

**Alumno: Fernando Esteban Lamas**  
**Legajo: 10K222**  
**Magíster Derecho Tributario**

Tema: Actos inconstitucionales del Poder Ejecutivo en la esfera tributaria. Análisis del Art. 76 de la Constitución Nacional.

## **INDICE**

Prefacio: Planteo de la problemática.....Pág.2

### **Capítulo I:** Análisis del Art. 76 de la Constitución Nacional

1.- Situación anterior a la Reforma Constitucional de 1994 ..... Pág.3  
2.- Situación actual ..... Pág.4  
3.- Efecto en materia Tributaria ..... Pág.5

### **Capítulo II:** Principio de reserva de ley en materia tributaria

4.- Nullum tributum sine lege .....Pág.8

### **Capítulo III:** Exposición de casos y breve análisis

5.- Fallo Selcro .....Pág.12  
6.- Fallo Dólar S.A .....Pág.16  
7.- Fallo Montarce .....Pág.20

### **Capítulo IV:** Conclusión

## Planteo de la problemática

La presente investigación tiene como finalidad analizar el impacto oculto generado por el Art 76 de nuestra Constitución Nacional evaluando una serie de decretos dictados por el Poder Ejecutivo en uso de las facultades delegadas por el Congreso de la Nación en materia tributaria; en los cuales a *prima facie* se nota una evidente marca de inconstitucionalidad y que han generado una interesante jurisprudencia como según mostraremos.

Observaremos el uso y abuso que el Poder Ejecutivo ejerce utilizando el Art. 76 de la Ley Fundamental como escudo protector, materializando poderes que no se corresponden con el espíritu del artículo mencionado y veremos como de esta forma ha ido sancionando indiscriminadamente una batería de Decretos cuyo efecto es legislar directamente en materia tributaria lo que aparte de vulnerar nuestro orden constitucional y el Principio de División de Poderes, ha generado una profunda confusión en todos los contribuyentes y en todas aquellas industrias a las que aquellos Decretos se dirigieron impactando en forma negativa en el desenvolvimiento normal de los negocios que hacen al sostén productivo de la nación y son el principal fomento de generación de puestos laborales.

Luego de desarrollar un análisis eminentemente técnico- jurídico- tributario en lo que respecta a la institución de la Delegación Legislativa en materia tributaria y su íntimo vínculo con el Principio de reserva de ley, se evaluarán los diferentes casos ocurridos en Argentina en que desafortunadamente el Estado Argentino sin respetar el concepto de República establecido en el Art 1 de la Constitución Nacional, optó por transgredir los preceptos constitucionales haciendo uso ilegítimo del instituto de la Delegación.

Por último, realizaremos una conclusión la cual desde ya adelanto estará encaminada a eliminar estos instrumentos de los que goza el Poder Ejecutivo desde la Reforma Constitucional del año 1994, que solo generan un clima de inseguridad jurídica a los contribuyentes produciendo un aumento de la presión tributaria que se desdice del mandato constitucional de que exista un sistema tributario armónico, coordinado y que consulte la capacidad contributiva de los contribuyentes.

## **Capítulo I:** El Instituto de la Delegación legislativa.

*“Las atribuciones que la Constitución confiere a cada órgano del gobierno son indelegables, irrenunciables e indivisibles como lo es la parte del poder que ellas representan. Admitir la delegación, la renuncia o la división de esas atribuciones es desconocer, pues, la razón de su existencia y echar por tierra todo el sistema”<sup>1</sup>*

### 1.- Situación anterior a la Reforma Constitucional de año 1994

El concepto *delegación legislativa* ha sido muy discutido en la doctrina. Nos limitaremos a sostener que es la habilitación excepcional y limitada que el Congreso puede conferir al Poder Ejecutivo para que éste ejerza temporalmente algunas de las facultades legislativas que la Constitución otorga al Poder Legislativo.

Como principio general, la constitución argentina recepiendo a la norteamericana, estableció la división de poderes y con ello la prohibición de la suma de poderes y la concentración de los mismos en solo órgano. En consecuencia de ello, prohibió las facultades extraordinarias, la suma del poder público (Art. 29 de la Constitución) y la delegación de poderes, porque alteran el principio de división de poderes (76, 99 inciso 3 y 109).

Hoy tenemos la existencia de excepciones al principio general, admitidas en nuestra Constitución Nacional, que son la facultad que tiene el Poder Ejecutivo de: (i). Reglamentar la ley (delegación impropia); (ii). Dictar decretos de legislación delegada (delegación propia); y (iii). Dictar decretos por razones de necesidad y urgencia. Estas dos últimas fueron incorporadas en la Constitución en la reforma de 1994. Las tres, por su carácter excepcional, se ejercen e interpretan siempre con criterio restrictivo, como indica la norma hermenéutica.

Con anterioridad a la reforma, la Corte se regía con la interpretación de que en materia de Delegación legislativa, existían 2 tipos de Delegaciones:

a) *Delegaciones propias*: Son aquellas prohibidas en virtud de lo establecido en el Art. 76 y 99 Inc. 3 de la Constitución Nacional. La delegación propia expresa el sentido usual que se le asigna al término delegación. En los términos de Bielsa: existe delegación cuando a un órgano se le transfiere una atribución, misión o encargo, para hacer lo que el delegante debería hacer y que por razones de conveniencia o necesidad no lo hace. Esta transferencia se encuentra vedada pues conculca de manera directa la forma republicana de gobierno

b) *Delegaciones impropias*: aquella Delegación que ejerce el Poder Ejecutivo, cuando la ley es reglamentada (Art. 99 inciso 2), y existe en nuestra Constitución desde 1853. Este tipo de delegación es una extensión del ámbito del poder reglamentario del Ejecutivo bajo la condición de fijar límites o marcos. Es decir: el Congreso, al delegar, debía establecer una base que posibilite la actuación del Poder Ejecutivo así como el

---

<sup>1</sup> Juan Carlos Luqui. “Derecho constitucional tributario”, ed. Depalma, año 1993, p. 178 y siguientes

posterior control de su actividad (concordancia entre el marco legislativo y el decreto ejecutivo). Dado entonces que la delegación sólo habilita a llenar y/o completar un espacio normativo claramente delimitado por el Congreso, se deduce que se encuentra prohibido que el Ejecutivo: a) cree una nueva ley; b) modifique leyes existentes y c) derogue leyes existentes. Crear, modificar o derogar la legislación son actos sólo realizables por el Congreso y que, por tanto, no resulta legítimo transferir a otro poder constituido.<sup>2</sup>

A pesar de lo reseñado *ut-supra* la Corte se expidió en forma extremadamente flexible respecto a las delegaciones impropias como sucedió en la causa “De Angelis SA” al considerar que el Art. 7 de la ley 11.683 constituye una delegación en el órgano fiscal de facultades legislativas limitadas a determinados aspectos de la recaudación y la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Esto se debió a que la Corte fallaba con el doble discurso, es decir, por un lado prohibiendo la delegación pero por el otro consideraba que por vía de los decretos ejecutivos reglamentarios se podían llenar los vacíos normativos que tienen las leyes, pero aceptando que a través de ese mecanismo que se pudieran establecer nuevas obligaciones o restricciones a los derechos de la Constitución algo que como sabemos, estaba prohibido.<sup>3</sup>

## 2.- Situación Actual. Reforma de 1994

Bajo este marco descripto, se procedió a reformar la Constitución la cual vendría a no mas ni menos que legitimar una cuestión de hecho que ya se venia dando desde la Constitución de 1853 y que la Corte venia ratificando en diversos fallos y que a partir de ahora se asentaba por primera vez en forma expresa.

En el año 1994 se agrega entre otros, el Art. 76 de la Constitución Nacional y el Art. 99 Inc. 3 con el cual se establecen las bases del instituto de la delegación.

El Art. 76 de nuestra Ley Fundamental incorporado en la Reforma constitucional del año 1994 reza lo siguiente: “*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*”

Por su parte, el Art. 99 Inc. 3 establece: “*...El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.*”

<sup>2</sup> Horacio Guillermo Corti y Juan Manuel Álvarez Echagüe. “La inconstitucionalidad en cadena de la ley 24.629 al decreto 618/97”

<sup>3</sup> ver, entre otros, “A. M. Delfino y Cía.” 148 : 432; “Raúl Oscar Mouviel y otros” 237 : 636; “Carmelo Pratico y otros c. Basso y Cía” 246 : 349. En materia tributaria: “La Martona Sa c. Provincia de Buenos Aires 182 : 416, “Laboratorios Anodia SA c. Gobierno de la Nación” 270 : 42; “Banco Argentino de Comercio c. Municipalidad de Buenos Aires 286 : 325; “Manuel Oliver” 275 : 89; “De Angelis SA” 304 : 438; “Cantera Sierras Bayas S.A.” ED 96-747, “Conevial SA Constructora” ED 127-622, “Buombicci Neli A.” LL. 1994-A-342.

*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...”*

Luego de esta importante reforma que se concretó a través del Pacto de Olivos firmado en el año 1993 y celebrado entre el por entonces actual Presidente Carlos Menem y el ex presidente Ricardo Alfonsín; la doctrina se pronunció inmediatamente sobre su efecto formulando diversas opiniones a las que adhiero y las resumo en las siguientes palabras *“ la Reforma importa un engrosamiento de la potestad reglamentaria del Ejecutivo y se trata de un uso abiertamente inconstitucional a través del cual se fortalece el Poder Ejecutivo, sin que ello se compadezca de modo alguno con las bases que fundan la separación de poderes”* ya que *“el Presidente recibe una potestad ilimitada en materia de reorganización de la administración nacional y facultades relativas a la creación indirecta de tributos; campo que de manera pacífica es considerado por toda la doctrina como formando parte de la zona indelegable de reserva de la ley”*.<sup>4</sup>

Como observaremos en los casos que estudiaremos en el Capítulo III, el Poder Ejecutivo hizo propio los razonamientos que anticipaba la doctrina.

Asimismo es importante destacar las opiniones de los senadores que estuvieron presentes en el recinto al momento del tratamiento de la Reforma. En este sentido Los convencionales Horacio Conesa Mones Ruiz, Antonio Bussi, Jorge Winter, Nancy Avelín, Roberto Cornet, Alfredo Bravo, Tomás Castillo Odena, Gabriel Llano, Guillermo Pose y Fernando del Castillo formularon sus reparos respecto de la delegación de facultades legislativas, por entender que se acentuaba la hegemonía del Poder Ejecutivo con la consecuente ruptura del equilibrio político que impone la doctrina de la división de los poderes.<sup>5</sup>

La convencional Elisa Carrió, para fundamentar su abstención dijo: *“Pero me preocupa el tema de la competencia delegada, no porque se transfiera poder al Ejecutivo, sino porque en realidad estamos transfiriendo el poder real a sus burocracias técnicas autonomizadas e irresponsables políticamente, que es otra cuestión distinta. Se puede transferir facultades al Poder Ejecutivo en cuestiones de emergencia pública - aunque el concepto de emergencia es muy vago-, ¿pero quién redacta esta ley? Lo hacen las burocracias técnicas que están en el marco del Poder Ejecutivo. Y estas burocracias técnicas en el Estado benefactor están fuertemente autonomizadas e influidas por intereses privados.*”<sup>6</sup>

Por supuesto hubieron otros a favor de la reforma, como fue Oscar Aguad quien rechazó los riesgos de la delegación legislativa y dijo: *“Si hay delegación legislativa es porque*

---

<sup>4</sup> Daniel A. Sabsay y José M. Onaindia, “La Constitución de los argentinos”, editorial Errepar, 4ta edición, página 261.

<sup>5</sup> Ob.cit., Págs. 4902, 4904, 4905, 4912, 4921, 4924, 4937, 4960, 4988 y 4990.

<sup>6</sup> Ob.cit., Pág. 5048.

*el Congreso de la Nación ha delegado por ley. Ésta es otra de las facultades que tiene y que si la delega de ahora en más, nadie lo podrá criticar”*<sup>7</sup>

De la interpretación sistemática de los artículos 76 y 99 Inc. 3, se sostiene que se parte de una prohibición de delegar para luego admitir excepciones en tanto y en cuanto se cumplan los siguientes requisitos:

- a) debe estar siempre referida a una materia determinada y acotada;
- b) la materia habilitada en la delegación legislativa debe estar relacionada con la administración pública o con una situación de emergencia pública;
- c) la ley delegante debe establecer necesariamente un plazo para el ejercicio por parte del Poder Ejecutivo de la facultad legislativa delegada;
- d) el Congreso debe establecer las bases, es decir, la política legislativa a la que se ha de atener el Poder Ejecutivo en su actividad normativa;
- e) el reglamento delegado dictado por el Presidente tiene que ser refrendado obligatoriamente por el Jefe de Gabinete de Ministros;
- f) el reglamento delegado dictado por el Poder Ejecutivo está sujeto al posterior control por parte de la Comisión Bicameral Permanente.

De modo similar y también decisivamente opina Zarini, para quien “debemos correlacionar este artículo 76 con el artículo 99, inciso 3ero” (...) “por tal motivo, entendemos que esa delegación no podrá recaer sobre materias de naturaleza penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos”; agregando más adelante que “en síntesis, el fundamento del constitucionalismo moderno y de la forma republicana, que abrazó nuestro constituyente de 1853-1860, reside en la llamada separación de poderes, esto es, de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Basado en ese fundamento, el texto del Art. 76, con algunas dudas que suscita su letra, prohíbe la delegación legislativa por parte del Congreso a favor del Poder Ejecutivo. Al respecto, el Art. 99, Inc. 3ero, párrafo 2do, dice: El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Y el párrafo siguiente agrega que esa prohibición es absoluta cuando se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos”.

### 3.- Efecto en materia tributaria

En materia tributaria, la Reforma Constitucional y en particular, el instituto de la delegación legislativa, provoco numerosos comentarios a fin de zanjar dudas que suscitaban al analizarse los artículos pertinentes. Por ejemplo, en palabras de Horacio García Belsunce este dijo que; “*debe provenir de la ley formal y material la creación o configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación de tributar; asimismo, la atribución del hecho imponible a un sujeto determinado la*

---

<sup>7</sup> Ob.cit., Pág. 5090.

*determinación del sujeto pasivo o contribuyente de derecho; la alícuota o monto del tributo y también sus exenciones.”<sup>8</sup>.*

En similar opinión Rodolfo Spisso sostiene *“Las normas de derecho tributario sustantivo no pueden ser subsumibles en el concepto de “materias determinadas de administración”, a que se refiere el artículo 76 de la Constitución”, resaltando que la delegación no puede comprender “la creación de tributos, la definición del hecho o base imponible, la determinación de los contribuyentes o responsables, exenciones o franquicias, sino sólo referida a aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea, alícuotas, tasas o montos fijos”<sup>9</sup>*

Es importante resaltar la autonomía del Derecho Tributario y bajo ningún concepto considerar que se encuentra subsumida al Derecho Administrativo. En este sentido se expresa Ekmekdjian, para quien el Poder Legislativo *“no puede delegar funciones legislativas en materias (...) impositivas, porque éstas no son propias del derecho administrativo”<sup>10</sup>*

Si bien observamos claramente cual era la interpretación de los juristas tributarios y la línea de pensamiento que seguían, la cual entiendo es coincidente con mi propia interpretación de la norma, observaremos en los próximos capítulos una casuística en que el Estado Nacional a través del Poder Ejecutivo, vulneró estas prescripciones al dictar decretos en donde se establecían delegaciones legislativas prohibidas.

En este sentido destacaba Rodolfo Spisso en una obra anterior a la Reforma del año 1994, anunciaba que *“es preocupante la notoria declinación del principio de legalidad, especialmente en materia tributaria. Más allá de las delegaciones inconstitucionales, que día a día hace el Congreso en el poder Ejecutivo, éste ha avanzado sobre los poderes de aquél instituyendo nuevos tributos y reformando los existentes, en un proceso que pareciera no tener fin”<sup>11</sup>*

---

<sup>8</sup> Horacio A. García Belsunce, “Temas de derecho tributario”, ed. Abelleo-Perrot, año 1982, p. 80

<sup>9</sup> Rodolfo Spisso, “Tutela judicial efectiva en materia tributaria”, ed. Depalma, año 1996, p. 44

<sup>10</sup> Miguel A. Ekmekdjian, “Tratado de Derecho Constitucional”, ed. Depalma, año 1997, p. 714.

<sup>11</sup> Rodolfo Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, editorial Depalma, año 1991, p. 28

## **Capítulo II: Principio de reserva de ley en materia tributaria**

*“El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal -si bien sus fundamentos son tal vez distintos- llamado también principio de reserva de ley.”<sup>12</sup>*

### 1.- Nullum tributum sine lege. Origen y recepción en el Derecho Argentino.

El origen del principio de legalidad <sup>13</sup>, que se conoce “expresamente”, esta en la Carta Magna del Rey Juan sin Tierra del 15 de junio del año 1215. Sainz de Bujanda, citado por Catalina García Vizcaíno<sup>14</sup>, en su obra Hacienda y Derecho, sostiene que “...el origen del principio se remonta al 31 de marzo de 1091, cuando Alfonso VI de España dirigió un documento al Obispo y a los habitantes de León sobre la imposición de un impuesto a los infanzones y villanos, en el cual especificaba que se lo imponía con el consentimiento de quienes habían de satisfacerlo. Se puede conjeturar que el consentimiento fue expresado en una reunión de la Curia Regia, en la cual se habría redactado el documento, y que posiblemente contó con la asistencia de villanos con carácter muy excepcional, por la gravedad de las circunstancias.”

Luego, lo fueron adoptando como regla común del derecho constitucional tributario, propagándose por los diversos ordenamientos jurídicos y las distintas constituciones – surgidas en su gran mayoría a partir del siglo XIX – hasta llegar al derecho contemporáneo, conocido con el aforismo de “nullum tributum sine lege”.

José Osvaldo Casás <sup>15</sup>– citando a Víctor Uckmar – nos comenta de un análisis realizado por Uckmar, en las constituciones de diversos países hace varios años, y cómo en todas ellas regía el principio de que los impuestos debían ser aprobados por los órganos legislativos competentes. La única excepción a lo antedicho, era la constitución, que en su momento regía la antigua Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas.

Podemos expresar, que sólo la comunidad puede imponerse sus tributos, en un Estado de Derecho, a través de sus representantes, y conforme a la ley, que estos dicten. Cómo depositarios de la voluntad general, el poder legislativo debe aprobar las leyes que rijan los aspectos tributarios, “antes” de su imposición a la comunidad.

Veamos pues como fueron los orígenes del principio de legalidad en materia tributaria en nuestro país, y tanto la recepción como la inclusión del mismo en su ordenamiento jurídico.

#### a).- Acta Capitular del 25 de Mayo de 1810

---

<sup>12</sup> Jarach, Dino: Curso de Derecho Tributario, Ediciones Cima, Buenos Aires, 1980, p. 75).

<sup>13</sup> Santiago Agustín Costa Hoevel. El principio de legalidad y reserva de ley en el derecho tributario argentino y español. 2006

<sup>14</sup> García Vizcaíno, Catalina. (1999). “Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I – Parte general”. Ed. Depalma, Bs. As, pág. 272

<sup>15</sup> Víctor Uckmar, citado por José Osvaldo Casás. (1994). “Estudios de Derecho Constitucional Tributario.” Ed. Depalma. Bs. As., pág. 111



En nuestro Derecho Argentino, la primera aparición de este principio fue en el Acta Capitular del Cabildo de fecha 25 de Mayo de 1810, en la cual en su art. noveno se estableció lo siguiente: “Lo IX: que no pueda (“la junta de gobierno”) imponer contribuciones, ni gravámenes al pueblo: ó sus vecinos, sin previa consulta y conformidad de este Exmo. Cabildo.” Esta Acta Capitular, fue, al decir de Mitre, la primer Constitución Política que tuvo del país.

#### b).- Constitución de 1819

El principio se sostuvo en la Constitución sancionada en 1819. Los principales artículos, fueron redactados en la forma que a continuación se explica.

En relación a la iniciativa legislativa en materia tributaria, encontramos en el Capítulo I – Cámara de Representantes (Diputados) -, el art. 7 que reza lo siguiente: “La Cámara de Representantes tiene exclusivamente la iniciativa en materia de contribuciones, tasas é impuestos, quedando al Senado la facultad de admitirlos, rehusarlos, ú objetar los reparos.”

En el Capítulo IV – Atribuciones del Congreso – se establece, en su art. 31, con carácter privativo al Congreso, la atribución de formar las leyes que deban regir el territorio de la Unión (Unión de las Provincias del Virreynato del Río de la Plata).

Al tratar la formación y sanción de las leyes, en el Capítulo V, a través de sus arts. 46 y 47, el texto citado, sostiene que las leyes pueden tener origen en cualquiera de las dos Cámaras que conforman el Poder Legislativo, exceptuando en su art. 47, la materia de contribuciones, tratada en el art. 7, de la cuál sólo puede tener origen en la Cámara de Representantes (Diputados).

Por último, en el Capítulo II, cuando trata los “Derechos Particulares”, en sus arts. 109, 110, 112, 113 y 123, hace una enumeración idéntica de los derechos tratados en el punto siguiente 1.1.c) por los arts. 159, 160, 162, 163 y 175. Los mismos son: Derecho a la Libertad, Seguridad Jurídica, Honor, etc; Principio de Igualdad ante la ley; Principio de Legalidad y la Inviolabilidad de la Propiedad Privada. A ese punto nos remitimos en el análisis de los mismos.

#### c).- Constitución de 1826

En 1826, al dictarse otra Constitución encontramos en la Sección VI – Del Poder Legislativo – en el artículo 18 el siguiente contenido: “La Cámara de Representantes (Diputados) tiene exclusivamente la iniciativa en la imposición de contribuciones, quedando al Senado la facultad de admitirlas, rehusarlas u objetarles reparos.” Aquí nos encontramos con el primer y principal postulado en relación al principio de legalidad.

En su Capítulo V – De la formación y sanción de las leyes – nos encontramos con un postulado que da sustento al Principio de Legalidad, en cuanto a la actuación previa del Congreso, para la sanción de las mismas. Es así que su art. 59 reza: “Las leyes pueden

tener principio en cualquiera de las Cámaras que componen el cuerpo legislativo, por proyectos presentados por sus miembros, o por el Poder Ejecutivo por medio de sus ministros”. Seguido del art. 60 que sostiene: “Se exceptúan de esta regla las relativas a los objetos, de que trata el artículo 18.”. Esto es, las normas que se traten en relación a las contribuciones. Queda claro que este tipo de normas deben emanar del Congreso, y no de ninguna otra autoridad pública.

La Sección Octava referida a – Disposiciones Generales – repite varios postulados que ya se hallaban insertos en la Constitución de 1819, en relación al derecho inviolable de la propiedad privada, el principio de reserva, seguridad jurídica, y principio de legalidad, igualdad ante la ley, derecho a la vida, etc.

#### d).- Constitución de 1853 hasta la actualidad

Al no haber triunfado el intento de promulgar la Constitución de 1826, por negarse las provincias a su contenido netamente unitario y contrario al ideal federal que reinaba en la época, y las posteriores guerras civiles que sufrió el país hasta 1852 (las cuales no son tema del presente trabajo), pasamos al dictado de la Constitución de 1853 (que, con varias reformas, la gran mayoría de índole política, continúa hoy vigente en nuestro país).

La Constitución Argentina de 1853 fue la primera constitución de la que se dotó a la actual República Argentina tras la finalización del período de Anarquía del siglo XIX comenzado en 1820; aprobada con el apoyo general de los gobiernos provinciales —con la importante excepción de Buenos Aires, que se separó de hecho de la Confederación Argentina hasta 1859, año en el cual luego de ser derrotada en la Batalla de Cepeda, fue reincorporada a la Confederación sugiriendo ciertas modificaciones en el texto constitucional— fue sancionada por una Convención Constituyente reunida en Santa Fe, y promulgada el 1 de mayo de 1853 por Justo José de Urquiza, a la sazón Director Provisional de la Confederación.<sup>16</sup>

Sometida a varias reformas de diferente envergadura, la Constitución de 1853 es, en lo substancial, la base del ordenamiento jurídico vigente en la Argentina. Está estrechamente inspirada en los principios del liberalismo clásico presentes en la jurisprudencia y la doctrina política del federalismo estadounidense; a similitud de éste, estableció un sistema republicano de división de poderes, un importante grado de autonomía para las provincias y un poder federal con un Ejecutivo fuerte, pero limitado por un Congreso bicameral, con el objetivo de equilibrar la representación poblacional con la equidad entre provincias.

La última reforma del año 1994, ha reforzado el principio de legalidad y de reserva de ley imperante, ya que se excluye la materia tributaria como objeto de Decretos de Necesidad y Urgencia por parte del Poder Ejecutivo (Art. 99 Inc. 3 C.N.), y así lo ha entendido la Suprema Corte de Justicia en varios fallos a lo largo del tiempo, uno de los cuales analizaremos en el presente trabajo en el Capítulo III.

En los arts. 29 y 76 de la Constitución, se establece la indelegabilidad legislativa, en materia tributaria al Poder Ejecutivo. Este aspecto se ve reforzado con la prohibición

---

<sup>16</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Constituci%C3%B3n\\_Argentina\\_de\\_1853](http://es.wikipedia.org/wiki/Constituci%C3%B3n_Argentina_de_1853)

expresa del art. 99, inc. 3, antes mencionada, sobre la imposibilidad de dictar decretos de necesidad y urgencia, que versen sobre la materia tributaria.

El postulado más importante de la Carta Magna en lo que respecta al principio de legalidad o reserva de ley es el sostenido por el art. 17 que reza: “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 4. 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.”<sup>17</sup>

### **Capítulo III: Análisis de Casos.**

---

<sup>17</sup> Santiago Agustín Costa Hoewel. El principio de legalidad y reserva de ley en el derecho tributario argentino y español. 2006

## *1.- Jurisprudencia Argentina. Causa “Selcro S.A.”<sup>18</sup>*

Causa S.365.XXXVII. “Selcro S.A. c/ Jefatura Gabinete de Ministros - dec. 55/00 (dto. 360/95 y 67/96) s/ amparo ley 16.986”, del 21 de octubre del 2003.

### 1.1 Breve Resumen

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina resolvió, de acuerdo a sentada doctrina de tribunal, que tanto un decreto del Poder Ejecutivo como una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros no pueden crear una carga tributaria (en este caso una tasa) como tampoco definir o modificar - sin sustento legal - los elementos esenciales de un tributo.

Así fue resuelto por la Corte, en los autos de la referencia, los cuales fueron estimados por el tribunal, a raíz del recurso extraordinario interpuesto por la demandada, contra la sentencia que le resultara contraria.

### 1.2 Antecedentes

La Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo estimó el recurso de amparo iniciado por la parte actora, declarando la inconstitucionalidad de la delegación al Poder Ejecutivo Nacional de la facultad para “establecer los valores para determinar las tasas a percibir por la Inspección General de Justicia” – órgano perteneciente a la Administración Pública - que resulta del inciso 2º del art. 59 de la ley de presupuestos nro. 25.237; y también declaró la inconstitucionalidad del art. 4 de la decisión administrativa nº 55/00 de la Jefatura de Gabinete de Ministros, que modificó las escalas fijadas a tal fin por el decreto 67/96, ratificado por el aludido art. 59.

En razón de la mencionada resolución de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, la parte demandada en autos, se agravió de la misma.

La Jefatura de Gabinete, por medio de la disposición administrativa 55/00, determinó en primer lugar, los servicios por los cuales se deberá abonar una tasa, también estableció los montos a pagarse por los mismos (es decir, los precios de las tasas), y por último, determinó las sanciones por su falta de pago en tiempo y forma. Luego esta disposición 55/00 fue modificada por la 46/01, solamente en relación a los montos a pagarse (tasas) por los servicios.

A los efectos de informar cuales son las funciones de la Inspección General de Justicia, mencionamos las siguientes – entre varias - con el fin de no extendernos sobre este punto más de lo necesario. De acuerdo a lo establecido por la Ley Orgánica de la Inspección General de Justicia. Ley 22.315, en su art. 3º: “La inspección general de justicia tiene a su cargo las funciones atribuidas por la legislación pertinente al Registro público de Comercio, y la fiscalización de las sociedades por acciones excepto la de las sometidas a la Comisión Nacional de valores, de las constituidas en el extranjero que hagan ejercicio habitual en el país de actos comprendidos en su objeto social,

---

<sup>18</sup> Santiago Agustín Costa Hoevel. El principio de legalidad y reserva de ley en el derecho tributario argentino y español. 2006

establezcan sucursales, asiento o cualquier otra especie de representación permanente, de las sociedades que realizan operaciones de capitalización y ahorro, de las asociaciones civiles y de las fundaciones”.

### 1.3 Análisis del dictamen del Procurador General de la Nación

El Procurador General de la Nación en el acápite VI de su dictamen, precisó que el tributo discutido en autos es una tasa “en tanto establece de modo coactivo – no voluntario – una contraprestación pecuniaria por un servicio brindado y su presupuesto de hecho consiste en una situación que determina, o se relaciona, necesariamente, con el desenvolvimiento de una cierta actividad de un ente público relativa, en forma individualizada, a la persona obligada a su pago – sujeto pasivo contribuyente”.

En este sentido, y citando a Giuliani Fonrouge , sostuvo que la tasa es una "categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado." (Dictamen, acápite VI)

Citando a Jarach , recordó el Sr. Procurador General de la Nación que “...el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del Derecho Tributario, es el principio de legalidad (...) llamado también principio de reserva de ley...” (Dictamen, acápite VI)

Luego realizó un breve análisis del principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, establecido en nuestra Carta Magna, en los arts. 4, 17 y 52, por medio de los cuales queda constitucionalmente establecido que los recursos del Tesoro Nacional se conformarán con "... las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General" (art. 4 CN), que luego se ve reforzado por el art. 17, que reza "...Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º", y por último, y relacionado con la iniciativa de las leyes de índole tributaria, el art. 52 CN, sostiene que es una atribución de la Cámara de Diputados.

Luego, el Sr. Procurador General, citando jurisprudencia de la Corte (Fallos: 321:366; 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 318:1154 y 319:3400 y 323:3770 – este último muy reciente "Berkley Internacional A.R.T. S.A." específicamente relacionado al principio de legalidad vinculado con las tasas -, entre otros) expresó que “ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones”, es decir, el Poder Legislativo.

A los mismos efectos, agregó, que “...el Poder Ejecutivo Nacional tiene vedado establecer tributos aún por la vía extraordinaria de los decretos de necesidad y urgencia, toda vez que el art. 99, inc. 3º de la Ley Fundamental le prohíbe, en forma terminante, emitir este tipo de disposiciones cuando se trate -entre otras- de la materia tributaria...” En relación al art. 99.3º CN, nos remitimos a lo mencionado en el Capítulo II del presente trabajo, en cuanto sostuvimos que fue introducido por la reforma de la CN, como refuerzo del principio de legalidad.

Continuó el Sr. Procurador General, aduciendo que el decreto 67/96, “en tanto emana de un Poder del Estado incompetente para establecer tributos, en palmaria violación al principio de legalidad en la materia, resulta contrario a la Ley Fundamental, sin que sea válido exigir el pago de una tasa con apoyo en él” concluyó. (Dictamen, acápite VII).

Por último agregó, que debido a esto, “la pretendida ratificación ex tunc realizada en el primer párrafo del art. 59 de la ley 25.237, por otra parte, resulta inhábil para su objetivo pues, como lo ha dicho la Corte “la posterior ratificación de un decreto mediante una ley del Congreso es inhábil para justificar la aplicación retroactiva de un tributo”. (Conf. Sentencia de la Corte Suprema, Fallos: 321:366).

En el acápite VIII, el Sr. Procurador General de la Nación, dictamina, en orden de lo anteriormente expuesto, que debe confirmarse la sentencia apelada, en cuanto fue materia de recurso extraordinario.

#### 1.4 Análisis de la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia

La Suprema Corte de Justicia compartió, plenamente, los argumentos del Sr. Procurador General de la Nación. En primer lugar, que el a quo (es decir la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo), se fundó - para rechazar las objeciones de la demandada en relación a la procedencia formal del amparo – “en el principio de reserva de la ley, que impera en la materia sobre la que tratan las normas impugnadas, y en que no puede admitirse, en virtud de lo prescripto por el art. 76 de la Constitución Nacional, una delegación legislativa como la efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237 puesto que, al carecer de límites precisos, tal autorización importa una "deslegalización tributaria o penal", en evidente contradicción con principios enfáticamente reconocidos por el texto constitucional.” (Considerando 2º)

Que contra esta sentencia, el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario que fue concedido por el a quo, solo en relación a la controversia sobre la validez constitucional de normas federales, y que con ese alcance, resultó formalmente admisible, ante la Suprema Corte, el recurso de acuerdo a lo establecido por los incs. 1º y 3º del art. 14 de la ley 48 (ver punto 1.2.2 del presente trabajo – control jurisdiccional constitucional - en relación a la competencia de la Corte Suprema).

En el considerando 4º la Corte Suprema sostiene que “los decretos 360/95, 67/96, la decisión administrativa 55/00 y la ley 25.237 utilizan la expresión tasa al referirse a las prestaciones impuestas a favor de la Inspección General de Justicia, con relación a servicios prestados por dicho organismo. Tal denominación ha sido correctamente empleada por tales normas, pues ella se ajusta plenamente a la naturaleza de dichas cargas, como resulta de la caracterización del concepto de tasa efectuada por la Corte al decidir, mediante remisión al dictamen del señor Procurador General, la causa "Berkley" (Fallos: 323:3770)”, (Considerando 4º).

Recordó la Corte, que en el mencionado fallo, y citando a Giulliani Fonrouge, dicho Tribunal dejó sentado que la tasa es una “categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto, y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso

consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado", (Considerando 4°).

En el considerando 5°, la Corte citando su propia jurisprudencia (Fallos: 321:366 y sus citas, y Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400 y sus citas, entre otros), aclaró que ese Tribunal ya había dejado sentado, en primer lugar, la indelegabilidad en cualquier otro poder que no sea el Legislativo, del establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas, ya que para estos casos rige el principio de raigambre constitucional de reserva de ley o legalidad. En segundo lugar, y en concordancia con lo antedicho por el Procurador General de la Nación, "ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones".

Sostiene la Corte que es por esto, que la delegación realizada en la Jefatura de Gabinete de Ministros resulta asimismo inadmisibles bajo la óptica de la Constitución, ya que, como lo afirmó acertadamente el a quo, en el art. 59 de la ley 25.237 -ni en ley alguna- se ha establecido la alícuota aplicable, lo cual es, por sí, suficiente para invalidar el gravamen, atento a la falta de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria."

También sostuvo la Corte, que claramente ha quedado sentado en la doctrina que ha citado en la presente sentencia, la invalidez, de la creación de una carga tributaria o la definición y/o modificación, sin sustento legal de los elementos esenciales de un tributo, por medio de un decreto del Poder Ejecutivo, como así también, por medio de una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros. (Considerando 6°).

Por último, la Corte, declaró la invalidez de la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, "en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución." (Considerando 7°).

Remarca la Corte Suprema, que no pueden existir dudas, en que los aspectos tributarios, no tienen cabida, en las materias respecto de las cuales, el Poder Legislativo puede autorizar (como excepción y bajo ciertas condiciones) su delegación legislativa, al Poder Ejecutivo (conf. Art. 76 CN).

Es así que en el caso de la referencia, la Corte admitió formalmente el recurso extraordinario, y confirmó la sentencia apelada, declarándose, por esto, la inconstitucionalidad de la delegación al Poder Ejecutivo Nacional de la facultad para "establecer los valores para determinar las tasas a percibir por la Inspección General de Justicia", que resulta del inciso 2° del Art. 59 del la ley de presupuestos nro. 25.237; y también la inconstitucionalidad del Art. 4 de la decisión administrativa n° 55/00 de la Jefatura de Gabinete de Ministros, que modificó las escalas fijadas a tal fin por el decreto 67/96, que fuera ratificado por el aludido art. 59, por ser contrarias al principio de legalidad y reserva de ley establecido por la Constitución Nacional en sus arts. 4, 17, 52, y concordantes del citado texto constitucional.

Claramente, este precedente jurisprudencial significa un enorme triunfo de nuestra Carta Magna y sus principios constitucionales por sobre el poder abusivo que pretende el

Estado Nacional a través del Poder Ejecutivo, en este caso la Inspección General de Justicia.

2.- *Jurisprudencia Argentina. Fallo Dólar S.A. c. Estado Nacional. 11/12/2007*<sup>19</sup>  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación.*

## 2.1 Breve Resumen

El juez de primera instancia y la Cámara de Apelaciones hicieron lugar a la acción de amparo y declararon la inconstitucionalidad de los decretos 294/2004, 295/2004 y 296/2004 del Poder Ejecutivo Nacional. La Alzada concluyó que el establecimiento en dichas normas, de clasificaciones y categorías para la percepción del impuesto sobre los cigarrillos, deviene inconstitucional porque el legislador no delegó esa facultad en el Poder Ejecutivo. La accionada dedujo recurso extraordinario, que fue concedido. La Corte Suprema, por mayoría, considera inoficioso emitir pronunciamiento al haber perdido vigencia las normas cuestionadas.

## 2.2 Sumarios:

a) Resulta inoficioso que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expida sobre la constitucionalidad del decreto 294/2004 del Poder Ejecutivo Nacional (Adla, LXIV-B, 1544), ya que, más allá de los interrogantes que pudieran plantearse acerca del agravio concreto que ocasiona a la actora la ratificación del "Convenio para mejorar la recaudación y los controles sobre la evasión y la competencia ilegal en el mercado de cigarrillos", lo cierto es que aquél se extinguió al culminar su plazo. (Del dictamen del Procurador Fiscal subrogante que la Corte hace suyo).

b) Deviene inoficioso emitir pronunciamiento sobre la constitucionalidad del decreto 295/2004 —disminución de alícuota del impuesto adicional de emergencia sobre el precio de venta de cigarrillos— y del decreto 296/2004 —incremento del gravamen sobre los cigarrillos hasta un 75% del precio de la categoría más vendida— (Adla, LXIV-B, 1546; 1547), pues los regímenes implementados por ambos han perdido su vigencia. (Del dictamen del Procurador Fiscal subrogante que la Corte hace suyo).

c) Si lo demandado carece de objeto actual, su decisión es inoficiosa, puesto que la desaparición de los requisitos jurisdiccionales que habilitan su actuación importa la de poder juzgar, circunstancia comprobable aun de oficio. (Del dictamen del Procurador Fiscal subrogante que la Corte hace suyo).

d) Siendo inoficioso emitir pronunciamiento acerca de la constitucionalidad de las normas cuestionadas por haber perdido vigencia, corresponde dejar sin efecto la sentencia que declaró su inconstitucionalidad, pues su subsistencia podría causar al apelante un gravamen no justificado, en la medida en que no cabe descartar que alguna consecuencia gravosa para él pudiera ser extraída de una sentencia declarativa de inconstitucionalidad que no pudo ser revisada. (Del dictamen del Procurador Fiscal subrogante que el doctor Petracchi hace suyo en su voto en disidencia).

---

<sup>19</sup> Dólar S.A. c. Estado Nacional • 11/12/2007 .Publicado en: La Ley Online. Cita Fallos Corte: 330:5064 .Cita online: AR/JUR/8419/2007.



e) Es procedente rechazar la acción de amparo por la cual se cuestiona la constitucionalidad de los decretos 294/2004, 295/2004 y 296/2004 dictados por el Poder Ejecutivo Nacional en el marco de la delegación legislativa conferida por la ley 25.239, modificatoria de la ley 24.625 (Adla, Adla, LXIV-B, 1544; 1546; 1547; LX-A, 120; LVI-A, 72), porque la complejidad de la cuestión debatida, que implica el análisis de la aplicación del impuesto interno y el adicional de emergencia sobre el precio de venta de cigarrillos, requiere de mayor debate y prueba, exigencias ajenas por definición a la acción de amparo, máxime cuando no se advierte la presencia de ilegalidad y arbitrariedad manifiesta. (Del voto en disidencia del doctor Maqueda).

### 2.3 Fallo completo:

Dictamen del Procurador Fiscal Subrogante de la Nación:  
Suprema Corte:

I. A fs. 103/104, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de la instancia anterior que hizo lugar a la acción de amparo promovida y declaró la inconstitucionalidad de los decretos 294/04, 295/04 y 296/04.

Para así decidir, indicó que esos reglamentos crean la categoría de "cigarrillo más vendido" y fijan el nivel mínimo de tributación de los restantes en el setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto que le corresponde abonar al primero.

Advirtió así, que el Poder Ejecutivo establece dos grupos: el cigarrillo más vendido, junto a aquellos otros cuyo precio es hasta un veinticinco por ciento (25%) inferior a éste y, en un nivel diferente, los demás.

Explicó que los ubicados en el primer conjunto pagan el siete por ciento (7%) en concepto de impuesto adicional de emergencia y el sesenta por ciento (60%) por impuestos internos, ambos calculados sobre el precio de venta de cada paquete. Pero los ubicados en el segundo abonan un tributo superior, que no puede exceder los límites fijados por las leyes de creación de ambos gravámenes.

Concluyó que si bien el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de las gabelas no viola el principio de igualdad frente al impuesto y las cargas públicas (art. 16, Constitución Nacional), ello es facultad del legislador y, en el caso, no ha sido delegada al Poder Ejecutivo, motivo por el cual la sentencia debía ser confirmada.

II. Disconforme, la accionada interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 109/124, concedido por el a quo a fs. 131.

En primer término, planteó la arbitrariedad de la sentencia, pues carece de fundamentos y admite los daños invocados por la actora sin que exista sobre ellos prueba suficiente en el expediente.

Reiteró la improcedencia de la vía intentada, toda vez que la cuestión requería de un mayor debate y prueba, no sólo para acreditar los perjuicios efectivos sufridos por el amparista sino también para garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa del Estado Nacional.

Afirmó que los decretos 295/04 y 296/04 representan un medio constitucionalmente válido de ejercer las facultades delegadas por el Congreso Nacional para cumplir con objetivos de carácter sanitario, fiscal, productivo, económico y de lucha contra la competencia ilegal.

Por último, denunció que el pronunciamiento altera el principio de división de poderes y se inmiscuye en una facultad exclusiva y excluyente del Poder Ejecutivo, cual es la de determinar el método más conveniente para cumplir con las atribuciones que le han sido delegadas por el Legislativo.

III. Ante todo, cabe recordar que las sentencias de la Corte deben atender a las circunstancias existentes al tiempo de su dictado, aunque sean sobrevinientes al recurso extraordinario (Fallos: 313:1081; 320:1875, entre muchos otros), lo cual resulta aplicable también a las decisiones en los juicios de amparo (Fallos: 300:844).

En virtud de este principio, estimo que resulta inoficioso que V.E. se expida sobre la constitucionalidad de los decretos 294/05, 295/04 y 296/04.

En efecto, más allá de los interrogantes que pudieran plantearse acerca del agravio concreto que ocasiona a la actora la ratificación del denominado "Convenio para mejorar la recaudación y los controles sobre la evasión y la competencia ilegal en el mercado de cigarrillos" por medio del decreto 294/04, lo cierto es que aquél se extinguió al culminar su plazo (cfr. primer párrafo del "Convenio").

Idéntica situación se verifica respecto de los regímenes implementados por los decretos 295/04 y 296/04, que han perdido su vigencia (cfr. art. 4° de ambos reglamentos).

La Corte ha señalado, en reiterada doctrina, que si lo demandado carece de objeto actual, su decisión es inoficiosa (Fallos: 253:346), puesto que la desaparición de los requisitos jurisdiccionales que habilitan su actuación importa la de poder juzgar, circunstancia comprobable aun de oficio (Fallos: 307:188; 308:1489; 311:787).

Sin perjuicio de ello, considero que también corresponde dejar sin efecto la sentencia recurrida, pues su subsistencia podría causar al apelante un gravamen no justificado, en la medida en que no cabe descartar que alguna consecuencia gravosa para él pudiera ser extraída de una sentencia declarativa de inconstitucionalidad que no pudo ser revisada (Fallos: 307:2061; 315:123 y C.880, L. XXXIX, "Campbell, María Enriqueta vda. de Trufiño y su hijo Alfredo José Trufiño c/P.E.N. Banco de Salta S.A. Grupo Macro s/amparo - medida cautelar", sentencia del 14 de septiembre de 2004 —LA LEY, 2004-E, 917—).

IV. Opino, entonces, que debe declararse inoficioso el pronunciamiento del Tribunal en la causa, sin perjuicio de lo cual corresponde revocar la sentencia apelada. — Buenos Aires, abril 28 de 2006. —Ricardo O. Bausset.

Buenos Aires, diciembre 11 de 2007.

#### 2.4 Fallo de la Corte Suprema:

VISTOS LOS AUTOS: "Dólar S.A. c/ E.N. dtos. 294/04, 295/04 y 296/04 s/ amparo ley 16.986".

CONSIDERANDO:

Que las cuestiones suscitadas en autos han sido adecuadamente consideradas en el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante, cuyos fundamentos esta Corte comparte, con excepción del último párrafo del acápite III, y a los que corresponde remitir a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

Por ello, oído el señor Procurador Fiscal subrogante, se declara inoficioso el pronunciamiento del Tribunal sobre el recurso extraordinario planteado. Costas por su orden en todas las instancias en atención al modo como se resuelve. Notifíquese y devuélvase. —Ricardo Luis Lorenzetti. —Carlos S. Fayt. —Enrique Santiago Petracchi (en disidencia). —Juan Carlos Maqueda (en disidencia). —E. Raúl Zaffaroni. —Carmen M. Argibay.

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON Enrique Santiago Petracchi:  
CONSIDERANDO:

Que las cuestiones suscitadas en autos han sido adecuadamente consideradas en el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante, cuyos fundamentos esta Corte comparte, y a los que corresponde remitir a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal subrogante, se declara inoficioso el pronunciamiento del Tribunal sobre el recurso extraordinario planteado, sin perjuicio de lo cual, por aplicación de la jurisprudencia mencionada en el dictamen, se revoca la sentencia apelada. Costas por su orden en todas las instancias en atención al modo como se resuelve. Notifíquese y devuélvase. —Enrique Santiago Petracchi.

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON Juan Carlos Maqueda:  
CONSIDERANDO:

Que los decretos 294/04, 295/04 y 296/04 cuya constitucionalidad se cuestiona han sido dictados por el Poder Ejecutivo Nacional en el marco de la delegación legislativa conferida por la ley 25.239 -Título IX art. 9°- modificatoria de la ley 24.625, según la cual se facultó al Poder Ejecutivo a disminuir la alícuota establecida en el primer párrafo del art. 1° de la citada ley 24.625.

Que atento la naturaleza y la complejidad de la cuestión debatida, que implica el análisis de la aplicación del impuesto interno y el adicional de emergencia sobre el precio de venta de cigarrillos, los planteos de inconstitucionalidad de la normativa indicada requiere mayor debate y prueba, exigencias ajenas por definición a la vía de acción de amparo, y, al no advertirse la ilegalidad y arbitrariedad manifiesta requerida para justificar la vía procesal intentada, corresponde rechazar la presente acción de amparo (conf. voto en disidencia de los jueces Belluscio, Boggiano y Maqueda Fallos: 326:417).

Por ello, oído el señor Procurador Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Regístrese, notifíquese y, devuélvase. — Juan Carlos Maqueda.

## 2.5 Análisis de la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia:

Tomo como ejemplo este fallo, dado que considero es un claro ejemplo de la concreción de limitación al Poder avasallante del Ejecutivo por sobre la Carta Magna.

Este fallo debe ser analizado de la siguiente manera.

Hay que saber distinguir el fondo del asunto del fallo final emitido por la Corte. Aquí la Corte en un pronunciamiento dividido y a mi parecer infundado, esquiva elegantemente admitir la inconstitucionalidad.

Por el contrario y lo que cabe destacar, es que la Alzada establece expresamente la inconstitucionalidad del acto del Poder Ejecutivo fundándose en la Teoría de la Delegación Legislativa.

*3.- Jurisprudencia Argentina. Fallo Montarcé. Buenos Aires , 17 de setiembre de 1974. Corte Suprema de Justicia de la Nación.*

3.1 Vistos los autos: "Montarcé, Marcelo A. c/ Administración Nacional de Aduanas s/ demanda. contenciosa".

Considerando:

1º) Que contra la sentencia del Juez Nacional de 1ª Instancia en lo Contencioso administrativo nº 1 (fs. 75/77) el actor interpone recurso extraordinario (fs. 82), el cual es procedente, toda vez que, si bien de manera sucinta, dicho recurso contiene fundamentación bastante para tenerlo por formalmente procedente.

2º) Que en lo que concierne al fondo del asunto, éste consiste en determinar si los tributos objeto de repetición, abonados por el contribuyente con motivo de la importación de discos clásicos, etc., para uso propio, afectan los arts. 4, 17 y 67, inc. 16 de la Constitución Nacional, por exceder las alícuotas aplicables, en su conjunto, el 33 % del valor de los mismos.

3º) Que la jurisprudencia de esta Corte, en cuanto tiene declarado que determinados impuestos, en la medida que exceden el 33 % de su base imponible afectan la garantía de la propiedad, por confiscatorios, no es aplicable cuando, como sucede en la especie, se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías, bien se advierta que si no es constitucionalmente dudoso que el Estado, por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar, se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros (arts. 67; incs. 12, 16 y 28 de la Constitución Nacional) con igual razón debe considerárselo habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de uno o más veces el valor de la mercadería objeto de importación.

4º) Que ello es así habida cuenta que este último poder —el fiscal—, según lo tiene reconocido esta Corte (Fallos:, 243:98) "tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica. .. que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida que corresponde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la ley fundamental como uno de los objetos del poder impositivo", agregando aquel pronunciamiento que ello es así, además, porque "en este aspecto las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primaria, y ciertamente extrafiscal, de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas".

5º) Que no obsta a lo expuesto el uso particular asignado por el contribuyente a los bienes importados, toda vez, que el carácter impersonal y la generalidad de la ley tributaria empece apartarse de sus disposiciones, cuando no promedia -caso de autos- norma liberatoria alguna que dispense al accionante del pago de los gravámenes objeto de repetición.

6º) Que en otro orden de ideas y habida cuenta de la lesión que, dice también el recurrente, los tributos referidos infieren al art. 67, inc. 16, de la Constitución Nacional, debe señalarse que esta norma constitucional -en lo que guarda vinculación con el agravio de que se trata- atribuye al Congreso proveer lo conducente al progreso de la ilustración, pero va de suyo entonces que el uso que de tal poder haga dicho departamento del gobierno es de su resorte exclusivo en tanto y cuanto las medidas con ese objeto adoptadas encuentren apoyo en valoraciones razonables del legislador, dirigidas a consolidar el bien general de los habitantes de la República sin injusta restricción de sus derechos, extremo este último verificado en la especie.

Por ello, habiendo dictaminado el Sr. Procurador General, se confirma la sentencia apelada. Con costas.

Miguel Angel Berçaitz - Manuel Arauz Castex – Ernesto Corvalán Nanclares

### 3.2 Análisis de la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia

Considero trascendental mencionar este fallo dado que al contrario de las violaciones que veníamos hablando y explicando, quiero destacar esta vez, el inobjetable ejercicio de la facultad de la que goza el Poder Ejecutivo de facultades delegadas y subdelegadas específicamente en materia de fijación de recargos en materia de derechos de exportación.

Aquí el Estado puede tener plausibles razones de política comercial para no seguir la regla del 33% y modificar las alícuotas de acuerdo a su sana crítica.

Como sabemos, el Código Aduanero, se encuentra vigente desde hace veintisiete años, y a pesar de diversas modificaciones que le introdujera el Congreso de la Nación (por lo menos lo ha tratado en mas de una veintena de oportunidades) ha dejado “intacto” tal Art. 755 que delegó las facultades que ejerció el Poder Ejecutivo, también para el dictado de las Resoluciones Nro.125 y 64 del año 2012”.

## **Capítulo IV: Conclusión**

El abuso del Estado en el ejercicio de la Potestad Tributaria ha sido un problema constante en la Argentina y en otros países del Cono Sur, que la Corte ha debido atender en numerosas oportunidades y por diversos temas.

El PEN ha querido siempre apropiarse de facultades en forma ilegítima, atacando los diferentes Poderes y perjudicando al ciudadano/ contribuyente, muchas veces preso de un Sistema esclavizante.

Desde este punto, comparto con Hobbes la idea de que la inclinación general de la humanidad entera, esta orientada hacia un incesante afán de poder, que termina solamente con la muerte (Leviatán). Para evitar este trágico final, se debe promover al fortalecimiento de las Instituciones para evitar que sean corrompidas por quienes están de turno en el PEN, para que de esta manera se pueda “pensar y planificar” a largo plazo

Quiero recalcar en este espacio y que quede en la conciencia del lector, la importancia del respeto a las LEYES y su correcta interpretación por quienes están legitimados, ya que son el pilar central para el desarrollo de nuestro sistema representativo republicano y federal establecido en nuestra Carta Magna

Debemos velar por el respeto del Derecho de Propiedad y a partir de allí todo podrá ser más fácil.