

ALGUNAS CONSIDERACIONES
EN TORNO AL
PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Dr. Pablo Javier Davoli.

INTROITO: El presente trabajo se divide en seis partes principales. A saber: **I.** El Principio de Legalidad; **II.** El Principio de Legalidad Tributaria; **III.** Alcances Concretos del Principio de Legalidad Tributaria en Argentina. **IV.** La Determinación y la Valuación de la Base Imponible. **V.** La Delegación Legislativa; y **VI.** La Delegación Legislativa en Materia Tributaria.

I) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

En su Artículo 19, nuestra Constitución Nacional establece el Principio de Legalidad, en forma genérica. Vale decir, no acotado a ningún ámbito en particular sino proyectado sobre la totalidad de las materias que constituyen objeto de regulación jurídica). Según lo prescribe dicha cláusula, “*nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe*”. Así las cosas, el poder ejercido por los órganos de Gobierno de la Comunidad, debe derivarse y ajustarse al orden jurídico sentado, en primer lugar, por la propia “*Carta Magna*” y, en segundo lugar, por las normas jurídicas inferiores (Leyes, Decretos, etc.).

Según algunos autores, como, por ejemplo, Germán BIDART CAMPOS ⁽¹⁾ y Rodolfo R. SPISSO ⁽²⁾, el Principio de Legalidad se deriva del ideal político-jurídico de la “despersonalización” o “impersonalidad”

¹ BIDART CAMPOS, Germán, “*Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*”, Tomo I, Ediar, Buenos Aires, 1.992, página 225.

² SPISSO, Rodolfo R., “*Derecho Constitucional Tributario*”, Lexis Nexis, Avellaneda (Pcia. de Bs. As.), 2.007, página 259.

del poder y, en términos del gran sociólogo germano Max WEBER, del concepto político-jurídico de la “legitimación racional”.

También se puede interpretar (tanto de manera complementaria como alternativa a la explicación precedente) que el Principio de Legalidad, genéricamente formulado, está basado en el ideal democrático modernista, inspirado por Juan Jacobo ROUSSEAU, que apunta a “*una forma de asociación que defienda y proteja de toda fuerza común a la persona y a los bienes de cada asociado, y por virtud de la cual cada uno, uniéndose a todos, no obedezca sino a sí mismo y quede tan libre como antes*”. (3/4)

En ambos casos e independientemente de la eficacia eventualmente demostrada al respecto, la finalidad a la que sirve el principio de legalidad, consiste en la evitación de las arbitrariedades, los abusos y los atropellos de los cuales el Poder del Estado es capaz, en contra de sus propios ciudadanos. Subsidiariamente, el principio en cuestión responde a la necesidad de afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación legal de las conductas impuestas y las conductas prohibidas, de manera que tanto gobernantes como gobernados sepan cómo deben proceder y/o a qué atenerse en caso de no hacerlo así. De lo expuesto se infiere claramente la especialísima importancia que este principio reviste en el contexto del diseño constitucional del Estado. Se trata, sin hesitación alguna, de un principio vertebral del sistema político-constitucional y, más específicamente, del ordenamiento jurídico.

³ ROUSSEAU, Juan Jacobo, “*Contrato Social*”, Planeta-De Agostini, Madrid (Reino de España), 1.995, página 47.

⁴ No se nos escapa la severa reticencia del ginebrino frente a la “*democracia indirecta*” o “*representativa*”. Sin embargo, dicho reparo no ha impedido que, tanto en el ámbito teórico como en el de la “*praxis*”, el ideal de que, a través del cumplimiento de la ley, cada ciudadano no haga más que obedecerse a sí mismo, sea asumido como “*piedra basal*” de la democracia moderna.

Arribada nuestra exposición al presente punto, preciso es aclarar expresamente que el Principio de Legalidad no exige, estrictamente, que los deberes, las obligaciones y las prohibiciones de orden jurídico, sean impuestos directa y exclusivamente por las leyes, en tanto normas jurídicas de carácter genérico, emanadas del Congreso de la Nación. Ante bien, dicho Principio de Legalidad puede ser concretado también por normas jurídicas de rango más bajo. Sin embargo, no menos cierto es que estas últimas deben estar legítimamente basadas en las leyes y contar con habilitación constitucional y legal.

Finalmente, conviene señalar que el Principio de Legalidad se encuentra estrechamente vinculado con el Principio de Razonabilidad. Enlazamiento, éste, que se deriva de la necesaria constitucionalidad que deben revestir todas las normas inferiores a la “Ley Fundamental”, desde las leyes de índole infra-constitucional hasta la menos relevante de las circulares administrativas. En otras palabras, todas las normas jurídicas inferiores a la Constitución Nacional deben estar en consonancia con sus prescripciones y, por lo tanto, deben respetar la adecuada proporcionalidad entre fines ⁽⁵⁾ y medios que impone el Principio de Razonabilidad (Artículo 28, C.N.).

II) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA:

a) Desde el punto de vista político-jurídico, el Principio de Legalidad Tributaria, en tanto versión especificada del Principio de Legalidad (genéricamente considerado), puede ser justificado sobre la base de las concepciones “weberianas” y “rusonianas” precedentemente aludidas.

Sin perjuicio de ello, en el caso puntual del Principio de Legalidad Tributaria, suele acudir al pensamiento de John Locke, “padre” del liberalismo político, para ensayar la justificación en cuestión. En efecto,

⁵ Los cuales, en última instancia, se encuentran subsumidos en las finalidades del Estado Argentino, detalladas en el Preámbulo de la Constitución Nacional.

muy comúnmente, al momento de explicar los fundamentos del “*nullum tributum sine lege*”, se hace cita de un famoso comentario del filósofo inglés: “*es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque, ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?*”. (6)

Esta argumentación también está apuntada a evitar las arbitrariedades, los abusos y los atropellos de los cuales el Gobierno es capaz, en contra de sus propios ciudadanos. Si bien la misma guarda notorias semejanzas con la explicación de inspiración “rusoniana”, aludida más arriba, no menos cierto es que existen, cuanto menos, dos diferencias fundamentales que las separan. A saber: **a.** a diferencia de Juan J. ROUSSEAU, John LOCKE no renegaba de la representación política, como forma que puede hacer una genuina democracia; y **b.** Juan J. ROUSSEAU era, ante todo, un defensor de la “*voluntad general*”, más allá de los eventuales “contenidos” y objetivos que la misma asumiera (7); mientras que LOCKE era, antes que nada, un defensor de la propiedad privada (a la que consideraba un derecho natural). (8)

⁶ Ver: LOCKE, John, “*Ensayo sobre el Gobierno Civil*”, Capítulo XI.

⁷ Juan Jacobo ROUSSEAU era un voluntarista. La “*voluntad general*” constituía, para él, el principio legitimador por antonomasia. Y, por lo tanto, no debía estar subordinada a ninguna norma (ni natural –no creía que existiera un Derecho Natural– ni positiva). Esta idea encubre una suerte de totalitarismo.

⁸ John LOCKE sí creía en la existencia de un Derecho Natural. Esencialmente, dicho ordenamiento consistía en un derecho subjetivo primordial, común a todos los hombres, al que

b) El Principio de Legalidad Tributaria constituye, desde el punto de vista operativo, una norma de normación. De allí deviene la necesidad de su consagración a nivel constitucional, tal como lo hace nuestra “Carta Magna”, en sus Artículos 4, 17 y 75, Incisos 1 y 2. ⁽⁹⁾

llamaba “*propiedad*”. Este derecho natural primordial tenía -siempre según John LOCKE- tres versiones, según cual fuera su objeto: Derecho a la Vida (“*propiedad sobre la propia vida*”), Derecho a la Libertad Persona (“*propiedad sobre el propio cuerpo*”) y Derecho de Dominio sobre las Cosas o Derecho de Propiedad en sentido estricto (“*propiedad sobre las propias cosas*”). La sociedad y el Gobierno habían sido creados para asegurar la vigencia de tales derechos, actuando el segundo como tercero imparcial dedicado a dirimir los conflictos suscitados entre los particulares.

Desde luego, independientemente del acierto de haber reconocido la existencia del Derecho Natural, así como del de haber advertido en el mismo a la Vida, la Libertad y la Propiedad de las personas, no podemos dejar de criticar: **a.** la “pobreza” de la noción que John LOCKE nos ha dejado en relación al ordenamiento jurídico metafísico (o “*Derecho Natural*”); **b.** la falsedad de la concepción “contractualista” acerca del origen de la sociedad y el Estado (objeción, ésta, que podemos sostener sobre la base de la Filosofía, la Antropología, la Historia, la Psicología, etc.; y que también les cabe a Thomas HOBBS y Juan Jacobo ROUSSEAU); **c.** el “reduccionismo” en que cayera John LOCKE (y, a partir de él, todo el pensamiento liberal) al momento de definir el sentido y la finalidad de la sociedad, el Estado y el Gobierno.

⁹ **Artículo 4:** “*El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional*” (el subrayado es nuestro).

Artículo 17: “*La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie*” (el subrayado es nuestro).

Artículo 75: “*Corresponde la Congreso: **1.** Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación. **2.** Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con*

Al desplegar su eficacia normativa sobre las fuentes del Derecho, este principio recibe la denominación de “*Principio de Reserva de Ley*”. Ello así, porque, en tales casos, el área tributaria queda completamente involucrada y subsumida en el espacio exclusivo de la Ley.

c) Sin perjuicio de ello, la Doctrina suele distinguir dos formas diversas de sistematizar el principio de reservas. Esto significa, básicamente, que su funcionalidad dentro del ordenamiento jurídico puede asumir dos modalidades diferentes. A saber: una, absoluta y otra, relativa.

De acuerdo con la primera (“*reserva absoluta*”), la regulación completa de los tributos corresponde solamente a normas de naturaleza legal, es decir, a las leyes. Vale decir que todas las prescripciones sustantivas en materia tributaria, deben revestir carácter de Ley. Consecuentemente, son las leyes las encargadas de determinar todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (verbigracia: presupuesto de hecho, base de cálculo, exenciones, alícuotas, etc.).

excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.- Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos.- La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.- La ley convenio tendrá como Cámara de origen el Senado y deberá ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada y será aprobada por las provincias.- No habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la ciudad de Buenos Aires en su caso.- Un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso, según lo determine la ley, la que deberá asegurar la representación de todas las provincias y la ciudad de Buenos Aires en su composición” (el subrayado es nuestro).

En tanto que, en virtud de la segunda (“*reserva relativa*” o “*atenuada*”), sólo se exige que la Ley regule los elementos fundamentales de la relación tributaria (sujetos y hecho imponible). Por lógica consecuencia, el resto de los aspectos de la materia tributaria pueden ser ordenados por medio de otro tipo de normas.

d) Esta última modalidad, “*relativa*” o “*atenuada*”, es propia de los regímenes parlamentaristas. Así, por ejemplo, en España, las prestaciones personales o patrimoniales deben ser impuestas “*con arreglo*” a la Ley (Artículo 31, Apartado 3, Constitución del Reino de España). En tanto que, en Italia, tales prestaciones deben estar fundadas “*sobre la base*” de la Ley (Artículo 23, Constitución de la República Italiana). En consonancia con tales disposiciones, los tratadistas de los citados países europeos, por lo general, sostienen que la Ley aporta solamente el basamento sobre el cual se ejerce la Potestad Tributaria. En opinión de tales autores, resulta suficiente con que las leyes establezcan ciertos principios fundamentales y directivas generales, para luego ser integradas por normas inferiores, emanadas del Poder Ejecutivo, en virtud de la correspondiente delegación de facultades.

En cambio, de acuerdo con lo señalado -entre otros- por Rodolfo R. SPISSO ⁽¹⁰⁾, nuestra Constitución Nacional ha acogido el Principio de Legalidad Tributaria en su versión “*absoluta*” o “*maximalista*”. Así surge, claramente, del Artículo 17 del referido plexo constitucional: “*Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º*”. Requisito, éste, que no sólo plasma el Principio de Legalidad Tributaria (en su modalidad “*absoluta*” o “*maximalista*”) sino que, además, es considerado como condición ineludible para la vigencia del Principio de Inviolabilidad de la Propiedad Privada, establecido en la misma cláusula constitucional.

¹⁰ SPISSO, Rodolfo R., obra citada, página 261.

Ninguna otra conclusión cabe extraer, si se interpreta la citada prescripción constitucional en forma exegética, “focalizada” e, incluso, aislada. Y tampoco hay lugar para una conclusión divergente, si se ensaya una hermenéutica sistémica, coherente y armónica del Bloque de Constitucionalidad argentino. Desde esta última perspectiva, el “juego” de los Artículos 4, 17 y 19 de la Constitución Nacional impiden cualquier otra inteligencia de la singular disposición bajo análisis.

III) ALCANCES CONCRETOS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN ARGENTINA:

Al respecto, ha enseñado Dino JARACH: *“decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que 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”*. (11)

En consonancia con el temperamento recién expuesto, Héctor B. VILLEGAS ha sostenido que, de la normativa constitucional arriba aludida, se desprende que, en el ordenamiento jurídico argentino, la Ley debe contener, como mínimo, los elementos básicos y estructurantes del tributo. (12/13) A saber:

¹¹ JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”, T. I, 1.980, página 80.

¹² Conforme: VILLEGAS, Héctor B., “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1.998, página 193.

- HECHO IMPONIBLE: la configuración del hecho imponible o presupuesto que da nacimiento a la obligación tributaria.

- SUJETO ACTIVO: la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado.

- SUJETO PASIVO: la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (es decir, el “contribuyente”) o la responsabilidad por una deuda ajena (esto es, el “responsable”).

- PARÁMETROS DE CUANTIFICACIÓN: los parámetros de cuantificación dineraria. Vale decir, los elementos necesarios para la fijación del “*quantum*” de cada tributo. Nos referimos, concretamente, a la base imponible y la alícuota (más abajo, nos explayaremos un poco más sobre el particular).

- EXENCIONES: las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.

Paralelamente, según el autor “*ut supra*” citado, también corresponde a las leyes: la tipificación de las infracciones tributarias y la imposición de las sanciones correspondientes. (14)

En consonancia con ello, tanto Carlos M. GIULIANI FONROUGE y Susana C. NAVARRINE como Rodolfo R. SPISSO, han sostenido la inconstitucionalidad (por violación del Principio de Legalidad Tributaria)

¹³ Muchos son los autores que han adherido abiertamente a la tesis aquí comentada (que los elementos estructurantes de los tributos deben surgir únicamente de las leyes). A saber: DE LA GARZA, VALDÉS COSTA, GARCIA BELSUNCE, etc. Análoga consideración cabe hacer en relación a la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (ver: “*Fallos*”, T. 178, P. 224; T. 182, P. 244; T. 183, P. 116; T. 199, P. 442; T. 246, P. 221; etc.).

¹⁴ VILLEGAS, Héctor B., obra citada, página 193.

del régimen de presentación espontánea instituido por el Artículo 113 de la Ley N° 11.683 (Ley de Procedimientos Fiscales, T. O. 1.998). ⁽¹⁵⁾ Ello es así -alega la referida Doctrina- porque, perteneciendo a la órbita legal la creación, la modificación y la derogación de los tributos, así como la configuración de los ilícitos tributarios y el establecimiento de las correspondientes sanciones, forzoso es concluir que también recae en el área de su competencia, todo lo relativo a exenciones, reducciones o desgravaciones. ⁽¹⁶⁾

En el ámbito provincial, el Código Tributario de la Provincia de Córdoba es el que mejor desarrolla el “*Principio de Reserva de Ley*” en materia tributaria. En efecto, en su Artículo 2, dicho “*corpus*” legal establece lo siguiente: “*Ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sino en virtud de ley. Sólo la ley puede: a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del*

¹⁵ **Artículo 113:** “*El PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para disponer por el término que considere conveniente, con carácter general o para determinadas zonas o radios, la reducción parcial de la actualización prevista en los artículos 129 y siguientes, la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitivos y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cualquiera de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización están a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, a los contribuyentes o responsables que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas y denunciando en su caso, la posesión o tenencia de efectos en contravención, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable.- Facúltase igualmente al PODER EJECUTIVO NACIONAL para poder acordar bonificaciones especiales para estimular el ingreso anticipado de impuestos no vencidos y para hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de las deudas fiscales pendientes, así como también para acordar la cesión total o parcial de los derechos sobre la cartera de créditos fiscales provenientes de diferimientos promocionales de impuestos. Todos estos actos deberán publicarse en el Boletín Oficial.- Anualmente se dará cuenta al Honorable Congreso DE LA NACION del uso de las presentes atribuciones*”. Cabe aclarar que la prohibición introducida, a continuación del citado Artículo 113, por el Artículo 1 de la Ley N°25.678 (B. O. del 10/12/02), al no eliminar completamente las facultades conferidas al P.E.N., no subsana la inconstitucionalidad de la que -según los autores citados- adolece aquella cláusula.

¹⁶ Conforme: SPISSO, Rodolfo R., obra citada, página 271.

pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades. Las normas que regulen las materias anteriormente enumeradas no pueden ser integradas por analogía” (Ley Provincial N° 6.006, modificada por la Ley Provincial N° 9.025).

Menos detallista y meticulado, el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe -por su parte- consagra el Principio de Legalidad en su Artículo 1, reforzándolo en su Artículo 5. El primero de estos artículos reza lo siguiente: *“Las obligaciones fiscales, consistentes en impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Provincia de Santa Fe, se regirán por las disposiciones de este Código y por las leyes fiscales especiales”*. Nótese que este precepto no se limita a disponer que las *“obligaciones fiscales”* sean establecidas por el respectivo código y las leyes tributarias de la Provincia. Sino que, además, manda expresamente que las tales obligaciones sean regidas por las aludidas normas legales. Por su parte, la segunda de las cláusulas en cuestión, ordena: *“Para la interpretación de las disposiciones de este Código y demás leyes fiscales que no se refieran a exenciones, son admisibles todos los métodos, pero en ningún caso se establecerán impuestos, tasas o contribuciones, ni se considerará a ninguna persona como contribuyente o responsable del pago de una obligación fiscal, sino en virtud de este Código u otra ley. En materia de exenciones, la interpretación será estricta”*.

IV) LA DETERMINACIÓN Y LA VALUACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE:

Párrafos aparte merece la cuestión particular atinente a la determinación y la valuación de la materia o base imponible. Al respecto, menester es advertir ante todo que, en virtud del Principio de

Legalidad Tributaria, la definición de los criterios, sistemas o métodos correspondientes debe hacerse por Ley. ⁽¹⁷⁾

El asunto ha adquirido especial relevancia en el caso de los impuestos inmobiliarios de las diferentes jurisdicciones del país. Ciertamente, la fijación por Ley (u Ordenanza) del valor pecuniario de cada inmueble resultaría superlativa e innecesariamente engorrosa. Ello no obsta, sin embargo, a que sea el Legislador (o el Concejal) quien fije:

- Los distintos tipos de construcción o categorías edilicias.
- Los criterios, pautas o parámetros destinados al “enrolamiento” de cada inmueble concreto dentro de algunas de aquellos tipos o categorías.
- Los valores de reposición.
- Los índices de amortización o depreciación.
- Los datos a considerar para el avalúo de los terrenos.

En suma, el “*Principio de Reserva de la Ley*” no exige que sea una norma legal la que fije el valor económico concreto de cada uno de los terrenos y construcciones involucrados. Pero sí que sea una la Ley la que determine el valor de los elementos establecidos por ella misma para que la Administración pueda cuantificar la base imponible y liquidar el tributo en cada caso concreto.

Fue a la luz de esta aserción que Rodolfo R. SPISSO criticara el Artículo 186 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en su redacción anterior). Por cuanto dicho precepto, dedicado a la valuación de los terrenos, delegaba en la rama ejecutiva la atribución de

¹⁷ Conforme: SPISSO, Rodolfo R., obra citada, página 270.

fijar el valor unitario de las cuadras o de cada zona o sector de la ciudad. Valor, éste, que se tomaba en consideración para concretar los aludidos avalúos. ⁽¹⁸⁾

Cabe aclarar aquí que, luego de las reformas introducidas al citado Código Fiscal por las Leyes N° 3.402, N° 3.502, N° 3.750 y N° 3.752; y en virtud de lo dispuesto por el Artículo 115 del citado “*corpus*” normativo; en fecha 25/04/11, mediante Decreto N° 211/11, el Jefe de Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires aprobó un nuevo texto ordenado del mentado Código Fiscal. En esta nueva redacción, el sistema de determinación del avalúo de los terrenos, quedó establecido en el Artículo 227, con algunas modificaciones. A pesar de ello, consideramos que las objeciones planteadas en el año 2.007 por Rodolfo R. SPISSO, todavía mantienen su vigencia.

V) LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA:

a) Arribada nuestra exposición al presente punto, cabe preguntarse sobre las posibilidades de delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo y/u otros organismos del Estado, en el marco del ordenamiento jurídico argentino.

Ante todo, cabe aclarar -desde el punto de vista fáctico- que la mayor complejidad adquirida por la vida social en nuestra época, así como el engrosamiento y la diversificación de las funciones estatales, han aconsejado (cuando no exigido) la habilitación de cierto grado de delegación legislativa. Ello, con la finalidad de permitir una adecuada y fácil adaptación de los principios y directivas sentados por el Legislador, a la dinámica social y económica contemporánea. De esta manera, el Poder Ejecutivo quedaría encargado de la determinación de algunos aspectos, dentro de ciertos límites y condiciones, explícitos o implícitos, sentados por el Poder Legislativo.

¹⁸ Conforme: SPISSO, Rodolfo R., obra citada, página 270.

Hace ya algunos años, comentaba Alberto ZARZA MENSAQUE al respecto: “*lo real es que en la actualidad, en la mayoría de los países de Occidente han debido acudir a la ‘delegación legislativa’ como ‘solución’ - a veces dolorosa pero siempre necesaria- para poder proveer a las necesidades cambiantes del Gobierno... lo importante será estructurar métodos para que el órgano titular de la atribución pueda reasumir la potestad cuando estime que los derechos de los ciudadanos corren peligro ante el obrar legisferante del Ejecutivo y fundamentalmente, ejercer un control efectivo sobre el modo y las condiciones con que se ejercitan las condiciones delegadas al gobierno*”. (19)

b) Con anterioridad a la Reforma Constitucional de 1.994, la posibilidad en cuestión (que no debe ser confundida con la función reglamentaria constitucionalmente asignada al P.E.N. -20-) era recibida

¹⁹ ZARZA MENSAQUE, Alberto, “*Delegación de facultades legislativas en el derecho constitucional comparado*”, páginas 11 a 15; citado por: DROMI, Roberto y MENEM, Eduardo, “*La Constitución Reformada. Comentada, interpretada y concordada*”, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1.994, página 282).

²⁰ Originariamente, esta facultad reglamentaria que nuestro ordenamiento constitucional siempre ha asignado al P.E.N., se encontraba consagrada en el Artículo 86, Inciso 2. A partir de la Reforma de 1.994, dicha potestad ha quedado establecida en el Artículo 99, Inciso 2.

Pese a tratarse de dos prerrogativas diferentes (tanto a nivel conceptual como normativo), a partir del Caso “*Delfino y Cía.*”, mediante un contradictorio fallo, la C.S.J.N. habilitó la expansión de la facultad reglamentaria más allá de sus cauces normales (conf.: “*Fallos*”, 148:430, año 1.927). En efecto, en dicho decisorio, el cimero tribunal aseveró: “*existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla*”; para, acto seguido, sostener que:

- La definición de la extensión de la potestad reglamentaria en cada caso concreto, depende de meras circunstancias de “*hecho*”.

- Compete al Poder Ejecutivo completar la voluntad del Congreso, expresada de un “*modo general*” en la Ley.

En el Caso “*Delfino y Cía.*”, el cimero tribunal prohibió la “*delegación propia*”, pero dejó admitida la “*impropia*”, considerándola como mera expresión de la “*atribución reglamentaria*” del P.E.N. Consecuentemente, fue a partir de este equívoco decisorio, que, con la anuencia de los otros Poderes, las atribuciones regulatorias del P.E.N. e, incluso, de los órganos administrativos, so pretexto de reglamentar, fueron extendiéndose cada vez más allá de los meros “*pormenores*” y

de distintas maneras. Había diferentes posturas doctrinarias y jurisprudenciales sobre la cuestión. Varios constitucionalistas -como, por ejemplo, Carlos M. BIDEGAIN ⁽²¹⁾, Humberto QUIROGA LAVIE ⁽²²⁾ y Néstor P. SAGÜÉS ⁽²³⁾- se manifestaban a favor de dicha posibilidad. Idéntica tendencia seguía la mayor parte de la Doctrina jurídico-administrativista: Miguel S. MARIENHOFF ⁽²⁴⁾, Rafael BIELSA ⁽²⁵⁾, Benjamín VILLEGAS BASAVILBASO ⁽²⁶⁾, Manuel M. DIEZ ⁽²⁷⁾, Alberto BIANCHI ⁽²⁸⁾, José CANASI ⁽²⁹⁾, etc. Sin embargo, la posibilidad de delegar facultades legislativas también contaba con destacados detractores, como, verbigracia, Juan A. GONZÁLEZ CALDERÓN ⁽³⁰⁾, Segundo V. LINARES QUINTANA ⁽³¹⁾, Miguel EKMEKDJIAN ⁽³²⁾ y Germán BIDART CAMPOS ⁽³³⁾.

“detalles” de las leyes. Proceso, éste, que, finalmente, desembocó en el Caso “Cocchia, Jorge D.”, donde la Corte Suprema reconoció abiertamente las “atribuciones delegadas”, con inusitada extensión (“Fallos”, 316:2.624, año 1.993),

²¹ BIDEGAIN, Carlos M., “Cuadernos del Curso de Derecho Constitucional”, Tomo III, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1.980, páginas 126 y siguientes.

²² QUIROGA LAVIE, Humberto, “Derecho Constitucional”, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1.978, página 752.

²³ SAGÜÉS, Néstor P., “Legislación del Poder Ejecutivo detraída del Poder Legislativo (A propósito de los decretos ‘delegados’ y de ‘necesidad y urgencia’)”, en la “Revista de Derecho Bancario y de la Actividad Financiera”, Depalma, Buenos Aires, Enero-Abril de 1.991, N° 1/2, páginas 130 y siguientes.

²⁴ MARIENHOFF, Miguel S., “Tratado de Derecho Administrativo”, Tomo I, Abeledo-Perrot, página 263.

²⁵ BIELSA, Rafael, “Derecho Administrativo”, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 1.964, páginas 309 y siguientes.

²⁶ VILLEGAS BASAVILBASO, Benjamín, “Derecho Administrativo”, Tomo I, Tea, Buenos Aires, 1.959, página 284.

²⁷ DIEZ, Manuel M., “Derecho Administrativo”, Tomo I, Plus Ultra, Buenos Aires, páginas 363 y siguientes.

²⁸ BIANCHI, Alberto, “La delegación legislativa. Teoría de los reglamentos delegados en la Administración Pública”, Astrea, Buenos Aires, 1.990.

²⁹ CANASI, José, “Derecho Administrativo”, Tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1.981, página 141.

³⁰ GONZÁLEZ CALDERÓN, Juan A., “Curso de Derecho Constitucional”, Kraft, Buenos Aires, 1.943, página 787.

³¹ LINARES QUINTANA, Segundo V., “Tratado de la ciencia del Derecho Constitucional”, Tomo IX, Plus Ultra, Buenos Aires, 1.987, página 691.

c) Tal como es sabido, la mentada Reforma Constitucional, operada en 1.994, introdujo la PROHIBICIÓN DE LA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS en el Artículo 76 de nuestra “Carta Magna”.⁽³⁴⁾ Mas, haciendo expresa SALVEDAD (es decir, EXCEPCIÓN) de “*materias determinadas de administración*” o “*de emergencia pública*”.⁽³⁵⁾ Posibilidad excepcional, esta última, que, por expreso mandato de la misma cláusula constitucional, debe estar supeditada a un plazo fijado por el propio Congreso, así como también a las bases sentadas por el mismo órgano de Gobierno. En suma, desde 1.994 en adelante, dentro del ordenamiento constitucional argentino, las delegaciones legislativas:

- Revisten CARÁCTER PURAMENTE EXCEPCIONAL y, por lo tanto, ameritan una INTERPRETACIÓN EMINENTEMENTE RESTRICTIVA.

³² EKMEKDJIAN, Miguel, “*Manual de la Constitución Argentina*”, Depalma, Buenos Aires, 1.991, página 259.

³³ BIDART CAMPOS, Germán, obra citada, Tomo II, página 229.

³⁴ **Artículo 76:** “*Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.- La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa*”.

³⁵ Análogamente, el Artículo 99, Inciso 3, C.N., primero establece que el P.E.N. “*no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo*” y, acto seguido, le reconoce la atribución de dictar Decretos de Necesidad y Urgencia, bajo ciertas condiciones: “*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. 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*”.

- Deben estar sujetas a plazos fijados por el propio Poder Legislativo (LIMITACIÓN TEMPORAL). Según ciertas aclaraciones efectuadas a nivel doctrinario, deben ser plazos “concretos”; no deben practicarse delegaciones “abiertas”, de plazo “incierto”.⁽³⁶⁾

- Deben estar acotadas a determinados tipos de asuntos (LIMITACIÓN MATERIAL).

- Deben estar subordinadas a ciertas “bases” de la delegación (LIMITACIÓN PROGRAMÁTICA O INSTITUCIONAL).

d) Pero aún hay más: conforme lo han señalado Germán BIDART CAMPOS y Rodolfo R. SPISSO, del texto del Artículo 76 se infiere que la Constitución Nacional prohíbe toda delegación legislativa que no esté dirigida a la “cabeza” del Poder Ejecutivo. Órgano de Gobierno, éste, que, a su turno, deberá ejercer tal delegación en los términos del Artículo 110, Inciso 12, de la citada “Ley Fundamental”.⁽³⁷⁾ Vale decir, por medio de Decretos refrendados por el Jefe de Gabinete de Ministros y bajo el contralor de la respectiva Comisión Bicameral Permanente. Como consecuencia de ello, no resulta admisible la subdelegación de la potestad para dictar decretos delegados, ya sean en el aludido Jefe de Gabinete, en los Ministros o bien, en órganos de la Administración.
(^{38/39})

³⁶ Conforme: DROMI, Roberto y MENEM, Eduardo, obra citada, página 281.

³⁷ **Artículo 100:** “El jefe de gabinete de ministros y los demás ministros secretarios cuyo número y competencia será establecida por una ley especial, tendrán a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, y refrendarán y legalizarán los actos del presidente por medio de su firma, sin cuyo requisito carecen de eficacia. Al jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde: (...) **12.** Refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los que estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente”.

³⁸ Conforme:

- BIDART CAMPOS, Germán, “Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino”, Tomo VI, obra citada, página 345.

Por su parte, María Angélica GELLI también ha sostenido que, contrariando la “*praxis*” constitucional previa a la Reforma Constitucional de 1.994, el Artículo 76 de nuestra “Carta Magna” sólo admite la delegación legislativa a favor del Presidente de la Nación. Así se deriva, de acuerdo con la citada autora, del propio Artículo 76 y de su “juego” con los Artículos 87 ⁽⁴⁰⁾ y 100, Inciso 12, del mismo “*corpus*” normativo. Sin embargo -bien señala María Angélica GELLI- la nueva etapa político-jurídica inaugurada por la mentada enmienda constitucional, no ha estado exenta de delegaciones legislativas que fueron más allá del Presidente de la Nación. Tal es el caso de la Ley de Presupuesto de 2.005, que delegó en el Jefe de Gabinete de Ministros facultades para la reasignación de partidas presupuestarias. ⁽⁴¹⁾

Conforme lo recuerda María Angélica GELLI, no han faltado autores que justificaran la delegación legislativa en el Jefe de Gabinete de Ministros, los diversos Ministros, los organismos administrativos centralizados e, incluso, los organismos administrativos descentralizados. Dicha justificación apela, principalmente, a tres razones fundamentales, a saber: **a.** la eficacia gubernamental; **b.** la práctica reiterada en nuestro país; y **c.** una interpretación amplia respecto de la integración del P.E.N. Es el caso de Alfonso SANTIAGO (h.) y Valentín THURY CORNEJO. No obstante, preciso es destacar que estos mismos autores aconsejaban que la delegación legislativa fuera

- SPISSO, Rodolfo R., obra citada, página 282.

³⁹ Alberto GARCÍA LEMA, por su parte, admite la posibilidad de subdelegar (legítimamente, se entiende) en aquellos casos en los cuales tal operatoria está prevista expresamente por la ley delegatoria (conforme: autor citado, “*La Delegación Legislativa y la Cláusula Transitoria Octava*”, E. D., 182-1.286.

⁴⁰ **Artículo 87:** *El Poder Ejecutivo de la Nación será desempeñado por un ciudadano con el título de ‘Presidente de la Nación Argentina’.*

⁴¹ GELLI, María Angélica, “*Constitución de la Nación Argentina. Comentada y Concordada*”, Tercera Edición Ampliada y Actualizada, La Ley, Buenos Aires, 2.008, página 746.

hecha en el Poder Ejecutivo, habilitando la subdelegación de éste en favor de las autoridades ministeriales y/o administrativas. (42)

e) Ahora bien, arriba nuestra exposición al presente punto, necesario es aclarar que, tal como ha sido observado por varios tratadistas, el concepto de “*materias determinadas de administración*” es sumamente vago e impreciso. (43)

Al respecto, recuerda Germán BIDART CAMPOS cuántas dificultades tradicionalmente ha enfrentado (y aún hoy enfrenta) la Doctrina del Derecho Público para definir con precisión y claridad qué es (y qué no es) “*administración*” (o “*función administrativa*”). Añadiendo que, a mayor complicación, el adjetivo “*determinadas*”, tal como ha sido incorporado en el contexto literario de la norma de marras, tampoco resulta unívoco (44). (45)

Por su parte, advierte Rodolfo R. SPISSO: una interpretación muy estricta de este concepto, podría acotarlo al ámbito de “*reserva*” de la Administración Pública, tornándolo inútil (toda vez que no se requiere delegación alguna para que el Poder Ejecutivo ejerza sus facultades

⁴² Conforme: SANTIAGO, Alfonso y THURY CORNEJO, Valentín, “*Tratado sobre la Delegación Legislativa. Régimen Constitucional antes, durante y después de la Reforma Constitucional*”, Universidad Austral-Editorial Ábaco (de Rodolfo Depalma), Buenos Aires, 2.003, páginas 439/444 (referido por: GELLI, María Angélica, obra citada, páginas 746 y 747).

⁴³ Conforme:

- BIDART CAMPOS, Germán, “*Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*”, Tomo VI, Ediar, Buenos Aires, 1.995, página 342.

- QUIROGA LAVIE, Humberto y otros, “*Derecho Constitucional Argentino*”, Tomo II, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2.009, página 1.178.

- SPISSO, Rodolfo R., obra citada, página 282.

⁴⁴ En efecto, hay, por lo menos, dos maneras de interpretar el concepto de “*materias determinadas de administración*”. A saber:

- Que la Ley debe señalar cuáles son esas “*materias determinadas*”.

- Que no cabe una delegación de tipo “global” en materia administrativa.

⁴⁵ Conforme: BIDART CAMPOS, Germán, “*Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*”, Tomo VI, obra citada, página 342.

regulatorias dentro de dicha área). En tanto que una hermenéutica muy flexible podría referir el concepto de *marras* a todos aquellos actos y decisiones que normalmente efectúan el Presidente y sus órganos subordinados (caso, éste, en el cual la excepción se convertiría en regla y esta última, por lógica consecuencia, desaparecería). (46)

A su vez, la María Angélica GELLI ha advertido que *“las materias de administración comprenden un universo de asuntos múltiples, cuya determinación no siempre es sencilla y, por eso mismo, constituye el núcleo del problema de la delegación”*. (47) Sin embargo, la renombrada constitucionalista no se ha limitado a resaltar las dificultades hermenéuticas que plantea la cláusula constitucional bajo análisis. Por el contrario, ha intentado acotar el “abanico” de las opciones interpretativas, por la definición del requisito de “determinación” y sus alcances, de conformidad con el criterio restrictivo impuesto por el propio Artículo 76. Veamos: *“aplicando el criterio restrictivo en materia de delegación que el mismo artículo 76 establece, la palabra ‘determinadas’ está usada en la acepción de ‘precisadas’*. Por lo tanto, en primer lugar indica la prohibición de una delegación legislativa genérica o ambigua; en segundo término, señala que no toda materia de administración puede ser delegada, por lo cual quedan excluidos los temas que requieran un procedimiento de aprobación especial, mayorías agravadas o constituyan un mecanismo de control”. (48)

Otros tratadistas, como Humberto QUIROGA LAVIE, Miguel A. BENEDETTI y María de las Nieves CENICACELAYA, han sostenido un temperamento sumamente restrictivo, según el cual las *“materias determinadas de administración”* no están referidas sino únicamente a las *“atribuciones de administración”* del propio Congreso nacional. Así,

46 SPISSO, Rodolfo R., obra citada, página 283.

47 GELLI, María Angélica, obra citada, página 747.

48 GELLI, María Angélica, obra citada, página 747.

verbigracia, la competencia de “*crear y suprimir empleos, fijar sus atribuciones, dar pensiones*” (Artículo 75, Inciso 20, C.N.).⁽⁴⁹⁾

A nivel legislativo, las Leyes N° 25.148, N° 25.645 y N° 25.918⁽⁵⁰⁾ han adoptado un concepto amplio, al establecer que se consideran “*materias determinadas de administración*”: **a.** la organización y las atribuciones de la Jefatura de Gabinete, los Ministerios y las Fuerzas Armadas; **b.** la creación, la organización y las funciones de entidades autárquicas institucionales; **c.** la legislación en materia de servicios públicos; **d.** La creación, organización y atribuciones de un organismo fiscal federal a cargo del control y fiscalización de la ejecución del régimen de coparticipación federal; y **e.** toda otra materia relacionada con la administración del país.⁽⁵¹⁾

f) En cuanto a la “*emergencia pública*”: tampoco hay claridad.⁽⁵²⁾ Por un lado, en nuestra “*praxis*” político-jurídico-constitucional, la doctrina de la “*emergencia pública*” ha sido usada y abusada, en muchísimas ocasiones, bastante diversas entre sí. Por otro lado, no existe un criterio preciso, unánimemente aceptado, para distinguir entre “*emergencia pública*” y “*circunstancias excepcionales*” (aludidas en el Artículo 99,

⁴⁹ Conforme: QUIROGA LAVIE, Humberto y otros, obra citada, página 1.179.

⁵⁰ Estas tres leyes ratificaron y prorrogaron -cada una a su turno- la vigencia de la delegación legislativa (sobre materias determinadas de administración o situaciones de emergencia pública) anterior a la Reforma Constitucional de 1.994, por tres, dos y dos años, respectivamente, en atención a lo dispuesto por la Cláusula Transitoria Octava de la Constitución Nacional (incorporada en ocasión de dicha enmienda constitucional).

⁵¹ Según Rodolfo R. SPISSO (obra citada, página 283), dentro de este último tópico, se encuentran comprendidas todas aquellas materias sustancialmente administrativas que, por imperio constitucional, tiene asignadas el Congreso de la Nación: establecer y reglamentar el banco federal, hacer sellar moneda, fijar su valor y el de las extranjeras, adoptar un sistema de pesas y medidas, arreglar y establecer los correos y el de los demás medios de comunicación, crear y suprimir empleos y fijar sus atribuciones, etc.

⁵² Conforme: BIDART CAMPOS, Germán, “*Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*”, Tomo VI, obra citada, página 342.

Inciso 3° de la C.N., en relación a los Decretos de Necesidad y Urgencia).
(53)

g) Tampoco se encuentra debidamente aclarado en nuestro actual texto constitucional, el significado de las “bases” dentro de las cuales debe practicarse la delegación legislativa. En efecto, cabe preguntarse a qué se refiere, en rigor de verdad, el Artículo 76 cuando establece el requisito de marras.

Uno de los primeros juristas en plantear la cuestión de marras fue Germán BIDART CAMPOS. En el sexto tomo de su ya referido “*Tratado Elemental...*”, se preguntaba -tempranamente- si tales “bases” podían ser identificadas con las condiciones a las cuales la Jurisprudencia de la C.S.J.N. (desde el Caso “*Delfino*” hasta el Caso “*Cocchia*”) había sometido la “*delegación impropia*”. (54) O bien, si dichas “bases”

⁵³ Según Germán BIDART CAMPOS, la cuestión se torna aún más complicada si se interpreta que los Artículos 76 y 99 (Inc. 3) están referidos a una misma situación, a los efectos de excepcionar prohibiciones genéricas (permitiendo -el primero de ellos- la delegación legislativa en el P.E.N. y -el segundo- que este último supla directamente y por sí mismo al Congreso de la Nación). Esta superlativa complicación ha llevado al citado autor a desechar la hermenéutica de marras, negando -así- que tanto la delegación legislativa como los Decretos de Necesidad y Urgencia constituyen “*remedios*” alternativos, utilizables frente a las mismas circunstancias y por idénticas causas. Complementariamente, ha sostenido el nombrado jurista que los D.N.U. se encuentran sometidos a un régimen diferente del que corresponde a las normas emanadas del P.E.N. en virtud de una delegación legislativa. (Conforme: BIDART CAMPOS, Germán, “*Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*”, Tomo VI, obra citada, página 343).

A nuestro entender, es cierto que los presupuestos fácticos establecidos en los Artículos 76 y 99 (Inc. 3) no se encuentran definidos con la suficiente claridad. Es cierto también que, así como han quedado formulados, no se sabe a ciencia cierta si, en el fondo, se trata (o no) de un mismo “escenario”. Sin embargo, nos permitimos disentir con Germán BIDART CAMPOS en cuanto a que tal indefinición (que reviste carácter parcial) conduzca forzosamente a la interpretación que aquél ha propugnado (por no ser razonable la solución opuesta).

⁵⁴ A fin de evitar interpretaciones erradas acerca del pensamiento de Germán BIDART CAMPOS sobre la cuestión, es menester dejar debidamente aclarado que dicho autor opinaba lo siguiente:

- Que la delegación legislativa reconocida, a modo de excepción, por el Artículo 76 de la Constitución Nacional (luego de la Reforma de 1.994), era una “*delegación propia*” (es decir, el tipo de delegación que, con anterioridad a dicha enmienda, se había encontrado prohibida, por inconstitucional).

constituían un requerimiento más severo; es decir, si eran “*algo o mucho más*”. Tan amplias eran las dudas que la deficiente redacción del Artículo 76 generaba, que, según Germán BIDART CAMPOS, cabía preguntarse también si las “*bases*” en cuestión podían ser establecidas por una ley, en forma genérica (es decir, para todos los casos de delegación), al momento de dar reglamentación legal al Artículo 76. O bien, si dichas “*bases*” debían ser establecidas por cada acto delegante y para cada caso concreto de delegación. (55)

En opinión de María Angélica GELLI, las “*bases de delegación*” del Artículo 76, no coinciden con los criterios elaborados por la Jurisprudencia de la C.S.J.N., en relación a la “*delegación impropia*”, con anterioridad a la Reforma de 1.994. En consecuencia, las aludidas “*bases*” no deben ser confundidas con el requisito de una “*voluntad general*” del Congreso (Caso “*Delfino*”), una “*política legislativa*” claramente establecida (Caso “*Prattico*”) o bien, un “*bloque de legalidad*” que tradujera dicha “*política*” (Caso “*Cocchia*”). Según la referida tratadista, el Constituyente de 1.994 escogió una solución intermedia, entre la regla sentada en el Caso “*Prattico*” y la establecida en el Caso “*Cocchia*”. (56)

Sin ningún ánimo de agotar la cuestión, consideramos conveniente citar aquí un ejemplo concreto y real, que ilustra con bastante claridad cómo ha sido interpretado y aplicado el requisito en cuestión, atinente a las “*bases de delegación*”. Nos referimos al Caso “*Provincia de San Luis c/ Estado Nacional s/ Acción de Amparo*”. En el marco de dicha causa,

- Que, pese a no encontrarse encuadrada en el nuevo Artículo 76, la “*delegación impropia*” subsistía en el contexto de nuestro ordenamiento jurídico, sujeta a los parámetros jurisprudenciales que se habían elaborado con anterioridad a la Reforma de 1.994.

- Que no debían aplicarse a la delegación “*impropia*” los límites y las condiciones establecidos por el aludido Artículo 76.

(Conf.: BIDART CAMOS, Germán, “*Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*”, Tomo VI, obra citada, página 347).

⁵⁵ BIDART CAMPOS, Germán, obra citada, página 343.

⁵⁶ Conforme: GELLI, María Angélica, obra citada, páginas 743, 744 y 748.

con fecha 05/03/03, la Corte Suprema de Justicia de la Nación invalidó la conversión del signo monetario de ciertos depósitos bancarios, efectuada por el Decreto N° 214/02, de manera unilateral y compulsiva. El cintero Tribunal justificó su decisión resaltando que la disposición en cuestión excedía las pautas de la delegación legislativa en cuya virtud el Decreto N° 214/02 había sido dictado. En efecto, dicha pieza normativa había sido expedida por el P.E.N. en (supuesto) cumplimiento del Artículo 6 de la Ley N° 25.561, que lo habilitaba a “*afrentar la crisis, con la limitación de preservar el capital perteneciente a los ahorristas que hubiesen realizado depósitos en entidades financieras a la fecha de entrada en vigencia del decreto 1.570/01, operaciones entre las que estaban expresamente incluidos los depósitos realizados en moneda extranjera*”.⁽⁵⁷⁾ Según lo afirmara el supremo Tribunal, el Artículo 6 de la Ley N° 25.561 solamente había autorizado la “*pesificación*” de las deudas “*con*” el sistema financiero, dejando afuera de la medida a las deudas “*del*” sistema financiero. A lo que cupo añadir que dicha ley había encargado al P.E.N. la adopción de las decisiones necesarias para la preservación del capital perteneciente a los ahorristas. La compulsiva conversión monetaria ordenada por el Decreto N° 214/02 había violado sendas limitaciones.⁽⁵⁸⁾

VI) LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA:

Pasemos ahora a considerar si es posible la delegación legislativa en materia tributaria, específicamente.

En el marco del Caso “*Video Club Dreams*”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación aprovechó para establecer, “*obiter dictum*”, el

⁵⁷ Conforme: ROSATTI, Horacio, “*Tratado de Derecho Constitucional*”, Tomo II, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2.011, página 397.

⁵⁸ Conforme: GELLI, María Angélica, obra citada, página 751.

carácter ABSOLUTO del Principio de Legalidad Tributaria. ⁽⁵⁹⁾ En esta misma línea, con motivo del Caso “*SELCRO S.A.*”, el cimero Tribunal confirmó la procedencia de un amparo, en el cual se había declarado inconstitucional una disposición legal que delegaba en el Jefe de Gabinete de Ministros la facultad de fijar valores o escalas para la determinación del importe de las tasas que percibiría la Inspección General de Justicia. ⁽⁶⁰⁾ El Legislador había omitido establecer límite alguno ni pauta de ninguna especie, así como tampoco se contaba con una clara “*política legislativa*” sobre el asunto. En el caso, la Corte Suprema recordó que “*la facultad de crear cargas tributarias o definir o modificar los elementos esenciales de un tributo es exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación*” y 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 excepciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo*”. ⁽⁶¹⁾

En el ámbito de la Doctrina, Rodolfo R. SPISSO ha aseverado, con tanta claridad como contundencia, que, constituyendo el “*Principio de Reserva de Ley*” una exigencia formal en materia tributaria, “*no cabe admitir la delegación de facultades legislativas, con la salvedad de ciertos aspectos menores y dentro de determinados y precisos parámetros*”. ⁽⁶²⁾

⁵⁹ “*Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía*”, “*Fallos*” 318:1.154, año 1.995, La Ley, 1.995-D, 247.

⁶⁰ Este caso es muy importante, ya que, en él, -según lo ha señalado María Angélica GELLI- la C.S.J.N. se mostró dispuesta a analizar tanto la norma delegada (emanada del Poder Ejecutivo o alguna de sus dependencias político-administrativas) como la norma delegante (expedida por el Poder Legislativo). (Conf.: GELLI, María Angélica, obra citada, página 43).

⁶¹ “*SELCRO S.A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros, Decisión Administrativa 55/00 s/ Amparo*”, C. S., S. 365 XXXVII (2.003). El Fallo de la suprema Corte fue dictado por unanimidad, con votos de los Doctores BELLUSCIO, BOGGIANO, FAYT, MAQUEDA, PETRACCHI y VÁZQUEZ.

⁶² SPISSO, Rodolfo R., obra citada, página 283.

Ahora bien, cabe preguntarse si este riguroso impedimento debe ser mantenido también en los supuestos -harto peculiares- de “*emergencia pública*”. O bien, si en presencia de los mismos, cabría efectuar alguna excepción a la categórica prohibición.

En opinión de María Angélica GELLI, si bien las situaciones de “*emergencia pública*” eventualmente legitiman la extensión de la delegación legislativa a materias que le son ajenas, NO justifican -sin embargo- la incorporación de asuntos tributarios. Por causa del Principio de Legalidad Tributaria y del carácter ABSOLUTO que la C.S.J.N. le ha asignado, la materia tributaria se encuentra siempre exenta de la delegación legislativa, aún en casos de “*emergencia pública*”. Análogo fenómeno se registra, según la citada tratadista, en relación a la materia penal. (63)

Por su parte, Rodolfo R. SPISSO se ha manifestado a favor de la posibilidad de incorporar materia tributaria como objeto de una eventual delegación legislativa, en el contexto de una “*emergencia pública*”, debido al carácter “*omnicomprensivo*” de dicho concepto. Sin embargo, no menos cierto es que este mismo autor, luego de expresar su postura al respecto, se ha apresurado a aclarar que una tal delegación debe estar férreamente sujeta a severos requisitos. A saber:

- Que se trate de una efectiva situación de “*emergencia pública*”, declarada por el Congreso.

- Que medie una “*política legislativa*” suficientemente definida en la correspondiente ley de habilitación.

- Que la delegación se haga en favor del P.E.N., exclusivamente.

⁶³ Conforme: GELLI, María Angélica, obra citada, páginas 747 y 748.

- Que la delegación NO comprenda: **a.** la creación de tributos; **b.** la definición del hecho imponible o de la base imponible; **c.** la determinación de los contribuyentes o los responsables; ni **d.** exenciones o franquicias.

- Que la delegación esté acotada a los aspectos cuantitativos de la obligación tributaria: alícuotas, tasas y/o montos fijos.

- Que la facultad sea concedida por tiempo limitado y se agote con el uso que el P.E.N. haga de la misma.

- Que se encuentren comprendidos por ella solamente aquellos tributos que, por sus particulares características, exijan adecuaciones en tiempos de emergencia.

- Que se satisfagan las exigencias sobre refrendo del Decreto respectivo, por el Jefe de Gabinete de Ministros, así como también sobre el control de la Comisión Bicameral Permanente (Artículo 110, Inciso 13, C.N.).

Según Rodolfo R. SPISSO, sólo bajo este conjunto de condiciones, especialmente estricto, la delegación legislativa en materia tributaria puede resultar legítima. Señala -el autor- como fundamentos de la extraordinaria serie de requisitos: **a.** el Principio de Legalidad Tributaria (consagrado en forma “*ortodoxa*” en el Artículo 17, C.N.); **b.** la expresa prohibición de que el P.E.N. dicte Decretos de Necesidad y Urgencia en materia “*penal, tributaria, electoral o el régimen de partidos políticos*”, aunque el Estado se encuentre frente a “*circunstancias excepcionales (que) hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes*” (establecida en el Artículo 99,

Inciso 3, C.N.); y **c.** el Principio de División de Poderes (derivado del régimen republicano de Gobierno, sentado en el Artículo 1, C.N.). (64)

Por su parte, María Angélica GELLI sostiene que la materia tributaria NO puede ser objeto de la delegación legislativa, ni siquiera en caso de “*emergencia pública*” y en razón de la misma. Según la mentada constitucionalista, dicha imposibilidad procede del Principio de Legalidad Tributaria y, más específicamente, del carácter ABSOLUTO que le reconociera la Corte Suprema de Justicia de la Nación al momento de fallar dentro del Caso “*Video Club Dreams*”, “*ut supra*” referido. (65)

64 SPISSE, Rodolfo R., obra citada, página 284.

65 GELLI, María Angélica, obra citada, página 747.