atribuir al ejecutivo otras que aquellas expresamente acordadas en la Constitución.

El Poder Ejecutivo en su facultad reglamentaria, no puede alterar el espíritu de las leyes, no puede contradecirlas, cercenarlas ni desviarlas de su verdadero objeto. Si ello fuera así, se observaría un total sometimiento por parte del Poder Legislativo.

En este mismo sentido, en la ley 11683, en su art. 7, habilita al Director general, a impartir *normas generales obligatorias* para los responsables y terceros.

La Corte Suprema ha admitido, que las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo sean delegadas a entes administrativos de su dependencia; *aun cuando resulta en algunos casos dificultades para hallar el justo medio y la razonabilidad, cuando la reglamentación restringe los derechos garantizados por la Constitución Nacional.*²²

Tal es el caso del fallo " Buombicci, Neli Adela" del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2 del 15-03-1991, que aclara que poner en un plano de igualdad a la ley del Congreso con la resolución administrativa, en cuanto a su conocimiento y obligatoriedad, sería atentar contra la división de poderes, cuestión ésta inaceptable para un sistema democrático y republicano como lo establece nuestro esquema constitucional.

En otros párrafos sigue diciendo que la legislación no solo coincide con la oral y el sentido común actual sino peor, en algunos casos se le contrapone, y esto agravado por la multiplicidad de decretos, resoluciones, etc., que una mala práctica quiera darle la misma jerarquía que se le da a la ley del Congreso.

El art. 7 de la ley 11683 y su modificación expresan lo siguiente:

"El Director General está facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros en las materias en que las leyes autorizan a la Dirección General para reglamentar la situación de aquellos frente a la Administración. Dichas normas entrarán en vigor desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial y regirán mientras no sean modificadas por el propio Director o por las Secretarías de Estado de hacienda.

²² Alejandro Marcelo Liberman, ob. Cit. Nota 19, pag. 127.

En especial podrá dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos: Inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables; inscripción de agentes de información y obligaciones a su cargo: promedios, coeficientes y demás índices que sirven de base para estimar de oficio la materia imponible así como fijar el valor de transacciones de importación y exportación cuando fuere necesario, forma y plazo de presentación de declaraciones juradas y de los formularios de liquidación, administrativa de gravámenes; modos, plazos y formas extrínsecas de su percepción, así como la de los pagos a cuenta, anticipos, accesorios y multas; creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información; libros y anotaciones que de modo especial deberán llevar los responsables y terceros, así como el término durante el cual deberán conservarse aquellos, los documentos y demás comprobantes; deberes de uno y otros ante los requerimientos tendientes a realizar una verificación, requerir información con el grado de detalle que estime conveniente de la inversión, disposición o consumo de bienes efectuado en el año fiscal, cualquiera sea el origen de los fondos utilizados (capital, ganancias gravadas, exentas o no alcanzadas por el tributo) y cualquier otra medida que sea conveniente para facilitar la fiscalización.²³

El art.7 del decreto 618/97 (B.O. 14-07-97), crea el nuevo organismo que concentra la antigua Administración Nacional de Aduanas y la Dirección General Impositiva, que es la Administración Federal de Ingresos Públicos, y además de agregar nuevas facultades a la autoridad máxima de dicho ente autárquico.

Se agrega al art. anterior los siguiente:

Art.7, ap.9. Suspensión o modificación, fundada y con carácter general, de aquellos requisitos legales o reglamentarios de naturaleza meramente formal, siempre que no afectare el control aduanero, la aplicación de prohibiciones a la importación o a la exportación o al interés fiscal; Ap. 10. Dictado de normas estableciendo requisitos con el objeto de determinar la lícita tenencia de mercadería de origen extranjero que se encontrare en plaza, a cuyo efecto podrán exigirse declaraciones juradas de existencia, estampillado, marcación

²³ Ley 11.683. Procedimientos fiscales, Aplicación tributaria, 1995, Buenos Aires.

de mercadería, contabilización en libros especiales o todo otro medio o sistema idóneo a tal fin; Ap. 11Cualquier otra medida que sea conveniente de acuerdo a lo preceptuado en el primer párrafo del presente artículo, para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior a cargo del organismo.

4.2.1.El dictamen 24/79 (D.A.T.J.)

Este dictamen hace algunas aclaraciones y sienta ciertos conceptos sobre la función reglamentaria, y son:

- El Poder Ejecutivo ejerce principalmente la función reglamentaria la cual fue caracterizada por la Corte Suprema (CSJN, Fallos 143:432) como “ una facultad específica comprensiva de todas aquellas modalidades de **interés secundario o de detalle indispensable** para la mejor ejecución de la voluntad legislativa...”. Esa facultad, se concentra en actos administrativos denominados reglamentos.
- La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo son el resultado de una autorización del Poder Legislativo para dictar ciertas normas que originariamente son de su competencia.
- El órgano legislativo señala las condiciones de la cuestión legislada y el Ejecutivo completa esa labor a través de la reglamentación integradora de los detalles que la norma general no pudo prever, **dentro de los límites fijados por ése órgano, y siempre, claro está, que no se trate de alguna materia, o de algunos aspectos de la misma que deba ser regulada mediante una ley en sentido formal.**
- Los reglamentos delegados no surgen expresamente de la norma constitucional; no obstante ello, se interpretó que están implícitamente incluidos en la facultad reglamentaria del mencionado poder.
- Para que la delegación sea constitucionalmente válida, el órgano legislativo debe definir con todos sus elementos la cuestión regulada y habilitar al Ejecutivo para que “ ensanchando” su función reglamentaria, que, comúnmente, por su contenido técnico, requieren de la participación de un cuerpo administrativo especial.
- **Resultan indelegables las facultades** privativas del Congreso – por ejemplo, dictar los Códigos de Fondo – y aquellas **que, directa o**

indirectamente, puedan alterar los derechos y garantías de las personas, previstos por la primera parte de la Constitución Nacional.

- Puede ocurrir que el Legislativo delegue en el Ejecutivo el dictado de ciertas disposiciones que, en principio, debían estar contenidas en una ley en sentido formal.
- La obligación fiscal tiene elementos constitutivos, que son los sujetos de la relación, el objeto o prestación y la causa. Estos son materia de ley formal. Pero las modalidades como el plazo, la forma (pagos parciales) conciernen a la ejecución de la obligación y no a su “constitución”. También esto debe ser determinado por la ley formal, pero el legislador puede delegarlo en el Poder administrador, que es, por lo demás quien ejecuta la ley.
- Las facultades reglamentarias delegadas deben interpretarse necesariamente, con un criterio restrictivo en razón de los principios constitucionales de la división de poderes del Estado y de la legalidad del impuesto. El legislador puede habilitar al Director General para que establezca las “modalidades” de la relación jurídica fisco-contribuyente y que se vinculan, principalmente, con la recaudación, fiscalización y determinación de los impuestos a cargo de la repartición.
- Los elementos constitutivos de la relación, por el contrario, deben ser claramente previstos por la norma legal y solo puede quedar librado a la decisión administrativa la especificación de algún punto ya contenido en el marco genérico de esa norma. El hecho imponible en sus aspectos objetivo y subjetivo, entonces, debe ser configurado plenamente por el órgano legislativo para cumplir acabadamente con las referidas exigencias constitucionales.

4.2.2. La circular 1323/94.

Las circulares son disposiciones vinculantes para órganos de la dirección, que el director general dicta a los fines de ordenar e instruir a sus subordinados sobre distintos aspectos.

Pueden tener un valor interpretativo, aclaratorio o recordatorio, pero no deben contener carácter normativo directo para los contribuyentes o responsables, y de allí que no se prevé legalmente un medio para recurrirlas.

En esta caso una circular emanada por el poder administrador fiscal, establece criterios de imputación de pagos, que se contraponen al sistema implementados por el art. 33 de la ley de procedimientos fiscales.

Este criterio aplicado por la Dirección pretende exteriorizar sus interpretaciones y aclaraciones a través de circulares, cuando sabemos que debería hacerlo mediante resoluciones generales interpretativas.

4.2.3. La instrucción 765/96.

La referida instrucción emanada por la Dirección General Impositiva, en su oportunidad trató de no admitir la inscripción de las sociedades en formación, cuando la ley 19.550 le otorga personalidad y capacidad a las sociedades de ésta índole.

Lo único que puede derogar ésta instrucción es otra instrucción o norma de igual o menor rango jurídico, pero nunca ir en contra de una ley y menos aún provocar la inactividad del contribuyente como consecuencia de no querer otorgarle el CUIT y por ende imposibilitarlo en su funcionamiento.

Una instrucción contiene directivas emanadas de la Dirección superior de la repartición fiscal, a sus inferiores jerárquicos, para dirigir su actividad y determinar formas de actuar ante los aspectos a que alude el mandato impartido. Además, son de cumplimiento obligatorio para los órganos inferiores de la repartición fiscal.

4.3.Casos de Violación al principio de legalidad por delegación de facultades tributarias.

Sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria, lo cual significa que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer.

Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir ese monto.

En materia de derecho tributario sustantivo, es decir, aquellas normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerlas y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas, ni otorgarse poderes discrecionales a la Administración para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros.²⁴

El doctor Giuliani Fonrouge ("Derecho fiscal", vol.1, pág.301) dice: "En la Argentina el art. 19 de la Constitución Nacional, dispone que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley..., el art. 44 confiere a la Cámara de diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones, y además la CN atribuye al Congreso la facultad de imponer contribuciones directas. La creación de impuestos, es facultad exclusiva del Poder Legislativo y no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravadas por la ley".

El doctor García Belsunce en su trabajo "El principio de legalidad en el Derecho tributario", luego de un extenso desarrollo de dicho principio concluye: "Mantenemos como principio incólume que los tributos de cualquier naturaleza y especie, sólo pueden ser creados en todos los elementos que integran la obligación tributaria, así como lo referente a su extinción, a las exenciones, a las infracciones y sus correspondientes penas, en virtud de ley material y

²⁴ **Jarach, Dino** , "Curso superior de derecho tributario", Ed.DePalma, 1969, Buenos Aires, pág. 107 y 111/112.

formal, siendo inconstitucional la delegación en el Poder Ejecutivo de la facultad de crear o tipificar o determinar todos o algunos de esos elementos por ley material, no formal”.

4.3.1. Ley 11.683 de procedimiento tributario.

El art. 7 (expuesto anteriormente), faculta a la Administración para la “creación, actuación y supresión de agentes de retención, percepción e información”, lo que hace al aspecto subjetivo del hecho imponible y la creación de terceros responsables, que sólo por ley pueden ser establecidos (art. 19 de la Constitución Nacional). Con esto se relaciona el art. 29: “La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la AFIP, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en que casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción”.

Pero quizá donde mejor se advierte la extrema delegación de facultades es en art.31, que faculta a la AFIP a suspender y modificar disposiciones legales. La Norma citada establece:”Si la Administración considera que la aplicación de las disposiciones relativas a la percepción previstas por las leyes no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, o la perjudicasen , podrá desistir de ella, y disponer otras formas y plazos de riesgo”.

De lo expuesto resulta inadmisibile que ni el Poder Ejecutivo ni la AFIP puedan no aplicar o modificar normas legales, cualquiera sea el marco en que se haga. Esta norma ha sido invocada por primera vez por la DGI para dictar la resolución General 2865, que al establecer un régimen especial de ingreso del IVA crea responsables que no son agentes de retención, ni de percepción ni los ingresos son anticipos ni pagos provisorios de impuestos, y afecta acuerdos comerciales privados, por lo que ha sido calificada de ilegal.

4.3.2. Impuesto a las Ganancias.

En la Ley de Impuesto a las ganancias, encontramos el art.10 que presume que las agencias de noticias internacionales obtienen ganancias netas de fuente argentina iguales al de la retribución bruta, tengan o no sucursal en el país. En el párr. 2 encontramos una delegación contraria al principio de legalidad tributaria:”Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional a fijar con carácter

general porcentajes inferiores al establecido en el párrafo anterior cuando la aplicación de aquél pudiere dar lugar a resultados no acordes con la realidad”.

La siguiente delegación la encontramos en el art.20 sobre exenciones al incluir en el inc. K: “las ganancias derivadas de títulos, acciones, cédulas, letras, obligaciones y demás valores emitidos o que se emitan en el futuro por entidades oficiales, cuando exista una ley general o especial que así lo disponga o *cuando lo resuelva el Poder Ejecutivo Nacional*.”

Hay una doble violación al principio de legalidad, uno en el sentido del impuesto a las ganancias, y otro cuanto a que los títulos de la deuda pública son modalidades de empréstitos, que sólo el Congreso puede establecer.

Finalmente el art. 39 dispone:” La percepción del impuesto se realizará mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma en que disponga la Dirección”.

La norma es análoga a la del art. 29, de la ley 11.683, ya analizado.

4.3.3.Impuesto a los Sellos Nacional.

Aquí hay un caso de ilegalidad muy singular. Por las leyes de coparticipación federal 20.221 y 23.548, la Nación y las Provincias se obligan a gravar sólo las operaciones monetarias efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21.526. Sin embargo por el período de vacancia legal que media entre una y otra ley, la Nación por la ley 23.495 gravó incluso las operaciones monetarias efectuadas por cualquier otra entidad. Es decir que por ley local, la Nación violó la ley federal excediendo las limitaciones que se había auto impuesto.

4.3.4.Impuesto al Valor Agregado.

Se efectúan delegaciones excesivas en la ley del IVA, de acuerdo con lo siguiente:

“**Art.45:** El Poder Ejecutivo Nacional queda facultado para:

- a) Reducir con carácter general la alícuota que rija para la determinación del gravamen.
- b) Modificar la lista anexa al art. 6 con carácter definitivo o temporal, mediante incorporaciones referidas a bienes finales de difundido consumo popular o exclusiones destinadas a evitar distorsiones en las

condiciones de competencia respecto de bienes similares de origen foráneo.

- c) Modificar la lista anexa al art. 6 mediante exclusiones que contemplen hechos imponderables comprendidos en el inc. c) del art. 3, en aquellos casos en que la obligación del locador sea la prestación de un servicio no gravado que se concreta a través de la entrega de una cosa mueble que sólo constituya el soporte material de dicha prestación, las que podrán extenderse a los hechos imponderables, ventas e importaciones cuando dichas exclusiones alteraran las condiciones de competencia.
- d) Adecuar las tablas anexas al art. 27 en oportunidad de operar las reducciones de tasa previstas en el precedente inc. a).
- e) Acordar a las misiones diplomáticas permanentes el reintegro del impuesto al valor agregado involucrado en el precio que se les facture por los bienes, servicios y locaciones gravados que utilicen para la construcción de locales de la misión, a condición de reciprocidad o cuando el Estado acreditante se comprometa a otorgar similares construcciones efectuadas por nuestro país en su territorio un tratamiento preferencial en materia de impuesto a los consumos, acorde con el beneficio que se otorga.

“Art.46: El Poder Ejecutivo queda facultado para:

- a) Reducir el plazo establecido en el art.13.
- b) Establecer que el crédito fiscal correspondiente a la adquisición de bienes de uso se compute en la forma establecida en el art. 11.²⁵

Dado lo expuesto podemos afirmar que la garantía de legalidad es letra muerta en los ordenamientos positivos nacionales y que en mérito a las leyes delegadas, se ha legitimado la transferencia de la facultad de crear tributos al Poder Ejecutivo, borrándose así una garantía esencial a la tributación y por implicancia a la garantía de la inviolabilidad de la propiedad.

²⁵ **Castellanos Fernando**, “ Casos de violación al principio de legalidad por delegación de facultades tributarias”, Revista La Ley Córdoba, num.6 ,Junio 1989.

4.4.Los decretos de necesidad y urgencia en la reforma Constitucional de 1994.

El nuevo texto constitucional reformado en el año 1994, viene a dejar atrás la discusión doctrinaria y jurisprudencial que en el marco del paradigma instaurado por el constituyente del 53/60, se planteaba; Joaquín V. González, en su "Manual de la Constitución Argentina" de 1890, se pronuncia a favor de la constitucionalidad de los decretos de necesidad y urgencia, en tanto sean sometidos a consideración del Congreso. No obstante no señala que consecuencia atribuirle a la delegación parlamentaria. Por su lado Sánchez Viamonte, no se pronunció sobre esto, pero sí sobre la ley marcial señalando que sería un caso de necesidad y urgencia, frente a la imposibilidad de funcionar del Poder legislativo, y en ausencia del Congreso o de los Tribunales Ordinarios, quienes tienen el poder, señala, deben actuar ante tales casos graves.

En una postura negatoria de la constitucionalidad de los mismos, se ubica Linares Quintana, siguiendo el ortodoxo criterio de que lo que no está previsto en la ley, no se puede hacer.

Sabido es que la tésis reformativa del 94, se orientaba hacia una atenuación del poder atribuido al Presidente. Dentro de la perfectibilidad, la reforma tuvo muchos puntos de equilibrio. Así, a ello contribuyen tres instituciones legislativas muy fuertes: 1) los decretos de necesidad y urgencia, 2) la delegación legislativa y 3) la promulgación parcial de las leyes.

La nueva Constitución, pone así término a dicha controversia, y contempla expresamente los decretos de necesidad y urgencia. Ciertamente, la circunstancia de regularlos no significa autorizarlos. "La gran cuestión que plantean los objetores de la constitucionalización de los decretos de necesidad y urgencia es la presunción de que regular dichos decretos implica autorizarlos. Grave error, ponerle reglas a una situación de excepción significa no otra cosa que limitarla. Si no hay reglas limitando el ejercicio de la necesidad y urgencia, será 'de facto' el que las gobernará, tal como ha ocurrido en los trescientos decretos del Presidente Menem".

Referíamos antes, que la orientación reformista estaba dada hacia la morigeración de las facultades presidenciales. El instituto en análisis, contribuye a ello. No obstante, la Constitución Material, hoy nos coloca ante una utilización indiscriminada del decreto o reglamento de necesidad y urgencia, proyectando una imagen desfavorable del mismo. A ello, se suma la ausencia de un marco normativo concreto que asegure el control parlamentario pertinente, y cierta jurisprudencia retrógrada de la Corte Suprema. Bien señala Germán Bidart Campos cuando dice " ...Es la manía del 'decretismo' síntoma de una tendencia autoritaria que refuerza con desmesura al sistema presidencialista, y frustra los intentos que con la reforma se hicieron para modelarlo y matizarlo".

La Constitución recientemente reformada, prevé el marco normativo en el cual una decisión del Poder Ejecutivo de naturaleza legislativa será, excepcionalmente válida, en tanto concurren las circunstancias que la misma norma establece. Esto nos señala el carácter excepcional de los decretos de necesidad y urgencia y por lo tanto la hermenéutica interpretativa de la norma habrá de hacerse en forma directa.

Ante todo eso, la interpretación de la excepción a la regla general debe hacerse de manera restrictiva.²⁶

El artículo 99 inciso 3 consagra la prohibición al Poder Ejecutivo de dictar disposiciones de carácter legislativo.

4.4.1. Análisis del artículo 99 de la Constitución Reformada.

El referido artículo 99, en su parte pertinente, nos dice:

Art. 99. El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

Inciso 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.

²⁶ www.justiniano.com

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 el 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 gabinete 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. Esa 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.²⁷

1- Principio Prohibitivo General.

Se expone esta pauta genérica en la segunda parte o cláusula del artículo mentado. *“El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo”*

Esta pauta debe ser directriz, y no perderse nunca de vista. Gobierna todo lo relativo a los decretos de necesidad y urgencia en la Constitución. Quiere decir, la regla es la prohibición bajo nulidad absoluta e insanable. Los decretos de necesidad y urgencia, son una excepción, y como tal de la interpretación de la norma, deberá ser restrictiva.

²⁷ Constitución Nacional Argentina, Art. 99.

2- Requisitos habilitantes de la competencia del Poder Ejecutivo.

Sentado ello, ¿cuáles son entonces las excepcionales circunstancias habilitantes de la potestad legislativa del poder ejecutivo?

Recurramos pues a la cláusula tercera del artículo "*Solamente - dice - cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes*".

Se trata, pues de las razones de necesidad y urgencia habilitantes de la competencia del poder Ejecutivo. Las razones que justifican el dictado de un reglamento de esta especie, deben existir simultáneamente en una situación caracterizada por:

- Una necesidad que coloque al gobernante ante la decisión extrema de emitir normas para superar una grave crisis o situación que afecte la subsistencia y continuidad del Estado o de grave riesgo social, en tal sentido, la emisión del acto ha de ser inevitable e imprescindible y su no dictado ser susceptible de generar consecuencias de muy difícil, sino imposible, reparación ulterior;
- Una proporción adecuada entre la finalidad perseguida y las medidas que prescribe el reglamento; y
- La premura con que deben dictarse las normas para evitar o prevenir graves riesgos comunitarios.²⁸

Las circunstancias excepcionales deben serlo de manera objetiva y realmente tales, de modo de evitar que los decretos de necesidad y urgencia sean excepcionales por el mero voluntarismo del presidente o por su urgencia personal o interese políticos o conveniencia partidaria.

Se autoriza entonces de modo excepcional las facultades legislativas del poder ejecutivo, en tanto concurren esos casos excepcionales que hagan imposible seguir los trámites ordinarios previsto por la Constitución Nacional para la

²⁸ **Cassagne, Juan Carlos,** "La reserva de ley y los decretos de necesidad y urgencia en la reforma constitucional" Revista de Derecho Administrativo. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 61:68.

sanción de las leyes. En rigor, se trata de una imposibilidad funcional y no la falta de posibilidad de cumplimiento del trámite legislativo por razones políticas, como puede ser no contar con el quórum necesario o las mayorías exigidas.

Esas circunstancias excepcionales que hacen imposible seguir el trámite parlamentario de sanción de normas, determinan las razones de necesidad y urgencia, fórmula que, constituye un concepto jurídico indeterminado¹

Introducir la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, resulta sumamente y de importante derivación a la hora de determinar el control judicial de los decretos de necesidad y urgencia.

Teoría de los conceptos jurídicos indeterminados:

Los conceptos usados por la una norma. pueden ser determinados o indeterminados. Los determinados delimitan el ámbito de realidad al que se refiere de manera precisa e inequívoca. En cambio si un concepto jurídico es indeterminado, la ley refiere una esfera de realidad cuyo límite no aparece bien precisado en su enunciado.

La teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, es común a todas las esferas del derecho. En el marco del derecho privado queda enmarcada dentro de la teoría general de la interpretación jurídica. A veces sin embargo, cuando son conceptos jurídicos muy indeterminados, su interpretación se plantea como un problema de lagunas "intra legem". En el ámbito del derecho constitucional y administrativo, la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados es compleja. No es sólo cuestión de resolver problemas de interpretación sino de establecer las razones a las que el poder judicial puede revisar las decisiones en esta materia tomada por la Administración Pública. Se trata de una teoría que se mueve en el ámbito de la dialéctica autoridad-libertad y cuya tarea específica es servir a la idea de someter el poder sistemáticamente a un juicio en el que cualquier ciudadano pueda exigirle cumplidamente justificaciones de su comportamiento ante el derecho

En la estructura de todo concepto jurídico indeterminado, es identificable:

- un núcleo o zona de certeza configurado por datos previos y seguros,
- una zona intermedia o de incertidumbre o Halo del Concepto mas o menos impreciso, y
- una zona de certeza negativa, también segura en cuanto a la extensión del concepto.

La dificultad de precisar la solución justa se concreta, en la zona de imprecisión o el “halo del concepto”.

Es una tesis por la cual la utilización de tales conceptos por una norma no significa por sí solo la atribución de elegir discrecionalmente entre varias soluciones posibles aquello que en cada caso se considere conveniente u oportuno, esta tesis no admite más que una solución concreta y por lo tanto la corrección de la decisión que se tome puede ser controlada judicialmente sin que tal control implique una mera sustitución de criterios sino el resultado de la búsqueda **de una solución justa**.

Esta teoría reduce la discrecionalidad administrativa eliminando la arbitrariedad, mediante el sometimiento a control judicial de todo aquello que debe ser juzgado en términos de legalidad o de justicia.

La exposición y el señalamiento de estos aspectos, resultan sumamente operativos al tiempo de estudiar el control judicial de los decretos de necesidad y urgencia.

3- Procedimiento de elaboración de los decretos de necesidad y urgencia.

Al requisito de las situaciones excepcionales, y la imposibilidad del tratamiento parlamentario, debemos sumar ciertos condicionamientos formales:

- El decreto de necesidad y urgencia debe surgir de un acuerdo general de Ministros. Así lo establece el ya señalado artículo 99, “... *los que serán decididos en acuerdo general de ministros*”.

- El Jefe de Gabinete debe someterlo a consideración debe refrendarlo y someterlo a consideración de la Comisión Bicameral Permanente. Volviendo al artículo del acápite anterior, éste nos dice en sus cláusulas tercera in fine y cuarta: ...” *que deberán refrendarlos conjuntamente con el jefe de gabinete 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 ...”*

En orden a la interpretación del plazo, la doctrina coincide en que habrán de reputarse corridos. Conforme Bidart Campos, Quiroga Lavié, Comadira, entre otros.

- La Comisión Bicameral Permanente en el plazo de diez días (interpretables como corridos), debe elevarlo al plenario de cada Cámara. Debe destacarse que esta Comisión Bicameral, Permanente en su seno debe respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara.
- Finalmente las Cámaras habrán de considerar el despacho de la Comisión Bicameral Permanente de manera inmediata.

Capítulo especial merece la última parte de la cláusula cuarta del artículo 99 cuando establece que *“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”*.

Tal previsión constitucional, no ha sido aún efectivizada.

En este orden, atento la no existencia de la Comisión Bicameral Permanente por la omisión del Poder Legislativo, ello le hace decir a Bidart Campos que el mecanismo del seguimiento y control de los decretos de necesidad y urgencia está paralizado. Por ello, mientras tanto, el Presidente no podrá dictar decretos de necesidad y urgencia, y los que ha hecho, son inconstitucionales, de nulidad absoluta e insanable.

4- Limitación material de los decretos de necesidad y urgencia.

A las limitaciones procedimentales expuestas, debemos señalar asimismo otras de orden sustancial. El artículo de rito, preceptúa que las medidas legislativas del Poder Ejecutivo "... *no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos*"

A pesar de que de manera taxativa la norma prevé los supuestos vedados, dicha previsión debe interpretarse de consuno con las previsiones del artículo 29 de la Constitución Nacional. En este sentido lo señalan con claridad Zárate y Agüero Piñero al sostener "... El intocado artículo 29 impone límites claros en cuanto a la restricción de derechos y garantías individuales; por lo tanto, materias como el acceso a la jurisdicción o la modificación de los efectos de la cosa juzgada no podrán ser objeto de esta facultad, aun cuando sabemos que existen peligrosos precedentes en dicho orden".

5- Control legislativo de los decretos de necesidad y urgencia.

Tal como señaláramos en el punto 3, en oportunidad de analizar la dinámica procedimental de elaboración y seguimiento de los decretos de necesidad y urgencia, ha quedado sentado que la Constitución le atribuye al Congreso el control de los mismos. Sin embargo, ha quedado asimismo sentado que ella misma no ha previsto el trámite ni los alcances de la intervención del Congreso sino que lo ha dejado subordinado a una ley especial.

Uno de los aspectos más tratados por la doctrina constitucional y administrativista, se vincula con la aprobación tácita de los decretos de necesidad y urgencia. Con fundamento en las disposiciones del artículo 82 de la Constitución Nacional que establece "La voluntad de cada Cámara debe manifestarse expresamente; se excluye, en todos los casos, la sanción tácita o ficta", la buena doctrina señala que ni siquiera una ley que reglamente el trámite y los alcances de la intervención del Congreso podrá prescribir que el silencio implique la aprobación tácita del decreto de necesidad y urgencia.

En este aspecto, Cassagne, y en atención a nuestra Constitución material, señala que "la seguridad jurídica exige que se mantenga la vigencia de los decretos de necesidad y urgencia hasta tanto él sea derogado formalmente por el congreso o declarado inconstitucional por el Poder Ejecutivo"

¿Podría el presidente hacer uso de la prerrogativa de vetar la ley que rechace o derogue un decreto de necesidad y urgencia?.

Parece imposible atribuir constitucionalidad a una hipótesis de esta naturaleza, toda vez que el ejercicio de la prerrogativa de un veto con tal contenido, violaría el principio de división de los poderes, en razón de que la competencia de control de los decretos de necesidad y urgencia le ha sido constitucionalmente atribuida al Parlamento. Pensar de modo contrario, sería atentatorio con la previsión del artículo 99 inciso 3.

Hay diversos proyectos legislativos acerca de las peculiaridades que debe tener el contralor parlamentario de los decretos de necesidad y urgencia. Entre las características que debieran preverse, podemos señalar: 1- debe contener un trámite común para efectuar tanto el control de los decretos en cuestión como la promulgación parcial de las leyes, 2- deberá abstenerse la futura norma de agregar nuevas exigencias sustanciales y adjetivas, 3- la composición de la Comisión Bicameral Permanente deberá asegurar la representación en paridad de diputados y senadores y ser reducido su número, para evitar dilaciones en el tratamiento del despacho, sin dejar de lado la representación política de las minorías.

6- Control judicial de los decretos de necesidad y urgencia.

No sólo es dable señalar el contralor parlamentario a los que deben ser sometidos los decretos de necesidad y urgencia, sino también el contralor por órganos jurisdiccionales.

En este sentido, sería aceptable un control jurisdiccional amplio, lo que significa atribuirle a los jueces plenitud para el control efectivo, tanto de la existencia misma de las situaciones de necesidad y urgencia habilitantes para el ejercicio de la potestad in examine, como del trámite de dictado del decreto de necesidad y urgencia. Demás está, por supuesto el contralor de su proporcionalidad o razonabilidad de la medida.

Entre la doctrina partidaria de este control jurisdiccional amplio, merece destacarse Bidart Campos, Comadira, Cassagne, y Quiroga Lavié. En la otra vereda, Barra.

La originaria jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, marcaba una esperanza para garantizar la razonabilidad de los decretos de necesidad y urgencia, frente a una falta de eficacia en el control parlamentario de los mismos.

En conclusión, podemos decir que debería recurrirse a la idea relativa a que la cuestión de la necesidad y urgencia configura lo que en términos de teoría se señalaran como conceptos jurídicos indeterminados. La constitución formal, viene a autorizar los decretos de necesidad y urgencia pero a limitar rigurosamente su aplicación. Habrá pues un proceso subsuntivo al momento del dictado del decreto de tales características, y por lo tanto el mismo será susceptible de revisión jurisdiccional. Sostener la tesis contraria, significaría que el dictado de decretos de necesidad y urgencia implica una potestad discrecional del Poder Ejecutivo, que por tanto deviene irrevisable judicialmente.

El peligroso uso abusivo de los decretos de necesidad y urgencia y la reciente y complaciente orientación jurisprudencial, nos mueve a exigir un enérgico control y freno a su uso, asumiendo tanto el Poder Legislativo el protagonismo constitucionalmente atribuído, como el Poder Judicial, su rol de tribunal de garantías constitucionales.

La previsión de situaciones de grave riesgo social, que requieran de respuestas urgentes no susceptibles de generarse por el órgano constitucional al que compete el ejercicio normal de la función legislativa, es una cuestión que integra la propia dialéctica del Estado de Derecho”, debemos señalar que en todo caso el Estado de Derecho exige que se los limite a situaciones excepcionales y que tengan su origen en causas ajenas a quienes ostentan el poder, además de someterlos a un estricto control parlamentario y en casos concretos, judicial.

Capítulo V.

Análisis de Jurisprudencia Argentina.

5.1. Fallos 318:1154.Video Club Dreams v. Instituto Nacional de cinematografía.

En el caso "Video Club Dreams", la controversia se suscitó por el llamado "impuesto al video", derivado de dos normas emitidas por el Poder Ejecutivo – los decretos 2739/1991 y 949/1992 – los cuales, bajo justificación de emergencia cinematográfica, extendieron el hecho imponible establecido en la ley 17.741.

En efecto, aquellas disposiciones ordenaron que el impuesto establecido por el art.1 de la ley 17.741" equivalente al 10% del precio básico de toda localidad o boleto entregado gratuita u onerosamente para presenciar espectáculos cinematográficos en todo el país, y cualquiera sea el ámbito donde se efectúen", se aplicará además " a la venta o locación de todo tipo de videograma gravado destinado a su exhibición pública o privada, cualquiera fuese su género y la exhibición de todo tipo de película, cualquiera fuese su género, a través de los canales de televisión abierta o por cable y en los videobares y/o en todo otro local en los que la misma se realice por cualquier medio"(art. 1 del de.2736/91, modificado por el dec. 949/92).

El actor, inició acción de amparo para repeler el reclamo y alegó la inconstitucionalidad de dichos decretos.

Lo que se impugna son los referidos decretos dado que violan el principio de legalidad tributaria, dado que el Poder Ejecutivo ha extendido el hecho imponible creado por una ley a otro hecho imponible que es distinto y nuevo, aún cuando guarda relación con el primero, pues ambos se vinculan con la actividad cinematográfica.

El principio de legalidad tributaria no admite excepción ni mengua alguna, es decir, que tampoco es posible atenuarlo por extensión, analogía o conexión con el hecho imponible establecido en la ley.²⁹

Así se sostuvo, enunciando los límites impuestos por el principio de legalidad en materia tributaria, que "cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibió en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo y que ninguna

²⁹ Revista La Ley, 1995-D, pág.243.

carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales.³⁰

5.2. Fallo 319:3400. La Bellaca S.A.A.C.I.F y M. V. Dirección General Impositiva.

El decreto cuestionado en esta oportunidad, fue el decreto 435/1990, de necesidad y urgencia, donde en su art. 34, se incrementa la alícuota prevista en el art. 13 de la ley del Impuesto sobre los Capitales, para el período fiscal 1989.

El art. 34 del decreto 435/1190 en el 3% la alícuota establecida por la ley del impuesto sobre los capitales. De tal modo, el Poder Ejecutivo, mediante un decreto de necesidad y urgencia, incrementó la tasa prevista en una ley y modificó un elemento directamente determinante de la cuantía de la obligación.³¹

La Corte añadió en "La Bellaca" a la veda que pesaba sobre el Poder Ejecutivo desde "Video Club Dreams" de modificar o ampliar un hecho imponible – previsto por ley – la imposibilidad la alícuota – establecida por ley- .

La Corte se basó exclusivamente en el principio de legalidad en materia tributaria, sin tratar en absoluto las circunstancias que habilitan el dictado de éste tipo de normas.³²

La Constitución Nacional es categórica en cuanto prohíbe a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones.

Además en virtud del principio de legalidad en materia impositiva, existe una limitación infranqueable en ese campo para los decretos de necesidad y urgencia, conclusión corroborada por la reforma constitucional de 1994 (art. 99, inc. 3).

³⁰ Jurisprudencia anotada, ob. Cit. Nota 29, pág. 71.

³¹ Revista "La ley", 1997 – C, pág 25.

³² Jurisprudencia anotada, ob. Cit. Nota 29, pág. 72.

5.3. Fallo 320.1426 (1997).Horacio Levy y otro v. Ministerio de Economía de Economía y Superintendencia de Seguros de la Nación.

En el caso " Levy" se impugnó el decreto de necesidad y urgencia 2192/1986 que había derogado el " Fondo de estímulo" creado por el art. 81 de la ley 20.091, era una tasa uniforme que constituye un fondo público , pues fue creada por la ley en poder de imperio del Estado para solventar el cumplimiento de los gastos estatales, el decreto 2192/1986, resulta aplicable al personal de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Los beneficiarios de ese fondo dejaron de percibir, a causa de ese decreto, ese suplemento salarial. La cuestión en debate era de naturaleza estrictamente presupuestaria y no tributaria, en la medida en que se refiere al destino y afectación de un recurso ya ingresado sin modificar ninguno de los elementos que integran la relación jurídica existente entre el Fisco y el Contribuyente.

En cambio las disidencias consideraron que resultaba "evidente que el Poder Ejecutivo ha modificado el carácter de tasa del tributo allí previsto al disponer que lo producido por aquella no se destinaría a la creación del fondo de estímulo, contrariando en forma manifiesta la mencionada decisión legislativa expresada mediante la sanción de la ley 20.091.

Concluyeron ambos votos disidentes en que el Poder Ejecutivo hizo uso de facultades tributarias al modificar el tributo en la forma indicada.

De la misma forma en que no se puede crear tributos sin un marco legal, tampoco pueden ser modificados.³³

³³ **Jurisprudencia anotada**, ob. Cit. Nota 29, pág. 72 y 73.

5.4. Fallo 321:366(1998) Luisa Spack de Kupchik v. Estado Nacional.(ministerio de Economía).

En el caso " Kupchik" se cuestionaba el gravamen de emergencia a los activos financieros, existentes al 09/07/1989, establecido por decreto 560/1989.

La Corte Suprema citó los fallos de " Video Club Dreams" y " La Bellaca", para declarar inconstitucional el decreto que establecía cargas tributarias.

La Corte sostuvo que razones de "necesidad y urgencia" no pueden justificar el establecimiento de cargas tributarias por medio de decretos del Poder Ejecutivo, criterio concordante con lo establecido en el art. 99, inc. 3 de la Constitución Nacional, en tanto sanciona con la nulidad "absoluta e insaneable" a las disposiciones de carácter legislativo dictada por el Poder Ejecutivo dejando al margen los especiales supuestos en los que tales medidas son permitidas. Por consiguiente el decreto 560/1989, que estableció un gravamen de emergencia a aplicarse por una sola vez, sobre los activos financieros existentes al 09/07/1989, resulta inconstitucional.

Ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, es decir, validamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones.

Si bien en ciertos casos es admisible la retroactividad de las leyes tributarias, no debe acordarse tal efecto a las disposiciones que no lo establezcan expresamente en sus textos, en virtud de la protección que se ha reconocido a aquellas situaciones que – como ocurre en el caso – han sido definitivamente concluidas al amparo de la legislación precedente, y gozan por tanto de protección constitucional, por integrara el derecho de propiedad.³⁴

³⁴ Revista " La Ley", 1998-B, pág. 1966.

5.5. Fallo 323:3772 (2000) Berkley International ART S.A. v. Estado Nacional.

En el caso “ Berkley” se había cuestionado el decreto 863/1998 – de necesidad y urgencia - que establecía que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), “debía aplicar, recaudar, fiscalizar y ejecutar judicialmente los recursos de la Seguridad Social, incluidos los vinculados con las ART, aseguradoras de riesgos de trabajo, respecto de los cuales podía deducir, previamente, un porcentaje de la suma recaudada”.

La contraprestación impuesta en forma coactiva por el decreto 863/1998 – que la AFIP cobra a las aseguradoras de riesgos del trabajo por el servicio de verificación y recaudación de los recursos de la Seguridad Social vinculados a ellas, puede ser encuadrada, por sus características, dentro de la especie de los tributos denominados *tasa*, cuyo presupuesto de hecho consisten el desenvolvimiento de una actividad por parte de un ente público respecto de la persona obligada a su pago.

Luego de determinar que el decreto creaba una tasa, es decir una especie de tributo, se confirmó la sentencia que consideró inconstitucional el decreto.

La tasa es también una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

La tasa que la AFIP cobra a las aseguradoras de Riesgos del Trabajo, resulta inadmisibles en razón de su fuente normativa, dado que no se ha respetado el principio de reserva de ley en materia tributaria, dado que mediante éste decreto se está creando una tasa.³⁵

³⁵ Revista “ la Ley”, 2001-D, pág. 504

5.6. Zofracor s.a vs el Estado Nacional.

La firma Zofracor s.a se presenta ante la justicia federal de Córdoba y promueve acción de amparo contra el Estado Nacional, a fin de que se declare la nulidad e inconstitucionalidad del decreto de necesidad y urgencia 285/1999. Las zonas francas están reguladas por las leyes 22415 (que instituye el Código Aduanero) y 24331. La primera de ellas las define como los ámbitos dentro de los cuales “ la mercadería no está sometida al control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos (...) ni alcanzadas por prohibiciones de carácter económico”, y dispone que éstas áreas deben ser establecidas por ley.

El régimen de la ley 24331, tiene las siguientes características:

- a) El Poder Ejecutivo está facultado para crear zonas francas en aquellas provincias que hayan adherido a esa normativa, con el objetivo de impulsar el comercio y la actividad industrial exportadora.
- b) No se autoriza – en principio- la venta al territorio argentino de mercaderías industrializadas en las zonas francas.
- c) La autoridad de aplicación es el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.
- d) Los gobiernos provinciales deben obligarse expresamente a no disponer la exención de impuestos locales y a convenir con los municipios igual comportamiento.
- e) La legislación laboral será la vigente en el territorio aduanero general.

A su vez, el **decreto de necesidad y urgencia 285/1999**, establece un tratamiento especial para la zona franca de La Pampa, en tanto:

- a) Habilita la introducción al territorio doméstico de la totalidad de un producto industrializado en esa zona.
- b) La exime de la tasa de estadística.
- c) Elimina las contribuciones patronales de seguridad social.
- d) Autoriza la emisión de warrants y certificados de depósito respecto de productos depositados en esa zona.

e) Invita al gobierno de la Pampa y a la municipalidad de General Pico a eximir de tributos locales al concesionario a los usuarios.

Además, por otra parte, con la sanción de la **Ley de presupuesto 25237**, mediante su art. 86 se ratificó el hecho impugnado.

Sin embargo el instituto de la "ratificación legislativa" no existe en nuestro orden constitucional. La intención del Poder Legislativo ha sido la de conferir rango legal a los contenidos que fueron plasmados en el decreto 285.

Así el decreto 285 concede privilegios económicos injustificados a la zona franca de La Pampa, y la habilitan para hacer ingresar al territorio aduanero general la totalidad de las producciones de los usuarios, lo cual configura una gran ventaja, ya que las demás zonas francas argentinas tiene vedada esa posibilidad.

El conjunto de esas normas del decreto 285 crea un trato promocional de importancia para la zona franca de La Pampa que aumenta su rentabilidad y perjudica a las restantes, en especial a la Cordobesa.

El decreto 285/1999 ha consagrado beneficios de excepción a favor de la zona franca de General Pico, dado que:

- a) Permite que se destine al territorio aduanero general, la totalidad de la producción anual de un mismo producto, mientras que el art. 6 de la ley 24331, veda esa posibilidad.
- b) Establece exenciones tributarias (respecto de la tasa de estadística y de las contribuciones patronales a la seguridad social) no previstas en la citada ley.
- c) Invita la gobierno de la provincia de La Pampa y a la Municipalidad de General Pico a establecer exenciones de gravámenes locales en contradicción con lo previsto en el art.31 de la Ley General de Zonas Francas.

El decreto vulnera el derecho adquirido por el concesionario a exigir que no se concedan en otra zona beneficios que no existan en la suya.

La actora considera conculcados los principios constitucionales de igualdad, legalidad, libertad de comercio y de trabajo y libre competencia y concurrencia, ya que el decreto impugnado otorgó sin justificativo alguno

beneficios impositivos, prebendas y exenciones al concesionario de la zona franca de La Pampa y modificó las condiciones establecidas en la ley 24331 a favor de una sola provincia en desmedro de las restantes. Agrega que la Constitución también establece el requisito de uniformidad en todo el territorio de los derechos de importación y exportación.

La Corte Suprema de La Nación resuelve, entonces la declaración de nulidad del decreto 285/1999, dado que:

- 1) El decreto 285, viola el art.99 de la Constitución Nacional, en éste sentido el art. 99 inc.3, parr.2, contiene la regla general que expresa que:” El Poder Ejecutivo no podrá en ningún momento bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo”, es decir que la admisión del ejercicio de facultades legislativas por parte del Poder Ejecutivo se hace en condiciones de rigurosa excepcionalidad y con sujeción a exigencias materiales y formales.
- 2) El art.99,inc.3, párr.3, precisa:” Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposibles seguir los trámites ordinarios previstos por la Constitución para la sanción de leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributario, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, juntamente con el jefe de Gabinetes de Ministros”.
- 3) A su vez corresponde al Poder Judicial el control de constitucionalidad sobre las condiciones en las cuales el Poder Ejecutivo dicta decretos de necesidad y urgencia, como así mismo el control de compatibilidad constitucional en cuanto al contenido sustancial de las medidas adoptadas, cuando ello se debate en un caso concreto, pues la falta de “sanción de una ley especial que regule el trámite y los alcances de la intervención del Congreso (art. 99, inc.3, párr. 4) no hace sino reforzar la responsabilidad por el control de constitucionalidad que es inherente al Poder Judicial de la Nación”. Cabe señalar que la solución legislativa haya requerido una especial urgencia; los

considerandos del decreto se limitan a sostener que “ resulta imprescindible” promover “ medidas tendientes a facilitar a la Provincia de La Pampa un polo de desarrollo regional” o bien que se “hace necesario adoptar medidas urgentes a los fines de acelerar el proceso de inversión directa que genere crecimiento y empleo a fin de satisfacer los objetivos descriptos”.³⁷

La primera conclusión que surge con toda la evidencia es que los beneficios que se han establecido en el decreto 285/1999 comportan, en su gran mayoría, el ejercicio de facultades de carácter tributario - aduaneras, impositivas o vinculadas con el Régimen Nacional de Seguridad Social – las que son competencia exclusiva del Poder Legislativo – arts. 4, 17 y 75 incs. 1 y 2 de la Constitución Nacional- y cuyo ejercicio está vedado al Poder Ejecutivo Nacional, aun en las condiciones excepcionales que podrían justificar el dictado de decretos de necesidad y urgencia, en atención a la explícita exclusión de tales materias que efectúa la Constitución Nacional.

El decreto resultó insanablemente nulo por oponerse al principio de legalidad que rige en materia tributaria y al precepto del art. 99, inc. 3 de la CN y que, por ende, se encuentra privado de todo efecto jurídico.

³⁷ **Jurisprudencia Anotada**, suplemento del fascículo 13, Buenos Aires, 25 de Junio de 2003.

Conclusión.

Finalizado el trabajo de investigación y análisis de algunos de los fallos más importantes de la Corte Suprema de Justicia, relacionados con el tema, podemos concluir lo siguiente:

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

La creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravadas por la ley.

Es principio incólume que los tributos de cualquier naturaleza y especie, solo pueden ser creados en todos los elementos que integran la obligación tributaria, así como en lo referente a su extinción, a las exenciones, a las infracciones y sus correspondientes penas, en virtud de ley material y formal, siendo inconstitucional la delegación en el Poder Ejecutivo de la facultad de crear o tipificar o determinar todos o algunos de esos elementos por ley material, no formal, borrándose así una garantía esencial a la tributación y por implicancia a la garantía de la inviolabilidad de la propiedad.

Son inconstitucionales los decretos de necesidad y urgencia emitidos por el Poder Ejecutivo, que incursionan en materia tributaria, dado que los mismos tienden a crear tributos, modificar alícuotas, crear tasas, etc, que solamente deben ser creadas, modificadas o suprimidas por ley.

De tal manera el Poder Ejecutivo se aparta de las normas constitucionales, las cuales son insuficientes para aplicarlas a la realidad y pueda darse cumplimiento en forma restrictiva al principio de legalidad tributaria.

Considero que para que se cumpla el principio de legalidad en materia tributaria, la Constitución Nacional debería prever en alguna eventual reforma que:

- Ningún tributo puede ser creado, modificado o suprimido sino en virtud de ley.

Sólo la ley puede:

1. Definir el hecho imponible.
 2. Indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo.
 3. Determinar la base imponible.
 4. Fijar la alícuota o el monto del tributo.
 5. Establecer exenciones y reducciones.
 6. Tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades.
- Se debería redactar algún artículo que prohíba expresa y absolutamente la delegación de facultades en materia tributaria.
 - Establecer plazos de perención de los decretos de necesidad y urgencia por lo menos en materia tributaria con control jurisdiccional de los mismos.
 - “ La ley tributaria no podrá ser retroactiva”.

Bibliografía.

- Casás Osvaldo José, " Derecho Constitucional tributario ",Ed. Astrea,Buenos Aires,1995.
- Constitución Nacional Argentina.
- Flores Zabala, Ernesto, "Elementos de finanzas Públicas", Ed. Porrúa, México, 1970.
- Giuliani Fonrouge, "Modelo de Código tributario de América Latina".
- Jarach Dino, "Curso Superior de Derecho Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1969.
- Jarach Dino y Valdés Costa R., "Introducción al Derecho Tributario", Ed.Facultad de Derecho, Buenos Aires, 1995.
- Ley 11683, Procedimiento Fiscal, Aplicación tributaria, Buenos Aires, 1995.
- Libermann, Alejandro Marcelo, "Cuadernos de doctrina y jurisprudencia tributaria", Ed. Nueva técnica, Buenos Aires, 2000.
- Martín, José María, "Derecho Tributario Argentino", Ed. Cima, Buenos Aires, 1980.
- Revista " Derecho Administrativo".
- Revista "La Ley".
- Revista "La Ley" Córdoba.
- Revista "Jurisprudencia Anotada".
- Valdés Costa, Ramón, "Instituciones de Derecho Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1996.
- Villegas, Héctor B., "Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992.
- www.justiniano.com.

Indice General.

Introducción	pág. 5
El Derecho tributario	pág. 5
Subdivisiones del derecho tributario	pág. 6
El Poder tributario	pág. 7
¿Qué es el principio de legalidad?	pág. 8

Capítulo I: Evolución histórica del principio de legalidad.

1.1. Origen y evolución histórica de la reserva de ley en materia tributaria	pág. 11
1.2. Desenvolvimiento histórico de la regla en el derecho patrio	pág.15
1.3. Estado Actual.	pág.16

Capitulo II: Doctrina.

2.1. Concepto	pág. 19
2.2. Características de la ley	pág. 19
2.2.1. Ley material	pág. 19
2.2.2. Ley formal	pág. 19
2.2.3. Sujeción de la ley la Constitución. Juricidad del tributo	pág.20.
2.3. Reserva de ley en materia tributaria	pág. 22
2.4. La división de poderes como garantía de los derechos individuales	pág.26
2.5. Retroactividad de la ley	pág. 27
2.6. Amplitud del contenido de la ley tributaria.	pág. 30
2.7. Tributos que deben ser creados por ley	pág. 32
2.8. Delegación legislativa de potestades tributarias	pág. 33
2.9. Fuentes del derecho tributario	pág. 34
2.10. Resumen	pág. 35

Capitulo III: Derecho Comparado.

3.1. Características en el Estado Contemporáneo	pág. 38
3.1.2. Situación general en Europa	pág. 39
3.1.2.1.Francia	pág. 39
3.1.2.2.Italia	pág. 40
3.1.2.3.España	pág. 41
3.1.2.4.Portugal	pág. 41
3.1.2.5.Alemania Federal	pág. 41
3.1.3. Situación general en América	pág. 42
3.1.3.1.Colombia	pág. 42
3.1.3.2.Venezuela	pág. 43
3.1.3.3.Perú	pág. 43
3.1.3.4.Brasil	pág. 44
3.1.3.5.Méjico	pág.44
3.1.4. Características de los decretos- leyes	pág. 45
3.1.4.1.Situaciones en que procede	pág. 45
3.1.4.2.Materias excluidas	pág. 46

Capítulo IV: El principio de legalidad ante el dictado de los decretos de necesidad y urgencia por el Poder Ejecutivo.

4.1	Introducción	pág. 49
4.2.	Las facultades reglamentarias de la Administración.	pág. 49
4.2.1.	El dictamen 24/79 (d.a.t.j)	pág. 52
4.2.2.	La circular 1323/94	pág. 54
4.2.3.	La Instrucción 765/96.	pág. 54
4.3.	Casos de violación al principio de legalidad por delegación de facultades	pág. 55
4.3.1.	Ley 11.683 de Procedimiento Tributario	pág. 56
4.3.2.	Impuesto a las Ganancias	pág. 56
4.3.3.	Impuesto a los sellos nacional	pág. 57
4.3.4.	Impuesto al Valor Agregado	pág. 57
4.4.	Los decretos de necesidad y urgencia en la reforma constitucional de 1994	pág. 59
4.4.1.	Análisis del art.99 de la Constitución reformada	pág. 60

Capítulo V: Análisis de Jurisprudencia Argentina.

5.1.	Fallo 318:1154 "Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía"	pág. 70
5.2.	Fallo 319:3400 "La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M v. D.G.I."	pág. 71
5.3.	Fallo 320:1426 "Horacio Levy y otro v. Ministerio de Economía y Superintendencia de Seguros de la Nación"	pág. 72
5.4.	Fallo 321:366 "Luisa Spack de Kupchik v. Estado Nacional"	pág. 73
5.5.	Fallo 323:3772 "Berkley Inernational ART S.A. v. Estado nacional"	pág. 74
5.6.	Fallo "Zofracor S.A. v. Estado nacional"	pág. 75
	Conclusión	pág. 79
	Bibliografía.	pág. 81