



REGISTRARSE



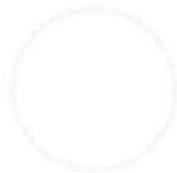
BERTON MORENO
IP LAW



OPINIÓN

MIÉRCOLES 04 DE JUNIO DE 2025

El principio de reserva de ley y la delegación legislativa en materia tributaria



Por DARÍO LUCAS VALENTE (*)



Introducción

Con el presente trabajo iniciaremos una serie de artículos en los que nos proponemos efectuar un análisis sobre **la validez de la delegación de facultades legislativas por parte del Congreso Nacional al Poder Ejecutivo Nacional en materia tributaria.**

Para ello haremos una primera aproximación del tema a nivel general respecto a la delegación legislativa en el Ejecutivo según nuestra Carta Magna; en la segunda presentación nos adentraremos en la materia tributaria en forma específica, con una pincelada de análisis al ámbito penal. Finalmente trataremos el principio de división de poderes los límites a la delegación legislativa que emanan de los compromisos internacionales del Estado Argentino.

Cabe destacar que en los presentes trabajos no se estudian las razones de mérito, oportunidad, conveniencia o eficacia que tenga el Poder Ejecutivo para con el cumplimiento de su mandato y/o las necesidades públicas, sino solamente cuestiones de técnicas jurídicas, sin dejar de reconocer su importancia dentro del Derecho Financiero y Tributario como integrante de las Finanzas Publicas, y esta última como parte del Derecho Público.

La delegación de las facultades legislativas

Entendemos que el tema bajo estudio es de gran importancia en un sistema republicano porque hace a la esencia de la división de

poderes, al equilibrio entre ellos y a su control recíproco. Podemos decir que en este instituto, el Poder Legislativo le presta una facultad propia al Presidente de la Nación, para que éste la ejerza con el alcance y las limitaciones que se desprenden del artículo 76 de la Constitución Nacional. Esto implica que es un tema que se halla en la frontera entre ambos poderes; pues el Poder Legislativo le delega al Poder Ejecutivo, a través de una ley delegante y el Poder Ejecutivo ejerce esa delegación por medio de un decreto delegado. Adviértase que cualquier exceso en la delegación que se realiza a través de la Ley delegante puede caer en el ámbito del artículo 29 de la Constitución Nacional[1], que prohíbe el otorgamiento de las facultades extraordinarias y en consecuencia acarrear la nulidad insanable de actos de esa naturaleza.

A su vez, un exceso en el Decreto delegado provocará la inconstitucionalidad de dicho decreto y en consecuencia su anulación por el Congreso o por los jueces en un caso concreto, si aquel lo había convalidado. Como podemos observar, el tema es tan delicado que Linares Quintana[2] afirmaba que su ejercicio implicaba la asunción del poder constituyente por parte del Congreso.

El tema de la delegación legislativa se sienta en la eterna tensión entre legalidad y eficiencia de un gobierno, atento que por un lado permite mayor agilidad en la sanción de normas y mayor adaptabilidad de ellas a la realidad tan dinámica que deben regir, y por el otro al respeto al sistema jurídico vigente.

Situación anterior a la reforma constitucional del año 1994

Anterior a la reforma constitucional de 1994, en el texto formal no existía ninguna referencia a la delegación legislativa, no obstante la delegación existía en la constitución material, ya que había leyes delegantes y decretos delegados. Así es que algunos casos de delegación llegaron a la Corte Suprema a efectos de que el máximo tribunal de justicia hiciera una interpretación de las facultades del Congreso y del presidente. En este sentido podemos decir que en la mayoría de los casos que decidió la Corte Suprema, debió determinar hasta dónde había ejercicio de facultades reglamentarias de una ley y dónde comenzaba el ejercicio de facultades legislativas propiamente dichas. Es así que en el precedente "Delfino"[3] se establece la suerte de la génesis de una doctrina sobre la delegación legislativa. En él se analizaba la constitucionalidad de una ley que delegaba en el Poder Ejecutivo el dictado de normas complementarias a fin de castigar ciertos ilícitos en el área portuaria. La Corte entendió que era válida porque fijaba claros límites a la actividad del presidente tales como: un límite temporal, un límite material y un mecanismo de control.

Otro fallo trascendente de la Corte fue el caso "Cocchia"[4] el cual fue dictado unos meses antes de la reforma constitucional. En el caso, la Corte convalidó un decreto del Poder Ejecutivo[5] que derogaba beneficios laborales para trabajadores portuarios a través de la suspensión de la vigencia de un convenio colectivo de trabajo.

Situación según el texto de la reforma constitucional del año 1994

Por medio de la reforma, el constituyente introdujo un régimen para las delegaciones legislativas, el cual quedó plasmado en los artículos 76 y 100 de la Constitución Nacional. Así el texto del artículo 76 dispone: "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".

Del propio texto del artículo se desprende, en forma primigenia, que se establece el principio de la prohibición a la rutina institucional de la delegación; y en forma sucedánea autorizó, como excepción en dos casos –materias determinadas de administración o de emergencia pública- la delegación de facultades legislativas en el Presidente de la Nación. Concretamente entendemos que se institucionalizó así una atribución discutida en la doctrina y jurisprudencia que devenía en excesos.

También resulta claro que la prohibición alcanza a la delegación propia, ello porque los casos que el artículo 76 autoriza la delegación legislativa, requieren el cumplimiento de dos condiciones: una de ellas, que se establezcan las bases de delegación.

Ahora bien, ¿se prohíbe del mismo modo la delegación impropia? Entendemos que el artículo 76 desestima la delegación impropia en la que la voluntad del Congreso esté expresada de modo general, como se decidió en "Delfino".

Entonces, ¿cuál es la delegación que admiten las dos excepciones mencionadas en el artículo 76 de la CN? Sin dudas la delegación impropia, siempre que las bases de delegación estén establecidas, entendidas estas como algo menos que una clara política legislativa y algo más que el bloque de legalidad[6].

La delegación de las facultades legislativa en materia tributaria

En relación al artículo 76 que habilita la delegación impropia en materias determinadas de administración y en caso de emergencia pública, podemos preguntarnos qué implican estas dos excepciones. Partiendo del principio restrictivo en materia de delegación que establece dicho artículo, 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 requieren un procedimiento de aprobación especial, mayorías agravadas o constituyan un mecanismo de control.

Como es sabido, 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.

Ahora bien, luego del análisis general y particular sobre la delegación legislativa, nos podemos preguntar ¿existe alguna materia prohibida de delegación por causa de emergencia pública?, ¿o el hecho de estar en emergencia pública no tiene limitación en materia alguna? Para poder responder esto nos vamos a lo decidido por la Corte Suprema en el precedente "Video Club Dreams"[7], en donde confirmó la procedencia de un amparo en el que se declaró inconstitucional una disposición legal que delegaba en el Jefe de Gabinete de Ministros la facultad para fijar valores o escalas a fin de determinar el importe de las tasas que percibiría la Inspección de Justicia, sin que aquella ley fijara límite o pauta alguna ni una clara política legislativa, dando la Corte como fundamento el carácter absoluto del principio de legalidad tributaria.

En igual sentido, en "Federación de Empresarios de Combustibles"[8], donde la subdelegación implicaba la aplicación de sanciones administrativas, la Corte la declaró inconstitucional.

Acá vemos una primera aproximación sobre la viabilidad de una delegación legislativa en materia tributaria, pero sin dudas, el caso más trascendente fue el precedente "Selcro"[9], del año 2003. Es trascendente porque despejó una duda que se discutía en la doctrina desde la reforma de 1994: si las materias prohibidas para los Decretos de Necesidad y Urgencia del artículo 99 inciso 3º CN (penal, tributario, electoral y partidos políticos), también lo están para los Decretos Delegados. Así la Corte dispuso 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” (el destacado me pertenece).

En este sentido se desprende que si bien el fallo se refiere sólo a la materia tributaria, lo hace bajo dos premisas fundamentales: **a)** que ello es una facultad exclusiva y excluyente del Congreso Nacional, y **b)** que el artículo 76 de la CN autoriza las delegaciones como excepción y bajo determinadas condiciones. Por estos motivos y en atención al principio de interpretación restrictiva de los poderes del Estado, entendemos que ambos razonamientos o premisas fundamentales aplican perfectamente a las otras tres materias, por lo cual no hay dudas en concluir que, en caso de ventilarse judicialmente el ejercicio de una delegación legislativa sobre alguna de estas materias (penal, tributario, electoral y partidos políticos), la Corte debería declarar su inconstitucionalidad.

Traemos a colación el criterio de apreciación estricta en merito a un fallo del año 2008 “Colegio Público de Abogados de la Capital Federal”[10], el cual contiene fundados razonamientos sobre delegación legislativa, centrados básicamente en una pauta interpretativa, en donde en el considerando 12 dice: “el principio constitucional contrario al dictado de disposiciones legislativas por el Presidente tiene, en el plano de las controversias judiciales, una consecuencia insoslayable: quien invoque tales disposiciones en su favor deberá al mismo tiempo justificar su validez, o sea, demostrar que se hallan dentro de alguno de los supuestos excepcionales en que el Ejecutivo está constitucionalmente habilitado”. En materia de delegaciones legislativas, dicha carga se habrá cumplido si los decretos, además de llenar los diversos requisitos constitucionales ya referidos, son consistentes con las bases fijas por el Congreso (conforme artículos 76 y 100, inciso 12 de las Constitución nacional). Por consiguiente, la defensa del decreto legislativo tendrá mayores probabilidades de éxito cuanto más claras sean las directrices de la ley delegatoria y menores, cuando ellas consistan sólo en pautas indeterminadas”.

Lo destacado de esta sentencia deviene en la novedosa jurisprudencia en cuanto a que implica una inversión de la carga de la prueba, dado que quien invoca un decreto delegado en su favor es quien tiene que justificar su validez, a diferencia absoluta de lo que ocurre con todas las demás normas, donde solo quien pretende excepcionarse de la aplicación de una norma es el que debe acreditar su inconstitucionalidad, porque se presumen su legitimidad. En este sentido entendemos que solo el Estado debería justificar la validez de una delegación legislativa cuando intente

prevalerse de ella.

Las cuestiones aduaneras y las bases de la delegación

En el fallo “Camaronera Patagónica”[11], del año 2014, la CSJN entendió que una resolución del Ministerio de Economía, que estableció derechos de exportación sobre ciertas mercaderías “tenía un defecto de origen y resultaba írrita del principio de reserva legal, al contradecir los artículos 4, 17, 52, 75, incisos 1º, 2º y 99, inciso 3º de la Carta Magna, toda vez que en relación con el mecanismo de la delegación legislativa por el Poder Ejecutivo no podía establecer los elementos estructurales del tributo, pues era un área en la que el Congreso debía adoptar decisiones precisas y completas, fijado una clara política legislativa a fin de que el Poder Ejecutivo reglamente los pormenores de la ley en cuestión”.

En un precedente más reciente, del 16 de agosto de 2022, en la causa “Sociedad Rural de Junín y otros”[12], se planteó la ilegitimidad constitucional de los derechos de exportación por afectación del principio constitucional de legalidad o reserva de ley en materia fiscal (arts. 4, 9, 17, 19, 52, 75 incs. 1 y 2, 76 y 99 inc. 3 de la CN), ello con el fundamento de que los derechos de exportación resultan impuestos por el Poder Ejecutivo Nacional (Decreto 851/2021), sin la intervención del Poder Legislativo. El Juzgado Federal de Junín resolvió hacer lugar a la acción de amparo y declarar la inconstitucionalidad de las disposiciones del Decreto 851/2021.

Principio de legalidad en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario

... la verdad, cuya madre es la historia, émula del tiempo, depósito de las acciones, testigo de lo pasado, ejemplo y aviso de lo presente, advertencia de lo por venir...

Cervantes – Quijote – Capítulo IX – Parte II.

Este principio abarca al derecho financiero y tributario, tanto respecto de los ingresos como de los gastos, ya que se debe analizar en su proyección histórica, siendo una parte o instituto del ciclo gastos-ingresos, algo que la comunidad política organizada lleva a cabo mediante la atribución de poder financiero a determinados órganos que configuran el Estado. Esto supone que queda reservada a los Parlamentos, la facultad de exigir tributos y la posibilidad de ejecutar gastos, constituyendo uno de los puntos cardinales dentro del esquema de relaciones entre los poderes del Estado. La actual reordenación del principio de legalidad financiera ha descubierto su

aspecto material, fijándose, no sólo en los requisitos formales de previa exigencia de ley sino en el contenido de ésta. Sainz de Bujanda[13] nos enseña que la legalidad de la actividad financiera pública consiste en que su desenvolvimiento se produce merced al ejercicio de un núcleo de derechos subjetivos, de los que la Administración es titular en los supuestos en que la ley prevé, y para lo cual, como en todo derecho subjetivo resulta imprescindible la fijación de su contenido. La fijación de los elementos del tributo que deben establecerse por ley y la inclusión de todos los ingresos y gastos del sector público en los presupuestos aprobados por el órgano legislativo, forman parte de un concepto material de legalidad financiera, principio que denota una de las peculiaridades del Derecho Financiero.

La legalidad financiera se traduce así, en una reserva de ley con contenido material, cuyo alcance y extensión ha sido definida por la jurisprudencia.

Principio de legalidad en el ámbito del Derecho Penal

De lo hasta aquí analizado puede advertirse que es tan sensible el tema bajo estudio que aceptar la delegación de facultades legislativas en materia tributaria al Poder Ejecutivo, se podría estar delegando potestades en material penal, ello por cuanto al estar definido alguno de los elementos sustanciales o materiales de la obligación tributaria vía reglamentación, puede desembocar en un supuesto de los delitos previstos en el Régimen penal tributario o Código Aduanero, motivo por el cual proponemos hacer un análisis sintético sobre este punto.

Partiendo desde que el principio de legalidad, en materia penal, sólo tiene sentido si en su esencia comprende el de tipicidad. El principio de legalidad cumple su finalidad de seguridad jurídica cuando los ilícitos están tipificados por la norma. Si así no fuera, bastaría con dictar una norma que establezca que "toda conducta socialmente peligrosa será castigada con la pena que el órgano jurisdiccional administrativo estime adecuado". Así se satisface, externamente, el principio de legalidad, pero no se observa el verdadero sentido de este principio como límite a la arbitrariedad.

El principio de reserva de ley es útil y eficaz cuando la ley expresa con tal claridad la descripción del delito y de la pena. Así se evita cualquier decisión subjetiva o arbitraria del juez, lo cual permite, a su vez, garantizar al ciudadano que pueda conocer de antemano qué comportamiento se encuentra prohibido y sancionado con una pena.

Concretamente se podría estar integrando el tipo penal descrito en la ley con un decreto o reglamentación, ya que estas últimas normas tendrían algún elemento constitutivo o descriptivo del tributo. Un ejemplo lo vemos en el Impuesto sobre los Bienes Personales a través del artículo 28 de la ley 27.541, en donde se delega en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de fijar alícuotas diferenciales superiores para gravar los bienes situados o colocados en el exterior, en donde por vía del Decreto 99/2019 el Poder Ejecutivo definió en el artículo 9, la alícuota del impuesto.

Esta delegación de facultades legislativas en materia tributaria fue cuestionada en la causa "García Pareja, Carlos Alberto c. AFIP"[14], en donde el Juzgado Federal de San Juan hizo lugar a la medida cautelar solicitada y ordenó al organismo recaudador que se abstuviera de aplicar el art. 28 de la ley 27.541 y el 9° del dto reglamentario 99/2019 que regulan la alícuota del Impuesto sobre los Bienes Personales, del período fiscal 2019, para los bienes situados en el exterior; de intimar y/o ejecutar administrativa o judicialmente la falta de ingreso del impuesto, aplicar multas, embargos o cualquier otra medida indirecta, hasta el dictado de la sentencia definitiva en esta causa.

Tanto en materia tributaria sustantiva, como en materia penal, la admisión de la delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo deviene a todas luces a contramano con los orígenes de nuestra Carta Magna, los pilares sobre los que se construyó nuestro derecho constitucional y sistema de gobierno, y en violación de los principios y garantías que informan tanto el derecho tributario material como el derecho penal.

Principio de la división de poderes

La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana y federal. Institucionalmente, es una República y ello significa, en lo que aquí interesa, distinguir entre el poder constituyente y el poder constituido y establecer una forma de gobierno sobre el principio de la división de poderes.

El pueblo de la Nación en ejercicio del poder constituyente dicta la Constitución, declara los derechos de los habitantes, establece sus garantías, organiza la República y constituye sus poderes. De ahí en adelante, el pueblo se expresa a través de sus representantes como lo manda el texto constitucional.

Los poderes son los que concibieron los filósofos políticos y los grandes pensadores de la ciencia política durante los siglos XVII y

XVIII: el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial. Los dos primeros son los poderes políticos del Estado. El tercero ha sido creado independiente, para garantizar los derechos de quienes acuden a él en procura de justicia.

Aquellos filósofos de la política siempre supieron que el Poder Judicial debía ser independiente, como supieron también que el Ejecutivo no debía dictar las leyes. En este orden de ideas, la revolución inglesa de 1688, en el desarrollo histórico del derecho constitucional constituye un hito fundamental. Por primera vez, en la historia de la humanidad, el Parlamento le quitó al Rey la facultad de hacer las leyes. Así, en la realidad fáctica, comenzó a vislumbrarse el juego de pesos y contrapesos que deben existir entre cada uno de los poderes del Estado y que implica un límite a los demás poderes. En este punto, **no puede haber duda alguna que al poder que debe limitarse, especialmente, es al ejecutivo que es el que ejerce los poderes de hecho en el Estado.**

En la relación tributaria y la división de poderes el Estado ejerce una "triple función de creador de la obligación, acreedor de ella y juez de los conflictos que se presentan"[15].

La realidad jurídica que describe Valdés Costa en la transcripción precedente pone en evidencia que la existencia de la relación jurídica tributaria implica que, eventualmente, cada uno de los poderes del Estado pueden ser llamados a desempeñar una función. Precisamente, la denominada teoría de la división de poderes no tiene otro significado que la separación de funciones. Cada uno de los poderes del Estado debe desarrollar una función sin interferencias de los otros.

La separación de poderes ha sido una reacción de los mencionados filósofos políticos contra el absolutismo que proponía la concentración de poderes monárquicos. Se trata de dividir el poder para evitar que adquiera el carácter de absoluto. La concepción de la teoría está en Locke ("Segundo Tratado sobre el gobierno civil") y más tarde la desarrolla Montesquieu ("Espíritu de las leyes"). Lo importante es que dos competencias no deben recaer sobre el mismo órgano. Debe haber un órgano para cada función. Esta es la exigencia de la separación de poderes.

La primera manifestación del accionar fiscal se manifiesta a través del Poder Legislativo. El Congreso de la Nación tiene facultades para establecer tributos (art. 17 CN) y, en esta tarea, debe respetar los denominados principios constitucionales de la imposición, establecidos explícita o implícitamente, en salvaguarda de los derechos individuales.

Como es sabido el PEN debe observar las mismas prescripciones constitucionales al reglamentar dichas leyes y ceñirse con estrictez al principio de no alterar el espíritu de la ley reglamentada. Ello implica no dictar norma alguna que establezca algo distinto a lo que dispone la ley. Si no procediera de tal modo, quebrantaría el principio de legalidad de los tributos. En efecto, al excederse en sus atribuciones, el Poder Ejecutivo invadiría una zona de reserva del Congreso de la Nación, a quién la Constitución le confiere, de modo exclusivo y excluyente, la posibilidad de crear tributos.

Son limitaciones que la Constitución Nacional establece al definir el alcance de las facultades que otorga al Ejecutivo. De este modo, institucionalmente, la Constitución limita el accionar fiscal.

Concretamente podemos concluir que no hay razones de Estado o motivos constitucionales válidos para que el Poder Ejecutivo ostente delegaciones de facultades legislativas en materia tributaria, a lo que Miguel de Cervantes en *Novelas Ejemplares* – El coloquio de los perros- lo sintetiza “Desta gloria y desta quietud me vino a quitar una señora que, a mi parecer, llaman por ahí “razón de estado”; que, cuando con ella se cumple, se ha de descumplir con otras razones muchas”.

Límites a la delegación legislativa que emanan de los compromisos internacionales del Estado Argentino

Del artículo 30 de la Convención Americana de Derechos Humanos y la Opinión Consultiva 6/86 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos deriva una limitación más a la atribución del Congreso de delegar facultades legislativas, y a la competencia del presidente de la Nación en orden a dictar decretos delegados. En efecto, el citado artículo 30 dispone: “Las restricciones permitidas, de acuerdo con esta Convención, al goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidas en la misma, no pueden ser aplicadas sino conforme a leyes que se dictaren por razones de interés general y con el propósito para el cual han sido establecidas”. Por su parte, de la OC 6/86 de la CorteIDH surge que el término leyes empleado en la Convención se refiere al significado formal y material que se atribuye a esas normas jurídicas. De esto se desprende que para restringir derechos se requiere el cumplimiento del principio de legalidad, esto es, de la sanción de una ley emanada del cuerpo legislativo atribuido con aquella función, empleando el procedimiento formal establecido.

La supremacía de los tratados sobre las leyes domésticas impone una limitación más a la delegación de facultades legislativas y es que

no deben delegarse ni dictarse normas delegadas en violación de aquellos tratados. Así, en "Café La Virginia S.A." [16], la Corte sostuvo "que dado que el legislador no puede delegar una facultad que no tiene, desde el punto de vista de la legitimidad de una delegación siempre está presente –lo diga la norma delegante en forma expresa o no- esa directiva de que ni una ley ni ninguna otra norma de rango inferior pueden violar un tratado internacional" (el caso refiere al Tratado de Montevideo de 1980, Ley 22.354).

Otra norma de rango constitucional que reafirma el principio de legalidad la encontramos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos o más conocido como Pacto de San José de Costa Rica de 1969, en cual, en el capítulo segundo habla de los derechos civiles y políticos, concretamente sobre el derecho a la propiedad privada. El artículo 21 establece: "Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley".

Atento el análisis convencional precedente, podemos advertir que existe una derivación lógica de la prohibición de delegar facultades legislativas en materia tributaria que deviene del principio de legalidad en materia tributaria –por afectación del derecho de propiedad-, el cual establece las reglas del juego que conforman, a su vez, un sistema de información que permite conocer qué es lo prohibido, permitido u obligatorio. El imperio de la ley es, pues, la fase primaria de la seguridad jurídica. Uno de los documentos más conocidos en el que se reconoce el principio de legalidad es la Carta Magna, que los barones de Inglaterra obtuvieron del rey Juan Sin Tierra, el 15 de junio de 1215. Este documento consagra la necesidad del consentimiento de los representantes de quienes concurrirán al pago de tributos, dando origen al antiguo lema del parlamentarismo inglés "No taxation without representation".

El principio de la participación ciudadana, a través de sus órganos representativos, también goza de abolengo en distintos documentos constitucionales de nuestro país [17]. La ley no es sólo una expresión formal del tributo, sino que tiene su anclaje en el autogobierno que asegura su origen democrático. El Máximo Tribunal de la Nación, en una de sus mejores formulaciones sobre la cuestión, sostuvo: "Que resulta necesario recordar que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre

constitucional abarca tanto a la creación de tributos (impuestos, tasas o contribuciones) como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones"[18].

En una visión más amplia del Derecho Financiero y Tributario, en donde abarca tanto los ingresos como los gastos, podemos sintetizar que el fundamento del principio de legalidad se encuentra, entonces, en la libre participación de los ciudadanos quienes, a través de la legislación que dictan sus representantes, concurren –vía tributos- a solventar los gastos públicos.

Este principio de autoimposición lo recoge el art. 17 de la Constitución Nacional en una redacción concisa y terminante: "Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4". La ley constituye la primera fuente de los tributos. Sin embargo, hoy se está lejos del ideal clásico que consideraba a la ley como el instrumento por excelencia de regulación de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes.

A modo de tener una mejor perspectiva sobre la constitucionalización de los derechos, traemos a colación algunos documentos históricos en los que se han ido plasmando los derechos fundamentales. Así en la Declaración del Estado de Virginia, del 12 de junio de 1776, se lee: "Que todos los hombres son, por naturaleza, igualmente libres e independientes, y tienen ciertos derechos inherentes, de los que, cuando entran en un estado de sociedad, no pueden por pacto alguno privar o despojar a su descendencia, a saber: el disfrute de la vida y la libertad con los medios de adquirir y poseer propiedad, y buscar y obtener la felicidad y [su] seguridad"[19].

Posteriormente, la Declaración de la Independencia de los Estados Unidos de América, del 4 de julio de 1776, establece la protección de los derechos individuales con un fuerte carácter iusnaturalista. En ella se afirma: "Mantenemos que las siguientes verdades son evidentes en sí mismas: que todos los hombres han sido creados iguales; que su Creador les ha dotado con ciertos derechos inalienables; que entre estos derechos están la vida, la libertad y la búsqueda de la felicidad; que los gobiernos se instituyen entre los hombres para asegurar esos derechos y obtienen sus **limitados poderes** del consentimiento de los gobernados" (el destacado me pertenece)[20].

En estas declaraciones se advierte la influencia del pensador inglés John Locke (1632 -1704). Basta con apuntar algunas de sus ideas centrales. En primer término, sostiene: "La razón por la que los

hombres entran en sociedad es la preservación de su propiedad. Y el fin que se proponen al elegir y autorizar a los miembros de la legislatura es que se hagan leyes y normas que sean como salvaguardas y barreras que protejan las propiedades de todos los miembros de la sociedad, para así limitar el poder y moderar el dominio que cada miembro o parte de esa sociedad pueda tener sobre los demás"[21].

Sabemos que el constitucionalismo avanzó hacia el reconocimiento de derechos a través de las tres generaciones, que comienzan en los derechos civiles y políticos; continúa por los derechos sociales y concluye en los derechos colectivos. Estos derechos se consignan en la parte dogmática de la Constitución.

Recordamos que la reforma constitucional de 1994 incorporó una serie de documentos internacionales relativos a derechos humanos – dos declaraciones, ocho tratados y un protocolo adicional– a los que otorgó jerarquía constitucional. Si se suman a los derechos de nuestra Constitución histórica, los consignados en tales instrumentos internacionales, resulta una lista particularmente extensa de derechos individuales, que Bidart Campos elaboró con prolijidad[22].

Este avance del constitucionalismo significa otorgar más derechos, de modo que no se recortan los principios del constitucionalismo liberal, especialmente en lo relativo a la protección de la propiedad, frente a los tributos desproporcionados.

Ello se advierte en las modernas constituciones europeas de la segunda mitad del siglo XX, entre las que se destacan las de Italia (1947) y de España (1978)[23].

Para Fioravanti, los derechos fundamentales afirmados en dichas constituciones están en una posición de anterioridad al poder, no en cuanto derechos naturales, sino en cuanto principios básicos de justicia, "que el mismo Estado constitucional, con sus Constituciones pone como fundamento de la convivencia civil, sustrayéndolos de la libre decisión política"[24].

En la Carta Magna hay algunos derechos ordenados a la tutela patrimonial de los contribuyentes, tales como el principio de capacidad contributiva, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad y proporcionalidad. Esta protección se encuentra reforzada por el principio de supremacía constitucional, vinculado a su turno con el carácter rígido de la Constitución.

Es claro que los constituyentes tenían cierta desconfianza hacia los legisladores que transitoriamente ocuparan el poder. Por tal razón, sustrajeron de sus manos la posibilidad de modificar los principios constitucionales, mediante leyes que pudieran contradecirlos. De esta manera, los principios que consagran derechos fundamentales de los contribuyentes condicionan el régimen legal del tributo: las normas que no se adapten a esos principios o los contradigan, deben ser descartadas del ordenamiento jurídico, mediante la correspondiente declaración de inconstitucionalidad.

Conclusión

Del análisis del tema podemos concluir que, en relación a la delegación de facultad legislativa en materia tributaria, quedaría como **regla** la Prohibición General de las delegaciones legislativas, y como **excepción** ante un caso de emergencia grave, pero siempre que se den en forma concurrente las siguientes condiciones: **a)** que sean sobre materias propias de la administración, **b)** que sea por un plazo determinado por el Congreso, **c)** que existan bases precisas fijadas por el Congreso, y **d)** que existan mecanismos de control posterior.

Queda claro que ningún acto legislativo contrario a la Constitución puede ser válido. Negar esto significa afirmar que el agente es más importante que el principal, que el sirviente está por encima del patrón, que los representantes del pueblo son superiores al pueblo en sí mismos, que los hombres actuando en virtud de los poderes o de competencias, pueden hacer no solamente lo que esos mandatos lo autorizan sino también lo que prohíben[25].

Compartimos con Juan Vicente Sola al concluir "Que la Constitución es, además, un estatuto para regular y garantizar las relaciones y los derechos de los hombres que viven en la República, en todo tiempo, así en la paz como en la guerra, y sus previsiones no pueden suspenderse en ninguna de las grandes emergencias de carácter financiero o económico en que el pueblo o el gobierno pudieran encontrarse. La sanción de una ley en ocasión de cualquier emergencia, presupone, pues, el sometimiento de la misma a los principios y garantías asegurados a los habitantes por la Constitución Nacional. Si así no fuera, bastaría la calificación de emergencia dada a una ley por el Congreso o por una Legislatura, para que todas las garantías individuales y las limitaciones de los poderes contenidas en aquélla se convirtieran en letra muerta contra todo lo previsto por sus redactores"[26].

Con este mismo razonamiento Montesquieu dijo "Cuando el poder legislativo y el poder ejecutivo se reúnen en la misma persona o el

mismo cuerpo, no hay libertad, falta la confianza, porque puede temerse que el monarca o el senado hagan leyes tiránicas y las ejecuten ellos mismos tiránicamente"[27].

Antes de concluir el presente análisis queremos traer a reflexión unas palabras del ilustre novelista Johann Wolfgang von Goethe (1749-1832):

"No preguntemos si estamos plenamente de acuerdo, sino tan sólo si marchamos por el mismo camino".

Estas palabras resumen nuestro pensar en sentido que no pueden quedar dudas sobre el respeto a las bases constitucionales que dieron origen a nuestro ordenamiento jurídico, pues el camino sobre el cual marchamos ya lo definió el padre de nuestra Constitución Nacional al decir **"Dad al poder ejecutivo todo el poder posible, pero dádselo por medio de una constitución. Lo peor del despotismo no es su dureza, sino su inconsecuencia, y sólo la Constitución es inmutable"**, Juan Bautista Alberdi (el destacado me pertenece).

Citas

(*) *Abogado, Universidad Siglo 21. Contador, Universidad Nacional de Córdoba. Especialista en Tributación (UNC). Autor de publicaciones en su área de especialidad.*

[1] El art. 29 CN establece: "El Congreso no puede conceder al Ejecutivo nacional, ni las Legislaturas provinciales a los gobernadores de provincia, facultades extraordinarias, ni la suma del poder público, ni otorgarles sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna. Actos de esta naturaleza llevan consigo una nulidad insanable, y sujetarán a los que los formulen, consientan o firmen, a la responsabilidad y pena de los infames traidores a la patria".

[2] Linares Quintana, Segundo V, *Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado*, Buenos Aires, Plus Ultra, 1987, t. 9, pág. 165.

[3] C.S.J.N. Fallos: 148:430 "Delfino y Cía.", 1927.

[4] C.S.J.N. Fallos 316:2624, "Cocchia", del 02/12/1993.

[5] Decreto 817/1992.

[6] Gelli, María Angélica, *Constitución de la nación Argentina, comentada y concordada*, Ed. La Ley. Tercera edición, pág. 746.

[7] CSJN Fallos: 318:1154, "Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía, 06/06/1995.

[8] CSJN, Fallos: 328:940, "Federación de Empresarios de Combustible, 19/04/2005.

[9] CSJN, Fallos: 326:4251, "Selcro SA", 21/10/2003.

[10] CSJN, Fallos: 331:2406, "Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c/ EN PEN Ley 25414 Dto 1204/01 s/amparo", 04/11/2008.

[11] CSJN, Fallos: 337:388, "Cameronera Patagónica SA", del 15/04/2014.

[12] Juzg. Federal de Junín, "Sociedad Rural de Junín y otros c/ Estado Nacional -PE y otro s/Amparo Ley 16.986", causa n° FLP 10799/2022, sentencia de fecha 16/08/2022.

[13] Sainz de Bujanda, F. *Sistemas de Derechos Financiero*, Madrid, Marcial Pons, pág. 476.

[14] Juzg. Fed. N°2 de San Juan, "García Pareja, Carlos Alberto Fernando c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)- EN (P.E.) s/Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", expte FMZ 019000/2021, 31/05/2021.

[15] Ramón Valdés Costa: *Instituciones de Derecho Tributario*, prefacio, pág. XI, Depalma, Buenos Aires, 1994.

[16] CSJN, Fallos: 317:1282, "Cafés La Virginia SA", 13/10/1994, conf. consid. 10° del voto de la mayoría.

[17] Entre esos documentos cabe mencionar: 1) Acta Capitular del Cabildo, suscripta el 25 de mayo de 1810: p. 1844; 2) Constitución de 1819. Atribuciones del Congreso: art. XXXIII; p. 2323; 3) Constitución de 1826: Atribuciones del Congreso: art. 46; p. 2420. Las citas han sido extraídas de la obra de María Laura San Martino de Dromi *Documentos Constitucionales Argentinos*, Ediciones Ciudad Argentina, 1994.

[18] CSJN, Fallos: 329:1554, "Nación. Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c. Provincia de Tucumán", del 9 de mayo de 2006, consid. 10°.

[19] Grau, L., *El Constitucionalismo americano*, Universidad Carlos III, Madrid, 2011, p. 64.

[20] Grau, L., op. cit., p. 100; *Orígenes del Constitucionalismo americano. Corpus documental bilingüe, 3. Periodo revolucionario (1765 - 1787)*, Madrid, 2009.

[21] Locke L., *Segundo Tratado sobre el Gobierno Civil*, 2016, pp. 211-212.

[22] Bidart Campos, G. J., *Manual de la Constitución Reformada*, Ediar, 2002, T. I, págs. 483-489.

[23] *El constitucionalismo europeo tiene precedentes derivados de la Revolución Francesa, como la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea constituyente del 26 de agosto de 1789, cuyo art. 2 establece: "El fin de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos Derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión". En la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 24 de junio de 1793, el art. 2 declara como naturales e imprescriptibles la "igualdad, la libertad, la seguridad y la propiedad".*

[24] Fioravanti, M., *La crisis de la democracia*, Buenos Aires, siglo veintiuno editores, 2022, p. 140.

[25] Juan Vicente Sola, *Tratado de Derecho Constitucional, Tomo I, Ed. La Ley, 2009, pág. 42.*

[26] CSJN, Fallo 172:21, "Avico, Oscar A. c/ De la Pesa, Saúl", 07-12-1934.

[27] Montesquieu, citado por Juan Vicente Sola, *Tratado de Derecho Constitucional, Tomo I, Ed. La Ley, 2009, pág. 258.*

ARTÍCULOS

Inteligencia Artificial en el Venture Capital: Usos, impacto y perspectivas

Por LUIS MERELLO BAS Y DELFINA BIANCO
Tanoira Cassagne Abogados