

**“EL PRINCIPIO DE
LEGALIDAD EN LA
TRIBUTACION: UN
LIMITE A LA
POTESTAD
REGLAMENTARIA”**

**POGRADO: “ESPECIALIZACION
EN TRIBUTACION”**

UNPSJB

Guillermo Arcos

OBJETIVO.-

El objetivo del presente trabajo es recopilar datos o estudios ya efectuados, acerca del ejercicio de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo Nacional en materia tributaria, su relación con el principio de legalidad, y la intervención del Poder Judicial a efectos de reparar los excesos reglamentarios.

Las fuentes a consultar serían la bibliografía sugerida en la carrera de Posgrado “Especialización en Tributación”, artículos doctrinarios de revistas especializadas y jurisprudencia.

INDICE.-

I. La potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo Nacional.

I.I. Concepto de reglamento administrativo.

I.II. Características.

I.III. Clasificación.

II. El principio de legalidad tributaria.

II.I. Antecedentes.

II.II. Concepto.

II.III. Los elementos del tributo y el principio de legalidad.

II.IV. Fundamentos del principio de legalidad.

II.V. Sistemas de reserva de ley.

II.VI. La crisis del principio de legalidad.

III. Excesos reglamentarios del P.E. - Límites impuestos por la jurisprudencia.

III.I. La causa “Cryshe S.A.” - Reglamentos ejecutivos.

III.II. La causa “Video Club Dreams” – Reglamentos de necesidad y urgencia.

III.III. La causa “Selcro S.A.” - Reglamentos delegados.

IV. Conclusiones.

V. Bibliografía.

I. La potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo Nacional.-

Previo a introducirme al examen del principio de legalidad tributaria, comenzaré analizando las potestades reglamentarias del Poder Ejecutivo Nacional.

Procedo de esta manera por razones metodológicas dado que el trabajo tiene como objetivo estudiar como funciona el principio de legalidad como límite de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo Nacional en materia tributaria.

Seguidamente definiré que se entiende por reglamento; cuáles son sus características; y los clasificaré desde el punto de vista de su relación con la ley, siguiendo a estos fines doctrina constitucional y administrativa.

I.I. Concepto de reglamento administrativo.-

El reglamento es definido como *“todo acto unilateral que emite un órgano de la Administración Pública, creador de normas jurídicas generales y obligatorias, que regula, por tanto, situaciones objetivas e impersonales”*¹.

Señala el autor citado en el párrafo anterior que *“la actividad reglamentaria traduce una actividad materialmente legislativa o normativa, ya que se trata del dictado de normas jurídicas de carácter general y obligatorias por parte de órganos administrativos que actúan dentro de la esfera de su competencia”*.

Por su parte, el profesor German Bidart Campos expresa que *“el término 'reglamento' se suele aplicar a toda manifestación de voluntad de órganos administrativos que crea estatus generales, impersonales y objetivos mediante normas*

¹ CASSAGNE, Juan Carlos - “La configuración de la potestad reglamentaria” - La Ley 2004-A, 1144

generales, y con ese alcance se utiliza también para designar actos similares del Congreso o del Poder Judicial; en ese caso, a tales actos se los llama reglamentos 'legislativos' o reglamentos 'judiciales'. Pero, en sentido estricto, reglamento administrativo es el que emana sólo del Poder Ejecutivo. El reglamento administrativo es un acto administrativo de contenido general.”²

I.II. Características. -

Sus principales características residen en que:

- a) integran el ordenamiento jurídico;
- b) deben ser publicados produciendo efectos a partir de su publicación oficial y desde el día en que ellos determinen; si no designan tiempo, producirán efecto después de los ocho días computados desde el día siguiente de su publicación oficial³;
- c) pueden ser derogados total o parcialmente por la Administración en cualquier momento, no rigiendo el principio de estabilidad del acto administrativo.
- d) están sujetos a los mismos principios que la ley en cuanto a su irretroactividad⁴.

I.III. Clasificación.-

Los reglamentos emitidos por órganos o entes de la Administración Pública, desde el punto de vista de su relación con la ley, se pueden clasificar en ejecutivos,

² BIDART CAMPOS, Germán J. - "Tratado elemental de derecho constitucional argentino" - Ed. Ediar - Bs. As. - 1995 - T. II - pág. 306 y ss.

³ Art. 11 Ley N° 19549 y art. 103 RLNPA (t.o. Dec. 1883/91)].

⁴ Art. 83 RLNPA (t.o. por dec. 1883/91)

autónomos, delegados y de necesidad o urgencia.

A continuación examinaré cada uno de ellos.

Reglamentos ejecutivos o de ejecución.

Este tipo de reglamento posee fundamento en el inciso 2 del artículo 99 de la Constitución Nacional que expresamente, en su parte pertinente dispone textualmente que:

“El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

- 2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”.*

La doctrina ha expuesto que se trata de los decretos que se dictan *“para asegurar o facilitar la aplicación o ejecución de las leyes, regulando detalles necesarios para el mejor cumplimiento de las leyes y de las finalidades que se propuso el legislador.”*⁵

Se ha expresado que se dictan para la ejecución de una ley formal, cuando se precisan normas más detalladas referentes a su cumplimiento, para hacer posible su aplicación completándola o para que su aplicación sea más conveniente.⁶

Además, se subraya que sólo pueden reglamentarse aquellas leyes cuya

⁵ MARIENHOFF, Miguel S. - "Tratado de Derecho Administrativo", t. I, p. 248.

⁶ HALPERIN, David Andrés – “La potestad reglamentaria en materia tributaria. Necesidad de armonizar su ejercicio en procesos de integración” - IMP 1993-B, 1917.

aplicación corresponde al Poder Ejecutivo⁷ y “no las que deben aplicar los particulares como el Código Civil”.⁸

Por otra parte, cabe destacar que la facultad de reglamentar las leyes no significa que obligatoriamente deban reglamentarse, en este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el carácter programático de una ley “... no es causa que por sí sola justifique una inacción `sine die´ del Estado en hacer efectivas sus disposiciones...”⁹

No obstante, se expresa, que a veces la ley subordina su vigencia a la reglamentación o se trata de prescripciones que por su carácter necesariamente deben ser reglamentadas.¹⁰

Finalmente, y como una cuestión muy importante en lo que hace al desarrollo de este trabajo, cabe destacar que la reglamentación no puede prescribir cargas u obligaciones que por su naturaleza sólo puedan ser dispuestas por la ley en sentido formal.

Es en este sentido que la doctrina subraya que son normas secundarias respecto las leyes cuya aplicación tienen por objeto asegurar.¹¹

Reglamentos autónomos o independientes

En el reglamento autónomo la administración emite el reglamento sin someterse a una ley en sentido formal. Por ello posee carácter de norma primaria, pues

⁷ DIEZ, Manuel María - "Derecho Administrativo", t. I., p. 423.

⁸ CASSAGNE, Juan Carlos. - "Derecho Administrativo", t. I, p. 133, Ed. 1986.

⁹ "Hotel Internacional Iguazú S.A. c. Estado Nacional s/ordinario" - C.S.J.N. - 10 de diciembre de 1987.

¹⁰ CASSAGNE, Juan Carlos – ob. cit. en Nota 1

¹¹ DIEZ, Manuel María – ob. cit. en Nota 7

no interpreta ni aplica una ley a la que deba someterse.¹²

En su dictado, el gobierno y la Administración no aplican una ley, sino que directamente interpretan y aplican la Constitución.¹³

Poseen fundamento constitucional en el inciso 1 del artículo 99 de la Constitución Nacional, que le atribuye al Poder Ejecutivo la responsabilidad política por la administración general del país.

Para un sector de la doctrina, los reglamentos autónomos, se pueden dictar tanto en mérito a facultades que surgen implícitamente de la Constitución Nacional o del ejercicio de facultades discrecionales que dispone la Administración.¹⁴

Otros autores, entienden que dicha potestad sólo proviene de atribuciones expresas, implícitas o de principios constitucionales (y por ende no puede hablarse de facultades discrecionales de la Administración) que otorgan a la Administración una "zona de reserva" y en virtud de la cual dicta estos reglamentos autónomos que deben ser respetados por los otros dos poderes.¹⁵

En este sentido, se ha afirmado que el reglamento autónomo es dictado por el Poder Ejecutivo en materias acerca de las cuales tiene competencia exclusiva de acuerdo a textos o principios constitucionales.¹⁶

Se subraya que la diferencia entre uno y otro criterio es importante, ya que si se admitiera la posibilidad de que se fundaran en facultades discrecionales, tal facultad cesaría con el dictado de una norma por parte del legislador; en tanto, si se fundan en la "zona de reserva de la Administración", debe ser respetada por el

¹² HALPERIN, David Andrés – ob. cit en Nota 6

¹³ CASSAGNE, Juan Carlos – ob. cit. en Nota 1

¹⁴ DIEZ, Manuel Maria – ob. cit en Nota 7

¹⁵ MARIENHOFF, Miguel S., ob. cit. en Nota 3

¹⁶ BIANCHI, Alberto B. - "La Delegación Legislativa", p. 34, Buenos Aires, 1990.

legislador.¹⁷

Como ejemplo típico de reglamento autónomo puede mencionarse el Decreto N° 1429/72 sobre régimen de licencias para los agentes públicos.

Reglamentos delegados.

El artículo 76 de la C.N. dispone que:

“se prohíbe la delegación legislativa en el PODER EJECUTIVO, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”.

Según la doctrina, este tipo de reglamentos resultan ser “...normas generales dictadas por la Administración en base a una autorización o habilitación del Poder Legislativo, regulando materias de competencia del legislador”.¹⁸

En otras palabras, se trata de normas generales dictadas por la Administración, en la que se ejercitan materias constitucionalmente reservadas al legislador, pero que este ha habilitado expresamente al órgano administrativo a dictarla.¹⁹

Se ha dicho que la existencia de la delegación legislativa resulta necesaria por falta de tiempo del Congreso, el carácter técnico de algunos asuntos, aspectos imprevisibles de algunas materias y exigencias de flexibilidad de ciertas normas.²⁰

Se ha expresado también que “la realidad demuestra que la legislación

¹⁷ HALPERIN, David Andrés – ob. cit. en Nota 6

¹⁸ CASSAGNE, Juan Carlos – ob. cit. en Nota 1

¹⁹ MARIENHOFF, Miguel S. - ob. cit en Nota 3

²⁰ DIEZ, Manuel Maria – ob. cit en nota 7

*delegada es una necesidad y que no altera la división de poderes por cuanto el legislador siempre delega dentro de ciertos límites y puede reasumir en todo momento su potestad de legislar”.*²¹

Sin perjuicio de dicha opinión subrayamos que a efectos que una delegación legislativa resulte válida constitucionalmente, debe estar sujeta a que se fije un plazo para su ejercicio y se establezcan las bases de la delegación, además de encontrarse dentro de las excepciones que prevé el artículo 76 citado.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación entiende que el Congreso es quien debe necesariamente fijar la política legislativa²² (Fallos, 246:345; 280:25; 315:1820).

Cabe agregar que de acuerdo a nuestro régimen constitucional, el reglamento delegado se encuentra sometido al control posterior parlamentario a ejercer por la Comisión Bicameral Permanente del Congreso (art. 100 inc. 12, Constitución Nacional).

En suma, la delegación debe estar sujeta a límites y la política legislativa claramente establecida, no pudiendo ser total ni tampoco encomendarse a los órganos administrativos la facultad de crear delitos, contravenciones o impuestos, materias que exigen la presencia de una ley en sentido formal.²³

Reglamentos de necesidad y urgencia.

El artículo 99 inciso 3° de la Constitución Nacional establece, luego de señalar que el Poder Ejecutivo de la Nación no podrá en ningún caso bajo pena de

²¹ CASSAGNE, Juan Carlos – ob. cit. en Nota 1

²² C.S.J.N. Fallos, 246:345; 280:25; 315:1820

²³ DIEZ, Manuel Maria - ob. cit. en Nota 7

nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo, que *“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”*.

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

Como surge del artículo anteriormente descrito, se ha otorgó, a partir de la reforma, fundamento constitucional a los reglamentos de necesidad y urgencia.

La doctrina define esta clase de reglamentos como aquellos cuyo contenido integra la competencia del órgano legislativo pero se funda en el estado de necesidad y urgencia que se presenta de un modo súbito.²⁴

Asimismo, se ha expresado que la atribución del Poder Ejecutivo para dictar reglamentos de necesidad y urgencia se configura como una potestad excepcional y, por tanto, de interpretación restrictiva, sujeta a un procedimiento especial de sanción, que debe observarse inexcusablemente para que dichos reglamentos adquieran validez

²⁴ MARIENHOFF, Miguel S., ob. cit. en Nota 3

constitucional.²⁵

Señala el autor citado en el párrafo anterior que las razones que justifican el dictado de estos reglamentos deben existir, simultáneamente, en una situación que se caracteriza por: “a) 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 o imprescindible y su no dictado ser susceptible de generar consecuencia de muy difícil, si no imposible, reparación ulterior; b) una proporcionalidad adecuada entre la finalidad perseguida y las medidas que prescribe el reglamento; y c) la premura con que deben dictarse las normas para evitar o prevenir graves riesgos comunitarios”.

Además de la existencia de las situaciones excepcionales mencionadas, la Carta Magna ordena una serie de requisitos formales para darles validez.

En este sentido, se requiere que deban ser decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete, y a posteriori de su dictado debe someterse la medida -por parte del Jefe de Gabinete y dentro del plazo de diez días- a la Comisión Bicameral Permanente y elevarse el despacho de esta última Comisión al plenario de cada Cámara (dentro del plazo de diez días) para su inmediato tratamiento.

Luego de examinar la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo Nacional, pasaré seguidamente a estudiar el funcionamiento del principio de legalidad en la materia tributaria.

II. El principio de legalidad tributaria.-

²⁵ CASSAGNE, Juan Carlos – ob. cit. en Nota 1

II.I. Antecedentes.-

En el derecho inglés el principio "no taxation without representation", tiene su origen en la Carta Magna firmada el 15 de junio de 1215, arrancada al Rey Juan sin Tierra en Runnymede, como consecuencia de los injustos gravámenes que durante muchos años debieron soportar los barones por parte de Enrique II, Ricardo I y el monarca mencionado.

El principio forma parte también de La Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de Francia del año 1789 y de la Constitución de los Estados Unidos de 1787.

En nuestro derecho nacional encontramos el primer antecedente con nuestra emancipación, ya que el Cabildo Abierto del 25 de Mayo de 1810 decidió la imposibilidad de crear gravámenes sin previa conformidad de dicho cuerpo y fue receptado por la Constitución Nacional de 1853-1860.²⁶

II.II. Concepto.-

El principio de legalidad, o más precisamente de reserva de ley en materia tributaria, constituye una regla común del Derecho Constitucional Tributario contemporáneo.

Según la doctrina, significa que toda contribución que afecta la libertad patrimonial de una persona debe ser establecida por ley del Congreso.²⁷

²⁶ PASUTTI, Jose L. – “El principio constitucional de legalidad tributaria conforme a la interpretación y a la actuación de los poderes del Estado” - La Ley 2000-C, 1042

²⁷ SPISSO, Rodolfo - "Derecho Constitucional Tributario" - Depalma, Buenos Aires, 1991.

Este principio implica la necesidad de una Ley del Parlamento para crear el tributo; la indelegabilidad en el Poder Ejecutivo de la facultad de crear impuestos y exenciones; y que sea la ley la que defina los hechos constitutivos de la obligación jurídico-tributaria.²⁸

Es un principio fundamental y básico del derecho tributario, que se corresponde con el principio del Derecho Penal ‘*nullum crimen, nulla poena sine lege*’.²⁹

Se ha dicho que representa por un lado el origen de las normas sustantivas en el sistema tributario, y por el otro, el elemento limitativo del poder tributario.³⁰

Dicho principio de legalidad tributaria proviene del principio genérico de legalidad consagrado por el artículo 19 de la Constitución Nacional, que expresamente dispone que “*nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*”.

Más específicamente, encontramos el principio de legalidad tributaria plasmado en la Constitución Nacional en los artículos 4, 17 y 75 inc. 1° y 2°, que establecen que las cargas impositivas sólo pueden emanar del Congreso.

También surge dicho principio de la interpretación armónica de los artículos 76 y 99 inciso 3° de nuestra Carta Magna.

²⁸ PASUTTI, Jose L. – ob. cit. en Nota 26.

²⁹ VILLEGAS Héctor B. - “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” – Parte General, Ed. Astrea, Bs As, marzo 2005, pag 254 y ss.

³⁰ ASOREY, Rubén O. – “Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal” - Rev. L.L. 1988-D-902.

Sin perjuicio de lo dicho hasta aquí, considero que el examen del principio de legalidad no estaría completo si no se hiciera referencia a la cuestión, eminentemente tributaria, de cuales son elementos que debe contener la ley que establece un impuesto, a los efectos de cumplir su función garantista de la propiedad y de la seguridad jurídica. En el acápite siguiente abordaré el tema.

II.III. Los elementos del tributo y el principio de legalidad.-

Se enseñado que *“la ley tributaria debe ser necesariamente una ley en sentido formal, es decir que debe surgir del Congreso, también debe rendir la condición de ser ley en sentido material, pues debe determinar cuándo y cómo nace la obligación jurídico-tributaria que transforma a la relación entre el Estado, sujeto activo y el contribuyente en una relación de derecho y no como una mera expresión de poder”*.³¹

Precisando la cuestión se ha subrayado que la vigencia del principio de legalidad exige que en la ley, deban estar presentes *“al menos los siguientes elementos: el hecho generador del tributo,(...), su alícuota, la correspondiente base de cálculo y los sujetos pasivos directos e indirectos de la obligación tributaria.*³²

Profundizando en lo que hace al hecho imponible, es pertinente expresar que la ley tributaria liga a ciertos hechos realizados por determinadas personas la obligación de pagar un tributo al Estado.

De esta manera, la obligación tributaria nace desde el momento en que se configura en el mundo real el hecho imponible previsto en la ley.

El mencionado hecho está constituido por diversos elementos: objetivo,

³¹ VALDEZ COSTA, Ramón - "Instituciones de Derecho Tributario", p. 122, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992.

³² DE ARAUJO FALCAO, Amilcar - "El hecho generador de obligación tributaria, capítulo "previsión de ley", p. 13 - Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964.

subjetivo, espacial y temporal.

El elemento objetivo es la concreta situación de hecho, el elemento de la realidad social que toma la norma para configurar cada tributo o a la situación en que debe encuadrarse. Es el revelador de capacidad tributaria que selecciona el legislador.

El elemento subjetivo se refiere al sujeto que realiza el hecho imponible o quien se encuadra en la situación descrita por el legislador. Es el destinatario legal tributario, aquel para quién la norma tributaria fue pensada, cuya capacidad contributiva se tuvo en cuenta. Es el sujeto pasivo natural de la obligación tributaria, si bien no siempre es el sujeto obligado al pago.

El elemento espacial se refiere a la precisa delimitación del ámbito geográfico dentro del que un determinado hecho imponible va a producir sus efectos.

El elemento temporal es el que fija el momento exacto en el que se considera realizado el referido hecho imponible, lo que permitirá establecer el nacimiento de la obligación tributaria.

De lo hasta aquí dicho surge claro el derecho y la necesidad de todo ciudadano a conocer, de antemano y por el legislador, que si realiza determinado hecho descrito en la norma debe pagar el tributo.

En suma, conforme al principio de legalidad, la ley del Congreso debe precisar el hecho imponible, el contribuyente, la base imponible, el monto de la contribución, las exenciones y deducciones impositivas, y las infracciones y sanciones por el incumplimiento de la obligación tributaria.

En este sentido, la jurisprudencia nos ilustra señalando que la ley tributaria *"... debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera*

subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. 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", precisando respecto de la forma de cuantificar la obligación tributaria, que la ley debe contener "en tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término, la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado del quantum de la obligación tributaria".³³

II.IV. Fundamentos del principio de legalidad tributaria.-

Se ha expresado que “el fundamento del principio de reserva de ley en materia tributaria debe entenderse como resultante de la conjunción del mecanismo de autoimposición, de la organización política basada en la separación de órganos y funciones, en la garantía de los derechos individuales y generales, y en el medio eficaz para el perfeccionamiento del derecho”.³⁴

Desarrollando estos conceptos se entiende que la autoimposición es “el fruto de la participación deliberada y responsable de ciudadanos libres, constituidos en cuerpo electoral, que no sólo elige a sus representantes en los órganos legislativos, sino que al seleccionarlos por sus propuestas, los habilita para votar los recursos necesarios para el sostenimiento de la comunidad políticamente organizada, conforme con sus aspiraciones de equidad y justicia”.

³³ “Famyl S.A. v. Estado Nacional -Poder Ejecutivo Nacional, Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos” - J.A. 2001-III- p. 672 citado por HOCSMAN, Heriberto S. – “Principios constitucionales tributarios” -2005 – Publicado en www.justiniano.com.

³⁴ CASAS, Jose O. – “Reserva de ley en materia tributaria y la reforma constitucional de 1994 - Doctrina Tributaria Errepar – 1994

Señala la doctrina que fundamentado de esta manera el principio de la legalidad, opera como causa de justificación del impuesto, pues la *“la legalidad, conectada a un eficaz sistema de representación, legitima la norma tributaria y la aproxima a aquellos criterios de justicia que predominan en la concreta comunidad política”*.³⁵

En este sentido, se ha expresado que para obtener una buena disposición de quienes deben contribuir para obtener que el Estado logre los recursos imprescindibles a su subsistencia, es necesario que haya un recto ordenamiento legal, ya que es únicamente la norma justa la que por su fuerza educadora tiene el poder de entrenar las conductas para la virtud.³⁶

Por otra parte, este principio tiene fundamento en el sistema de la división de poderes, que evita la tendencia al desborde y al exceso del Departamento Ejecutivo en general, y de la Administración Fiscal en particular.

Por ello, se subraya que *“el principio de reserva de ley en materia tributaria se reafirma con el principio de división de poderes consagrado en nuestra Constitución Nacional. Evita que el Poder Ejecutivo o bien la Administración fiscal ejerzan funciones que no le son propias constitucionalmente como las potestades normativas”*.³⁷

³⁵ VILLARROYA, Joaquín Tomás - "El principio de legalidad y la Ley General Tributaria" - Estudios de Derecho Tributario - IEF. T. I: 1979, pág. 73 - citado por Vasquez Susana Beatriz - "Aplicación del principio de legalidad. La experiencia actual Argentina" - Bol. DGI N°463.

³⁶ VASQUEZ, Susana Beatriz - "Aplicación del principio de legalidad. La experiencia actual Argentina" - Publicado en: Bol. DGI N°463

³⁷ TOZZINI, Gabriela I. - "El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. La inconstitucionalidad de una resolución del organismo fiscal municipal que crea un sujeto pasivo" - LLC 2003 (agosto), 801

Asimismo, se asume que la facilidad de emitir disposiciones de alcance general por el Departamento Ejecutivo o por la Administración Fiscal, la más de las veces se traduce en una proliferación normativa, caracterizada por su falta de claridad, precisión y estabilidad, en la cual se detectan cláusulas derogatorias confusas, reenvíos excesivos, disposiciones sobreabundantes, y casuismo exagerado, conspirando contra la consolidación de las instituciones, requisito indispensable para abordar con éxito la codificación tributaria, anhelo largamente postergado en la Argentina.³⁸

II.V. Sistemas de reserva de ley tributaria. –

Del examen de nuestra Constitución Nacional surge que el sistema de reserva de ley tributaria seleccionado por los constituyentes es el llamado ortodoxo, rígido o absoluto.

Este sistema, examinado con anterioridad, se caracteriza por otorgar primacía en el trámite parlamentario a la de Cámara de Diputados señalándola como cámara de origen; por exigir que la ley contenga todos los elementos esenciales del tributo, como el hecho imponible, sujetos, objeto, base imponible, tipos o alícuotas, mecanismo determinativo y exenciones; y que no quede librada la caracterización de los componentes que hacen a la identidad y entidad de los gravámenes, a la acción del Poder Ejecutivo (ya sea a través de reglamentos de ejecución, delegados, o de necesidad y urgencia).³⁹

Por otra parte, en el derecho comparado existen sistema de reserva de ley más flexibles.

Estas modalidades encuentran fundamento en las exigencias de las nuevas características de las finanzas que obligan a asumir la actividad y la política financiera

³⁸ CASAS, Jose O. – ob. cit en Nota 34

³⁹ CASÁS, Jose O. – ob. cit en Nota 34

con intermediación, celeridad y sin trabas legales.

Se caracterizan por el desplazamiento de la competencia legislativa del Parlamento al Poder Ejecutivo, estando organizado dicho desplazamiento a nivel constitucional; tiene carácter excepcional; está limitado en cuanto al tiempo y a la materia; está subordinado al Poder Legislativo, ya sea por la vía de la autorización o la ratificación; los instrumentos jurídicos son: la delegación de competencias hecha por los Parlamentos, que es el más utilizado, y los decretos-leyes (o medidas provisorias) dictados por el Poder Ejecutivo por propia iniciativa. El primero encuentra su fundamento en la supuesta superioridad técnica de la Administración, y el segundo en las razones de urgencia que actúan, en algunos tributos, en determinadas circunstancias".⁴⁰

II.VI. La crisis del principio de legalidad.-

Alerta la doctrina sobre la existencia de una crisis del principio de legalidad en materia tributaria.^{41 42 43}

En este sentido, se señala como prueba que *“se han ido admitiendo en el Derecho Constitucional comparado otros sistemas de reserva de ley tributaria menos rígidos, en los cuales el principio de legalidad aparece atenuado, adoptando una modalidad flexible o relativa”*.⁴⁴

Buscando las causas que dieron lugar a esta atenuación se ha señalado que *“... en la actualidad, el planteamiento y desarrollo de una política económica y social es*

⁴⁰ VALDES COSTA, Ramón - ob. cit en Nota 31

⁴¹ SPISSO, Rodolfo R. - ob. cit. en Nota 27.

⁴² GARCIA VIZCAINO, Catalina, "Derecho Tributario", t. I, p. 275, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976

⁴³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por NAVARRINE, Susana C. y ASOREY,

Rubén O. - "Derecho Financiero", p. 333 - Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993.

⁴⁴ CASAS, Jose O. – ob. cit en Nota 34

*incompatible, probablemente, con la rigidez de las normas legales que no pueden prever la infinita variedad de aspectos que aquella política ofrece; es incompatible con la lentitud que supone la elaboración y discusión de las normas legales”*⁴⁵

Se ha dicho también que *“cuando el sistema tributario no se adapta a la economía en la que se lo requiere aplicar, la solución es la rectificación de la legislación tributaria, pero reconoce que las modificaciones al sistema siempre se demoran y las ventajas de su aplicación son extemporáneas. Ello -afirma- perjudica la imagen del organismo recaudador, deteriora la conducta de los contribuyentes y crea un ambiente propicio para la evasión”*.⁴⁶

Sin perjuicio de considerar que esta situación se encuentra comprobada en la práctica, no podemos dejar de señalar que en nuestro país la crisis del principio surge en virtud de la adopción por parte del Poder Ejecutivo Nacional y el Poder Legislativo de cursos de acción de hecho y por ende, inconstitucionales, y no porque la constitución haya previstos la flexibilización del principio.

En este sentido, se ha expresado que *“...el concepto de atenuación o flexibilidad del principio de legalidad no es aplicable a las constituciones como las latinoamericanas, que establecen el concepto ortodoxo, basado en el principio de separación de funciones legislativas y administrativas”, “...ello no impide reconocer que en la realidad actual es aconsejable el establecimiento de ciertas excepciones, para lo cual es preferible el instrumento de la delegación de competencia y decretos leyes o medidas provisorias, para ciertas situaciones en las cuales la experiencia de cada país ha demostrado la necesidad de aumentar las funciones colegisladoras del Poder Ejecutivo.”*⁴⁷

⁴⁵ VILLARROYA, Joaquín Tomás. – ob. cit.en Nota 35

⁴⁶ LAMAGRANDE, Alfredo J. - "Los principios tributarios y la evasión fiscal" - Boletín de la D.G.I. 457, págs. 11/12

⁴⁷ VALDES COSTA, Ramón - ob. cit en Nota 31

Como se señalara y veremos a continuación en la República Argentina el principio ha sido fuertemente lesionado mediante prácticas inconstitucionales, por ejemplo, mediante el dictado de reglamentos de ejecución que alteran el espíritu de la ley, delegaciones legislativas improcedentes y la emisión de reglamentos de necesidad y urgencia, no obstante, ha sido alentador el accionar del Poder Judicial de la Nación imponiendo límites a este accionar mediante la estricta aplicación del principio de legalidad.

III. Excesos reglamentarios del P.E.. Límites impuestos por la jurisprudencia.-

III.I. La causa “Cryshe S.A.” - Reglamentos Ejecutivos.-

Como expresara más arriba, sucede a menudo que el Poder Ejecutivo Nacional y la A.F.I.P.-D.G.I. afecten el principio de legalidad mediante el dictado de decretos y resoluciones generales que alteran el espíritu de la ley.

Un ejemplo de esta afectación ocurrió en materia de prestaciones financieras en el I.V.A., para cuyo examen nos remitiremos a los fallos recaídos en segunda y tercera instancia que tuvieron lugar en la causa conocida como CHRYSE S.A.^{48 49}

En la mencionada causa, la A.F.I.P.- D.G.I había determinado de oficio la obligación del contribuyente en el I.V.A. al considerar que había omitido computar como gravados los intereses provenientes de la financiación de una operación de venta de acciones.

⁴⁸ “Chryse SA c/AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva” - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala III – 15 de octubre de 2002

⁴⁹ Chryse SA c/AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 04 de abril de 2006

Para considerar incorporados como hecho imponible a dichos intereses, tuvo en cuenta lo normado por los artículos 1 inciso b); 3 inciso c) punto 21; 5 inciso b); punto 7 de la Ley del I.V.A. (t.o. 1997) y artículo 10 del Decreto Reglamentario; encuadrando de este modo a la operación como locación autónoma de servicios financieros.

La Cámara Federal resolvió en contra de la pretensión del Fisco considerando que los intereses que se adicionan corresponden a parte del precio (20%) de la operación de venta de acciones que no estaba alcanzada por la tributación.

Además, expresó que conforme la Ley del I.V.A., los intereses devengados con motivo de pagos diferidos integran el precio neto gravado aunque se facturen o convengan por separado. Por lo cual la ley no alude a una imposición independiente, sino que al referirse al precio neto gravado fija una doble conexión: debe corresponder a la financiación de la operación (gravada) por la que se verifica el hecho imponible y esa financiación debe ser otorgada directamente por el vendedor.

Consideró que la ley adopta para la operación de venta, de locación, y la prestación de servicios en general un criterio de unicidad; y para el caso de la financiación del saldo de precio la considera como un accesorio del hecho principal. De ello puede inferirse que en esos términos quedan sujetos a igual solución en cuanto a que la financiación se considera un hecho gravado o no.

Concluyó entonces que tratándose específicamente de venta de acciones, operación que no resulta gravada de conformidad a la exención que establece el artículo 7 inciso b (t. o. 1997, y 6 del texto anterior), los intereses devengados en razón del pago en cuotas pactado no pueden cumplir aquella regla de conexión.

De allí que sostuvo que la norma reglamentaria al establecer que los intereses originados en la financiación o pago diferido del precio correspondiente a las

ventas "*resultan alcanzados por el impuesto aún cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas*"; considera como hecho imponible autónomo a los intereses, sin tener en cuenta la naturaleza y el tratamiento de la prestación a la cual accede.

Sentenció entonces que ello no encuentra sustento en el texto legal, lo que determina su invalidez constitucional por vulnerar el principio de reserva legislativa que en materia tributaria sustantiva establecen los artículos 4 y 17 de la Constitución Nacional y que requiere que por ley se establezcan los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación tributaria: presupuesto objetivo, los sujetos obligados al pago, el método para determinar la base imponible y el ámbito temporal.

Asimismo, consideró que se vulnera la prohibición establecida en el artículo 99, inciso 2. de la Constitución Nacional al Poder Ejecutivo, pues altera el espíritu de la ley con excepciones reglamentarias, dictando un acto de gravamen sin sustento legal.

Posteriormente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en mayoría, rechazó el recurso interpuesto por la A.F.I.P.-D.G.I. por considerar que el memorial presentado por la demandada no contiene una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados en la sentencia impugnada, "*circunstancia que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 280, apartado 2 del CPCC y la jurisprudencia de esta Corte, conduce a declarar su deserción*".

Sin perjuicio de ello, de la disidencia de los Dres. Highton de Nolasco y Lorenzetti, surge que la tesis sostenida por el organismo recaudador -en el sentido de que los intereses correspondientes a la financiación otorgada directamente por el vendedor recibe un tratamiento impositivo autónomo- no condice con la circunstancia de que pese a haberse sujetado a la tributación en el I.V.A. a las colocaciones y prestaciones financieras, se mantuvo en la ley del impuesto el principio según el cual los intereses percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término son

integrantes del precio neto gravado (artículo 10, párrafo 5, punto 2).

Señaló la minoría que “en efecto, esta norma implica que cuando el vendedor -o quien realice la locación o la prestación de servicios- financia directamente al comprador el precio convenido, o parte de éste, los intereses no son escindibles de la operación principal a la que acceden, por lo cual su tratamiento impositivo es el mismo que el otorgado por la ley a esta última”

“De tal manera, si la operación principal se encuentra exenta -como ocurre en el caso de autos- cabe concluir que también lo están los intereses porque integran, desde el punto de vista de la ley tributaria, el precio de dicha operación. Y si estuviese gravada también lo estarían los intereses -no como prestación autónoma sujeta al tributo- sino porque el mencionado artículo 10 dispone que integran la base imponible del mismo hecho gravado”.

Aclarando definitivamente que el artículo 10 de Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, “... *debe entenderse circunscripta a los casos en que la financiación sea prestada por un tercero, ya que tales supuestos resultan ajenos al principio de unidad que surge de lo prescripto por el artículo 10 de la ley*”.

El mencionado caso, es un claro ejemplo de un exceso reglamentario del Poder Ejecutivo Nacional y del correcto funcionamiento del Poder Judicial de la Nación protegiendo a los ciudadanos mediante la aplicación estricta del principio de legalidad.

III.II. La causa “Video Club Dreams” – Reglamentos de necesidad y urgencia.-

La reforma de la Constitución Nacional en el año 1994 introdujo en el inciso 3 del artículo 99 de atribuciones del Poder Ejecutivo, cuáles son las condiciones

para legislar a través de decretos de necesidad y urgencia, dejando establecido la expresa prohibición de utilizarlos en materia penal, tributaria, electoral o régimen de los partidos políticos.

Según la doctrina *“esta disposición, motivo de un anterior pacto político, tiene como fin terminar con una práctica claramente inconstitucional de utilizar estos instrumentos para legislar en la materia tributaria.”*⁵⁰

Esta práctica inconstitucional consistió en el desborde producido por la utilización de esta herramienta desde el año 1989 en adelante.

Sobre el particular, una investigación realizada por la doctrina concluyó que desde 1853 hasta julio de 1989, se recurrió a dicho expediente en veinticinco ocasiones, mientras que en el período comprendido entre julio de 1989 y diciembre de 1993, se dictaron trescientos ocho decretos de necesidad y urgencia.⁵¹

Sobre el total de los trescientos ocho decretos de necesidad y urgencia dictados entre julio de 1989 y diciembre de 2003, sesenta y nueve -esto es el 22%- estuvieron referidos a temas impositivos (creación de gravámenes, aumento o reducción de tasas, exenciones, franquicias tributarias, etc.).

Sin perjuicio de la reforma, después de ella pero por motivos anteriores, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se encargó de aclarar que los decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria no estaban autorizados por la Carta Magna.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expresó en una

⁵⁰ PASUTTI, Jose L. – ob. cit. en Nota 26.

⁵¹ FERREIRA RUBIO, Delia y GORETTI, Matteo: "Gobierno por decreto en Argentina (1989-1993)" - E.D. - Año XXXII - N° 8525 - diario del lunes 27 de junio de 1994 – citado por Casás, Jose O. – “Reserva de ley en materia tributaria y la reforma constitucional de 1994” - Doctrina Tributaria Errepar (D.T.E.)

causa que da título a este acápite en la que se cuestionaban dos decretos del año 1991 y 1992.⁵²

Allí se discutía la constitucionalidad del art. 1 del Decreto N° 2736/91, modificado por el Decreto N° 949/92, que establecía que:

*"El impuesto establecido por el inc. a) del art. 24 de la ley 17.741 se aplicará además:
a) A la venta o locación de todo tipo de videograma grabado destinado a su exhibición pública o privada, cualquiera fuera su género; b) A la exhibición de todo tipo de películas cualquiera fuera su género, a través de los canales de televisión abierta o por cable y en los video-bares y/o en todo otro local en los que la misma se realice por cualquier medio."*

En sus fundamentos, la Corte coincidiendo con las dos instancias judiciales anteriores determinó que a través de los citados decretos, el Poder Ejecutivo, extendió el hecho imponible creado por una ley a otro hecho imponible que es distinto y nuevo, aún cuando guarde relación con el primero, pues ambos se vinculan con la actividad cinematográfica, bien que de modo diverso.

Citó en su apoyo un fallo propio reciente, mediante el cual sentó que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los arts. 4, 17, 44 y 67 --texto 1853-1860-- de la Constitución Nacional”.⁵³

Asimismo, resaltó que en la línea del fallo citado se ubican los pronunciamientos de Fallos: 303:245 y 305:134 --La Ley, 1984-A, 350--, entre muchos otros relativos al principio de legalidad en materia tributaria.

⁵² “Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía” - Corte Suprema de Justicia de la Nación - 06 de junio de 1995

⁵³ “Eves Argentina S.A. s/ recurso de apelación-- IVA” - C.S.J.N. – 14/10/1993.

Agregó que las normas en cuestión son inconstitucionales pues crean un hecho imponible distinto del previsto por Ley N° 17.741, sin que la circunstancia de su recíproca vinculación o parecido permita obviar los alcances del referido principio de legalidad.

Manifestó que no obsta a la conclusión precedente el hecho de que el decreto sea de necesidad y urgencia, pues si bien en el caso "Peralta" la Corte reconoció la validez de una norma de ese tipo, ya en ese mismo fallo aclaró que en materia de tributos existe un límite "*constitucional infranqueable...*".

Expresó que esa conclusión resulta ahora corroborada por la reforma constitucional del año 1994, y que la ulterior remisión de los decretos impugnados al Congreso, no satisface el claro requerimiento constitucional de que sea ese órgano, y no otro, quien decida qué impuestos se crearán y quienes deberán pagarlos.

En el voto de los Dres. Petrachi y Bossert se cita un antiguo fallo de la Corte que indica que el principio de reserva de la ley tributaria, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible, y que dicho principio "*no puede ser soslayado aunque se invoquen "pautas de política fijadas por las autoridades económicas" y la existencia "de un estado de calamidad económica interna"...(Fallos: 294:152, consid. 18 --La Ley, 1976-B, 176)*".

III.III. La causa "Selcro S.A." - Reglamentos delegados.-

A los efectos de examinar la cuestión de la delegación legislativa en materia tributaria y su tratamiento jurisprudencial, hay que decir que antes de la reforma del año 1994, la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁵⁴, "*negó enfática, pero*

⁵⁴ "A. M. Delfino y Cía." - C.S.J.N. - 20 de junio de 1927

*declamatoriamente y en lo formal, la posibilidad constitucional de practicar delegaciones legislativas, para, seguidamente, diferenciar la delegación de poder para hacer la ley, de la de conferir cierta autoridad por el Congreso al Poder Ejecutivo, o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar detalles necesarios para la ejecución de aquélla”.*⁵⁵

La doctrina citada en el punto anterior agregó que *“tal distingo, a veces, se pudo practicar, pero, en la mayoría de los casos, resultó difícil marcar la frontera entre lo permitido y lo prohibido. En lo sustancial, muchas de las atribuciones conferidas por la rama legislativa al Poder Ejecutivo, en los más diversos campos, han significado verdaderas delegaciones irrestrictas, por la amplitud con que fueron practicadas, y por no haber definido la política legislativa a seguir por la administración. En tales circunstancias, el Alto Tribunal⁵⁶ admitió la validez de este desplazamiento del centro de gravedad respecto de importantes potestades del Poder Legislativo al Ejecutivo, valiéndose de sutiles consideraciones formales y terminológicas”.*⁵⁷

Como oportunamente mencionara la reforma constitucional del año 1994 prohibió la delegación legislativa, admitiendo dos excepciones: 1) en materias determinadas de administración 2) y en circunstancias de emergencia pública, mediante la llamada delegación impropia, esto es, subordinada al recaudo de temporalidad y a una clara definición de la política legislativa por el Congreso.

Al respecto, se ha dicho que la delegación legislativa como instrumento de emergencia constitucional, conforma, junto con los reglamentos de necesidad y urgencia, potestades excepcionales y de interpretación restringida, de manera que las prohibiciones expresas para estos decretos de necesidad y urgencia en materia penal, tributaria, régimen electoral y partidos políticos, son prohibiciones a dicha delegación,

⁵⁵ CASAS, José Osvaldo –“El principio de legalidad tributaria: decretos leyes, reglamentos y reglas generales administrativas” - PET 2008 (agosto-400), 6

⁵⁶ “Laboratorios Anodia v. Nación Argentina” – C.S.J.N. - 13 de diciembre de 1968

⁵⁷ CASAS, José O. - ob. cit. Nota 55

cuya sanción, según expresamente lo establece el texto constitucional, no es menos que la nulidad absoluta en insanable.⁵⁸

A los efectos de aclarar el alcance de prohibición de la delegación legislativa del mencionado artículo 76, recurriré al examen de la causa "Selcro S.A." en el que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó su posición.⁵⁹

En la mencionada causa se discutió la constitucionalidad del segundo párrafo del artículo 59 de la Ley N° 25.237 -en cuanto delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de establecer los valores para determinar las tasas a percibir por la Inspección General de Justicia-.

A los efectos de una mejor comprensión de la cuestión realizaré una breve reseña del marco legal de la causa

En este sentido, cabe señalar que el Poder Ejecutivo Nacional estableció, mediante el Decreto N° 360/95, las tasas que debía percibir la Inspección General de Justicia por los servicios prestados en el ejercicio de las funciones, es decir, por la inscripción de sus actos constitutivos; de poderes, actos o documentos; por otras prestaciones, etc. (arts. 2º, 3º y 7º), a la vez que determinó las sanciones que acarrea la falta de pago (arts. 10 y 12).

Posteriormente, el Decreto N° 67/96 introdujo modificaciones al régimen anterior, al fijar otras tasas por los servicios señalados.

Finalmente, a través de la Disposición Administrativa N° 55/00, la Jefatura de Gabinete determinó los servicios por los cuales se debe abonar una tasa, como así también sus montos y las consecuencias sancionatorias de su falta de pago en tiempo y

⁵⁸ DALLA VIA, Alberto Ricardo - *Manual de Derecho Constitucional* - Ed. LexisNexis, Buenos Aires, Agosto 2004.

⁵⁹ "Selcro S.A. v. Jefatura de Gabinete" – C.S.J.N. - 21 de octubre de 2003

forma.

Entrando al examen del caso, la Corte en primer término, dejó claramente establecido con cita de fallo anterior⁶⁰ y doctrina autorizada⁶¹ que la tasa es una *"categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado."*

Asimismo el Tribunal dejó claramente establecido que respecto de esa clase de tributos también rige el principio -de raigambre constitucional- de reserva de la ley o legalidad.

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

De allí que consideró que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo.

Además, resaltó que al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del artículo 59 de la Ley N° 25.237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite

⁶⁰ "Berkley International ART SA" - C.S.J.N. - 21 de diciembre de 2000

⁶¹ GIULIANI FOUNROUGE, Carlos María – ob. cit. en Nota 43

o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución.

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

Al respecto de este fallo la doctrina ha señalado que *"no podrá existir delegación legislativa válida respecto de ninguno de los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, personal, espacial y temporal. Esta prohibición se extiende a las exenciones tributarias..., pues también respecto de ellas opera el principio de reserva de ley"*.⁶²

IV. Conclusiones.-

El reglamento administrativo es todo acto unilateral que emite un órgano de la Administración Pública, que crea normas jurídicas generales y obligatorias, regulando situaciones objetivas e impersonales.

Los reglamentos emitidos por órganos o entes de la Administración Pública, desde el punto de vista de su relación con la ley, se pueden clasificar en ejecutivos, autónomos, delegados y de necesidad o urgencia.

Los reglamentos de ejecución poseen su fundamento en el inciso 2 del artículo 99 de la Constitución Nacional.

Se trata de los decretos que se dictan para asegurar o facilitar la aplicación o

⁶² REVILLA, Pablo J. M. - "La delegación legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: art. 76 de la Constitución nacional" - Periódico Económico Tributario. año 2003, pág. 389.

ejecución de las leyes, no pudiendo prescribirse en ellos cargas u obligaciones que por su naturaleza sólo puedan ser dispuestas por la ley en sentido formal.

Son normas secundarias respecto las leyes cuya aplicación tienen por objeto asegurar.

Los reglamentos autónomos poseen carácter de norma primaria, pues ellos no interpretan ni aplican una ley a la que deben someterse, en su dictado, el gobierno y la Administración no aplican una ley, sino que directamente interpretan y aplican la Constitución.

Poseen fundamento constitucional en el inciso 1 del artículo 99 de la Constitución Nacional que le atribuye al Poder Ejecutivo la responsabilidad política por la administración general del país.

Los reglamentos delegados poseen fundamento constitucional en el artículo 76 de la Constitución Nacional.

Son normas generales dictadas por la Administración en base a una autorización o habilitación del Poder Legislativo, regulando materias de competencia del legislador.

La existencia de la delegación legislativa resulta necesaria por falta de tiempo del Congreso, el carácter técnico de algunos asuntos, aspectos imprevisibles de algunas materias y exigencias de flexibilidad de ciertas normas.

La delegación debe estar sujeta a límites y la política legislativa claramente establecida, no pudiendo ser total ni tampoco encomendarse a los órganos administrativos la facultad de crear delitos, contravenciones o impuestos.

Los reglamentos de necesidad y urgencia poseen fundamento constitucional en el artículo 99 inciso 3 de la Constitución Nacional.

Son reglamentos cuyo contenido integra la competencia del órgano legislativo pero se fundan en el estado de necesidad y urgencia que se presenta de un modo súbito.

Su dictado resulta ser una potestad excepcional de la Administración y, por tanto, de interpretación restrictiva, sujeta a un procedimiento especial de sanción, que debe observarse inexcusablemente para adquirir validez constitucional.

La potestad reglamentaria examinada posee un límite constitucional infranqueable: el principio de legalidad tributaria o de reserva de ley en materia tributaria.

Este principio significa que toda contribución que afecta la libertad patrimonial de una persona debe ser establecida por ley del Congreso.

Implica la necesidad de una Ley del Parlamento para crear el tributo; la indelegabilidad en el Poder Ejecutivo de la facultad de crear impuestos y exenciones; y que sea la ley la que defina los hechos constitutivos de la obligación jurídico-tributaria.

En nuestra Constitución encontramos el principio de legalidad tributaria plasmado en el artículo 19, y más específicamente en los artículos 4, arts. 17, 75 inciso 1 y 2, que establecen que las cargas impositivas sólo pueden emanar del Congreso.

También surge el principio de la interpretación armónica de los artículos 76 y 99 inciso 3 de nuestra Carta Magna.

La estricta aplicación del principio obliga a la ley tributaria determinar de

manera precisa el hecho imponible, el contribuyente, la base imponible, el monto de la contribución, las exenciones y reducciones impositivas, y las infracciones y sanciones por el incumplimiento de la obligación tributaria.

El fundamento del principio de reserva de ley en materia tributaria debe entenderse como resultante de la conjunción del mecanismo de autoimposición, de la organización política basada en la separación de órganos y funciones, en la garantía de los derechos individuales y generales, y en el medio eficaz para el perfeccionamiento del derecho.

Del examen de nuestra Constitución Nacional surge que el sistema de reserva de ley tributaria seleccionado por los constituyentes es el llamado ortodoxo, rígido o absoluto.

En el derecho comparado existen sistemas de reserva de ley más flexibles, que encuentran fundamento en las exigencias de las nuevas características de las finanzas que obligan a asumir la actividad y la política financiera con inmediatez, celeridad y sin trabas legales.

Se caracterizan por el desplazamiento de la competencia legislativa del Parlamento al Poder Ejecutivo, estando organizado dicho desplazamiento a nivel constitucional.

Alerta la doctrina la existencia de una crisis del principio de legalidad en materia tributaria, señalándose como prueba la admisión de los modelos flexibles del derecho comparado.

No obstante, en nuestro país la crisis del principio surge en virtud de la adopción por parte del Poder Ejecutivo Nacional y el Poder Legislativo de cursos de acción de hecho y por ende, inconstitucionales, y no porque la constitución haya

previstos la flexibilización del principio.

Efectivamente, en la República Argentina el principio ha sido fuertemente lesionado mediante prácticas inconstitucionales, por ejemplo, mediante el dictado de reglamentos de ejecución que alteran el espíritu de la ley, delegaciones legislativas improcedentes y la emisión de reglamentos de necesidad y urgencia.

No obstante, ha sido alentador el accionar del Poder Judicial de la Nación imponiendo límites a este accionar mediante la estricta aplicación del principio de legalidad.

En este sentido, en las causas “Cryshe S.A.” en materia de reglamentos ejecutivos; “Video Club Dreams” en materia de reglamentos de necesidad y urgencia, y “Selcro S.A.” respecto de reglamentos delegados, se ha sentado jurisprudencia prístina en referencia al alcance del principio de legalidad tributaria.

Nuestro más Alto Tribunal en líneas generales ha recordado al Poder Ejecutivo Nacional que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 321:366 y sus citas), y que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400 y sus citas, entre otros”).

De lo expuesto, la conclusión del presente trabajo no puede ser otra que considerar que a través del ejercicio de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo no se pueden crear válidamente cargas tributarias ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo.

V. Bibliografía.-

Doctrina.

- * ASOREY, Rubén O. – “Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal” - Rev. L.L. 1988-D-902.
- * BIANCHI, Alberto B. - "La Delegación Legislativa" - Buenos Aires, 1990.
- * BIDART CAMPOS, Germán J. - "Tratado elemental de derecho constitucional argentino" - Ed. Ediar Bs. As. 1995.
- * CASAS, José Osvaldo - “El principio de legalidad tributaria: decretos leyes, reglamentos y reglas generales administrativas” - PET 2008 (agosto-400), 6.
- * CASAS, Jose O. – “Reserva de ley en materia tributaria y la reforma constitucional de 1994” - Doctrina Tributaria ERREPAR (D.T.E.)- TOMO/BOLETÍN: XV – 1994
- * CASSAGNE, Juan Carlos - "Derecho Administrativo", t. I - ed. 1986.
- * CASSAGNE, Juan Carlos - “ La configuración de la potestad reglamentaria” - LA LEY 2004-A, 1144.
- * DALLA VIA, Alberto Ricardo - Manual de Derecho Constitucional - Ed. LexisNexis - Buenos Aires, Agosto 2004.
- * DE ARAUJO FALCAO, Amilcar, "El hecho generador de obligación tributaria, - Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964.
- * DIEZ, Manuel María - "Derecho Administrativo” –

- * FERREIRA RUBIO, Delia y GORETTI, Matteo: "Gobierno por decreto en Argentina (1989-1993)" - E.D. - Año XXXII - N° 8525 - diario del lunes 27 de junio de 1994 .

- * GARCIA VIZCAINO, Catalina, "Derecho Tributario" - t. I - Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976.

- * GIULIANI FONROUGE, Carlos M., obra actualizada por NAVARRINE, Susana C. y ASOREY, Rubén O. - "Derecho Financiero" - Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993.

- * HALPERIN, David Andrés – “La potestad reglamentaria en materia tributaria. Necesidad de armonizar su ejercicio en procesos de integración” - IMP 1993-B, 1917.

- * LAMAGRANDE, Alfredo J. - "Los principios tributarios y la evasión fiscal" - Boletín de la D.G.I. 457.

- * MARIENHOFF, Miguel S. - "Tratado de Derecho Administrativo".

- * PASUTTI, Jose L. – “El principio constitucional de legalidad tributaria conforme a la interpretación y a la actuación de los poderes del Estado” - LA LEY 2000-C, 1042.

- * REVILLA, Pablo J. M. - "La delegación legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: art. 76 de la Constitución nacional" - Periódico Económico Tributario - Año 2003.

- * SPISSO, Rodolfo, "Derecho Constitucional Tributario", Depalma, Buenos Aires, 1991.

- * TOZZINI, Gabriela I. – “El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. La inconstitucionalidad de una resolución del organismo fiscal municipal que crea un sujeto pasivo” - LLC 2003 (agosto), 801.

- * VALDEZ COSTA, Ramón, "Instituciones de Derecho Tributario", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992.
- * VASQUEZ, Susana Beatriz – “Aplicación del principio de legalidad. La experiencia actual Argentina” - Bol. DGI N° 463
- * VILLARROYA, Joaquín Tomás - "El principio de legalidad y la Ley General Tributaria" - Estudios de Derecho Tributario - IEF. T. I: 1979.
- * VILLEGAS Héctor Belisario - “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” – Parte General, Ed. Astrea, Bs. As.

Jurisprudencia.

- * “A. M. Delfino y Cía.” - Corte Suprema de Justicia de la Nación – 20 de junio de 1927
- * “Berkley International ART SA” - C.S.J.N. - 21 de diciembre de 2000
- * “Chryse SA c/AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva” - Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala III- 15 de octubre de 2002.
- * “Chryse SA c/AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva” - Corte Suprema de Justicia de la Nación – 04 de abril de 2006.
- * "Eves Argentina S.A. s/ recurso de apelación-- IVA" - – Corte Suprema de Justicia de la Nación - 14 de octubre de 1993 - La Ley, 1993-E, 427
- * “Famyl S.A. v. Estado Nacional -Poder Ejecutivo Nacional, Ministerio de Economía y

Obras y Servicios Públicos” - JA 2001-III-p. 672.

* "Hotel Internacional Iguazú S.A. c. Estado Nacional s/ordinario", Corte Suprema de Justicia de la Nación – 10 de diciembre de 1987.

* “Laboratorios Anodia v. Nación Argentina” – Corte Suprema de Justicia de la Nación - 13/2/1968.

* "Selcro S.A. v. Jefatura de Gabinete" – Corte Suprema de Justicia de la Nación - 21 de octubre de 2003.

* “Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía” - Corte Suprema de Justicia de la Nación - 06 de junio de 1995.