

DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS EN MATERIA TRIBUTARIA

DELEGATION OF LEGISLATIVE POWERS IN TAX MATTERS

Maximiliano Rajman¹

RESUMEN:

A través del presente se procura analizar el instituto de la delegación en materia tributaria. Para ello resulta necesario comenzar examinando la naturaleza jurídica del poder tributario, su recepción doctrinaria y jurisprudencial, en particular de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y luego de ello, analizar los límites que la Constitución Nacional le impone, desprendiéndose de esto la cuestión central de este trabajo. Esencialmente contrastar la previsión del artículo 76 incorporado por la reforma constitucional del año 1994 con el principio de reserva de ley en materia tributaria.

SUMMARY

Trough this we attempt to analyze the institute of delegation in tax matters. To do this, it is necessary to begin by examining the legal nature of de the tax power, its doctrinal and jurisprudential reception, particularly from the Supreme Court of Justice of de Nation, and after that, analyze the limits that the National Constitution impose on it, detaching from this central question of this work. Essentially contrast the provision of article 76 incorporated by the constitutional reform of 1994 with the principle of reserve of law in tax matters.

PALABRAS CLAVE: Poder Tributario; límites constitucionales; principio de legalidad; delegación normativa; decretos de necesidad y urgencia; emergencia públic.

KEY WORDS: Tax Power; constitutional limits; principle of legality; normative delegation; Necessity and Urgency Decree; public emergency.

I. Introducción

A priori deduciríamos, por lo establecido constitucionalmente en los artículos 17 y 99, inc. 3 de la Carta Magna que el poder tributario solo puede ser ejercido por el Estado en su

¹ Abogado, Especialista en Derecho de los Negocios, Doctor en Derecho y Ciencias Sociales. Profesor Titular de Derecho Tributario de la Universidad Nacional de Córdoba. Profesor de Posgrado. maximilianorajman@ejfr.com.ar
ORCID iD: 0009-0004-0040-6489

rol de poder legislativo, quedando absolutamente prohibido al Poder Ejecutivo hacer uso de dicha facultad y si así lo hiciera, la misma estaría viciada de nulidad absoluta.

Ahora bien, a partir de la reforma del año 1994 se incorporó como potestad del Poder Legislativo Nacional delegar el uso de sus funciones, con requisitos expresos y en circunstancias de administración o emergencia, al Poder Ejecutivo.

Esto abrió un interrogante que a la fecha sigue siendo materia de discusión, principalmente en la Jurisprudencia, en especial por los constantes intentos del Poder Ejecutivo de hacer uso de dicha facultad.

Es intención de que en este escrito se describa y delimite el correcto ejercicio del poder tributario a partir de lo previsto en la ley fundamental y su interpretación jurisprudencial.

II. El Poder Tributario

Podemos comenzar definiendo el poder tributario se presenta como el ejercicio del poder de imperio en materia tributaria por parte del Estado. En otras palabras, es la potestad que tiene el estado para establecer tributos de manera unilateral.

Esta facultad se encuentra legitimada constitucionalmente a través de varios artículos, por lo que, citando acreditada doctrina², las instituciones jurídicas para responder a criterios de justicia *no deben estar solo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales*. Esto refiere a que no solo debe atenderse al fin fiscal, es decir la recaudación, sino a los valores consagrados en la Carta Magna.

El poder tributario implica el ejercicio del poder de imperio por parte del Estado, ya que por medio de él se pueden exigir a los particulares el pago de las obligaciones tributarias. De esto deriva que en el ejercicio de dicha facultad se revela una situación de supremacía del Estado por sobre los ciudadanos, quienes recíprocamente están en estado de sujeción, pero cuando nace la obligación tributaria y aquel resulta titular de un crédito tributario se convierte en una relación jurídica en plano de igualdad con el obligado deudor.

Entonces el ejercicio del poder tributario se agota con el dictado de la ley que crea o modifica el tributo, e incluso cuando establece beneficios fiscales, llamado esto, si se quiere, poder de eximir.

Se caracteriza por ser abstracto, permanente, imprescriptible, irrenunciable e indelegable y, principalmente que al momento en que el estado ejerce la facultad de legislar, es decir ejercer el poder tributario, la relación jurídica que se crea entre el Estado y los particulares es una relación de supremacía-sujeción, ya que, en ese momento, el primero siempre esta "por encima" de los individuos.

El poder se agota con la creación del tributo, por lo que cuando se aplica la ley el estado está en una posición de igualdad con el contribuyente.

III. Base constitucional

Esencialmente el poder tributario encuentra su base y justificativo jurídico en nuestra

2 SPISSO, R., "Directivas constitucionales para el ejercicio de la potestad tributaria con justicia" en Revista Suplemento de Derecho Constitucional La Ley, Editorial LA LEY S.A.E. e I., 4/2003, Id SAIJ: DACF030037

Constitución Nacional, al igual que todo nuestro ordenamiento jurídico. En éste las normas no se encuentran en un plano de igualdad, ya que constitucionalmente se prevé una jerarquía normativa destinada a brindar estabilidad al sistema y a afianzar la seguridad de los individuos.

La Constitución Nacional ocupa el vértice superior de la pirámide normativa lo que lleva a sostener que ésta es el fundamento en el que se apoya todo el ordenamiento jurídico y, por otra parte, condiciona la validez y creación de todas las normas que forman parte de ese sistema legal.

El principio analizado se lo llama de Supremacía Constitucional y Jerarquía Normativa y encuentra su regulación expresa en el artículo 31 de la Carta Magna, el cual necesariamente debe ser analizado conjuntamente con el artículo 121 del mismo cuerpo para poder delimitar el alcance y jerarquía de cada norma.

El primero de ellos establece *...Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella...*

Por otra parte, el 121 regula que *...Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.*

Así a través de este principio es posible limitar y controlar todo acto o norma que se dicte, ya que serán válidos y obligatorios si se ajustan a lo previsto constitucionalmente.

Un escalón inferior lo ocupan los tratados internacionales, según la previsión del art. 75, inc. 22 y 24, organizando la jerarquía:

- a. Los tratados descriptos taxativamente en el inc. 22, en las condiciones de su vigencia, así como los demás tratados sobre derechos humanos que sean aprobados por el Congreso con el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara, los cuales poseen jerarquía constitucional;
- b. Otros tratados sobre derechos humanos podrán acceder a esa jerarquía constitucional si luego de aprobados por el Congreso son ratificados por mayoría de dos tercios de cada Cámara;
- c. Los demás tratados que no están nominados en el inc. 22 ni se integren en el futuro a esa jerarquía constitucional, han pasado a tener jerarquía superior a las leyes nacionales pero ubicadas en un escalón inferior a las normas enumeradas *ut supra*;
- d. Tendrán también jerarquía superior a las leyes nacionales las normas que dicten los organismos supranacionales a los que los tratados de integración les hayan delegado tales competencias.

En un escalón inferior encontramos al derecho intrafederal el cual se integra por aquellas normas que se sancionan no por uno sino por más de uno de los niveles del estado, tales como la ley de Coparticipación Federal de Impuestos Nacionales o el Convenio Mul-

tilateral sobre los Ingresos Brutos.

Estas leyes, convenios o pactos forman parte del derecho intrafederal en razón de que no podrían ser modificadas ni reglamentadas unilateralmente, con lo cual, integran el ordenamiento jurídico nacional por ser una ley nacional, pero es superior a éste, y a su vez, es parte de los sistemas jurídicos locales, pero posee jerarquía superior a éstos.

Según lo previsto por el art. 31, seguirían en el orden las leyes nacionales, las cuales, a priori, se encontrarían por encima del ordenamiento jurídico de las distintas Provincias. Ahora bien, serán superiores a las provinciales en tanto y en cuanto sean sancionadas de acuerdo a los poderes que la Constitución ha conferido a dicho órgano, y no desconozcan las facultades que ella otorga a las Provincias, ya que en caso contrario prevalecería la legislación local, tal cual lo establece el art. 121.

IV. Límites

Los límites constitucionales al poder tributario se establecen con el objeto de resguardar las garantías de los contribuyentes, propio de todo Estado de Derecho, respetando la división de poderes.

Estos límites esencialmente pueden agruparse en el principio de legalidad; el principio de tutela patrimonial y el principio de tutela judicial.

El primero de ellos refiere a la forma que debe cumplir el ejercicio del poder tributario, es decir su ejercicio irrestricto por parte del Poder Legislativo y por lógica consecuencia, a través del dictado de una ley, mientras que los otros lo hacen para garantizar la propiedad, a través esencialmente del principio de capacidad contributiva y de eliminar las limitaciones a la habilitación de la instancia; otorgando un "plus" de protección judicial para que ésta se torne "real y efectiva", intensificando el control de la acción administrativa.

V. Principio de Legalidad

La Constitución Nacional establece que los tributos, particularmente, la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, sólo pueden ser establecidos por ley dictada por el organismo constitucional competente que es el Poder Legislativo como único órgano constitucional con competencia para la producción de normas tributarias sustanciales³, siendo los elementos que la componen el hecho generador, los sujetos pasivos; los elementos que integran la base de imposición; las alícuotas; las exenciones y demás beneficios fiscales.

No resulta casual que el principio de reserva de ley se encuentre regulado en forma expresa en el artículo 17 de nuestra Constitución, ya que la imposición afecta directamente al derecho de propiedad y cualquier privación de ese derecho sólo puede ejercerse mediante sentencia fundada en ley.

3 CN, Art. 4, "...El Congreso de la Nación tiene facultades para establecer contribuciones que en forma "equitativa y proporcionalmente a la población...";

Art. 17, "...Sólo el Congreso de la Nación puede establecer las contribuciones que se mencionan en el art. 4...";

Art. 52, "...La Cámara de diputados - como máxima expresión de la representación ciudadana - tiene a su cargo la iniciativa de las leyes sobre tributos...";

Art. 75, inc. 1, "...El Congreso de la Nación legisla sobre las Aduanas regulando los tributos que recaen sobre la importación y la exportación...";

Art. 75, inc. 2, "...El Congreso de la Nación tiene la facultad "imponer contribuciones indirectas" en concurrencia con las Provincias y directas, por tiempo determinado y bajo determinados requisitos...";

Art. 100, inc.7, "...El Jefe de Gabinete tiene a su cargo recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de presupuesto nacional..."

El derecho de propiedad fue definido por la Corte, la cual señaló que *...El término propiedad, cuando se emplea en los artículos 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de este estatuto comprende, todos los intereses apreciables que el hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones del derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos) a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad. Que el principio de la inviolabilidad de la propiedad, asegurado en términos amplios por el art. 17, protege con igual fuerza y eficacia tanto los derechos emergentes de los contratos como los constituidos por el dominio y sus desmembramientos. Mientras se halle garantizada en la Constitución la inviolabilidad de la propiedad o en tanto el Congreso no se halle investido de facultades constitucionales expresas que lo habiliten para tomar la propiedad privada sin la correspondiente indemnización o para alterar los derechos privados de los hombres, ha dicho esta Corte, la limitación existe para el departamento legislativo cualquiera sea el carácter y la finalidad de la ley...*⁴

Todas estas afirmaciones fueron confirmadas estrictamente por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación, a través de su pacífica doctrina judicial.

Así se manifestó el máximo tribunal sosteniendo, por ejemplo, que la actora solicitó a la Provincia de San Juan devolución de los montos que había abonado en función del decreto de fecha 31 de marzo de 1925, cuya finalidad fue reglamentar la ley de patentes en la parte pertinente a "Agentes comisionistas o comerciantes viajantes". El decreto declaró comprendido en dicho rubro a toda persona que efectúe operaciones de préstamo en dinero, de manera que amplió los sujetos pasivos que la ley había consignado por vía reglamentaria⁵.

Como se dijo precedentemente, la Corte continuó ratificando su postura 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 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...*⁶

Las leyes tributarias están compuestas por normas generales, es decir, normas que tienen como destinatarios a todos los ciudadanos sin distinción alguna. En virtud de esa generalidad, todos son iguales ante ellas.

Asimismo, contienen normas abstractas, lo que significa que las conductas que regulan han de ser conductas-tipo, y no conductas individuales y concretas. Sin embargo, aquí hay que apuntar el excesivo casuismo de las normas tributarias quizás por no recurrir a categorías generales que ha desarrollado el derecho privado.

4 CSJN in re *Pedro Emilio Bourdie c/Municipalidad de la Capital*. 16/12/1925. Fallos: 145:327.

5 CSJN in re *Doña Sara Doncel de Cook c/la Provincia de San Juan sobre repetición de pago*. 6/9/1929. Fallos: 155:290.

6 CSJN in re *"Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/Provincia de Tucumán*. 9/5/2006. Fallos: 329:1554.

La ley, por fin, es el instrumento jurídico básico para definir y proteger la identidad del ciudadano en cuanto tal: sus libertades y su propiedad. Lamentablemente estas cualidades se han debilitado de modo peligroso para el derecho de propiedad y la seguridad jurídica.

De la ley tributaria se pueden señalar, al menos, los siguientes requisitos:

- 1) Su ajuste a la C.N;
- 2) Estabilidad;
- 3) Claridad y precisión.

VI. Los reglamentos

El Poder Ejecutivo, dentro de sus facultades, tiene la de expedir normas, mediante el dictado de reglamentos.

Los reglamentos consisten en una manifestación de voluntad de los organismos administrativos, creadora de status generales, impersonales y objetivos⁷.

La clasificación tradicional los agrupa en: a) Reglamentos de Ejecución; b) Reglamentos autónomos; c) Reglamentos delegados; d) Reglamentos de necesidad y urgencia.

Sobre el presente me referiré solo a los dos últimos.

1. Los Reglamentos de Necesidad y Urgencia

Los reglamentos de necesidad y urgencia son los que se dictan en virtud "estado de necesidad colectivo" que requiere la intervención inmediata del Poder Ejecutivo mediante la asunción de facultades legislativas asignadas por la Constitución Nacional al Congreso de la Nación.

La Constitución Nacional otorga al Presidente de la Nación la facultad de participar ... *de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar. El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. 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*⁸.

Así se consagra el principio de prohibición al Poder Ejecutivo de dictar "disposiciones de carácter legislativo", por otra parte, y en la misma norma se establece la excepción a través de los denominados decretos de necesidad y urgencia para luego excluir de la excepción las siguientes materias: a) Penal; b) Tributaria; c) Electoral o régimen de partidos políticos, siendo la norma que así lo refiera nula de nulidad absoluta e insanable⁹.

7 MARIENHOFF, Miguel S. *Tratado de Derecho Administrativo*. 4 ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1993. Págs. 263-267 8 CN, art. 99, ap. 3.

9 CSJN in re *Video club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo*. 6/6/1996. Fallos: 318:1154. CSJN in re *La Bellaca SAACIF y M. c/ Estado Nacional - DGI. - s/ repetición DGI*. 27/12/1996. Fallos: 319:3400. CSJN in re *Kupchik, Luisa Spak de y otro c/ Banco Central de la República Argentina*. 17/3/1998. Fallos: 321:366. CSJN in re *Zofracor S.A. c/ Estado Nacional s/ amparo*. 20/9/2002. Fallos: 325:2394.

2. Los reglamentos delegados

La Constitución Nacional en su art. 76 prescribe que se *prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijo 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.

Cuando infiere a materia determinada de administración lo hace en referencia a la función administrativa que ejerce el Estado, mientras que cuando refiere a la emergencia pública, lo hace para indicar la urgencia de resolver por parte de aquél situaciones de crisis.

Sobre la delegación podemos citar prestigiosa doctrina que ha sostenido sobre la misma que *...La delegación legislativa y los decretos de necesidad y urgencia, son las dos caras de una misma moneda. En ambos casos, el órgano ejecutivo ejerce funciones legislativas. Funciones que, constitucionalmente, corresponden al Congreso y que, solamente, por vía de excepción, pueden ser ejercidas por el Poder Ejecutivo*¹⁰...

*...Existe una corriente doctrinaria que, invocando el principio de interpretación sistemática de la Constitución, sostiene que serían aplicables a la delegación legislativa los mismos límites que condicionan el dictado de los decretos de necesidad y urgencia. Tal criterio hermenéutico importaría en el caso, presumir la omisión del constituyente, y, con ello su error o deficiencia técnica, lo cual es inaceptable como pauta interpretativa*¹¹...

La Corte en el fallo "A.M.Delfino y Cía" negó enfáticamente la posibilidad constitucional de practicar delegaciones legislativas para diferenciar la delegación de poder para hacer la ley de la de conferir cierta autoridad por el Congreso al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo¹².

Este criterio fue variando hasta la doctrina generada en "Selcro"¹³, a través de la cual establece que no podrá existir delegación legislativa válida respecto de ninguno de los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, material, personal, espacial y temporal. Esta prohibición se extiende a las exenciones tributarias pues también respecto de ellas opera el principio de reserva de ley, pero reconoce implícitamente la validez de la delegación legislativa impropia por la que se habilita al Poder Ejecutivo para ejercitar acotadas funciones legislativas, condicionadas y dirigidas al fin querido por la ley, estrictamente pautadas y circunscriptas a los aspectos cuantificativos (esencialmente a las alícuotas), siempre que se fijen límites precisos mediante una clara política legislativa para el ejercicio de la atribución.

10 BADENI, Gregorio, *Límites de la Delegación Legislativa* en Revista La Ley, 2001 – E – p. 919.

11 COMADIRA, Julio, *Los reglamentos delegados* en Revista Régimen de la Administración Pública, Buenos Aires, 2002, 679.

12 CSJN in re A.M Delfino y Cía. s/ apelando de una multa interpuesta por la Prefectura Marítima, por infracción al art. 117 del reglamento del Puerto de la Capital. 20/6/1927. Id SAJ: FA27000002.

13 CSJN in re Selcro S.A. c/Jefatura de Gabinete de Ministros. 21/1/2003. Fallos": 326:4251

Esto lo ratificó la propia Corte en la causa Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/EN – PEN –s/amparo¹⁴.

Desde luego, y adelantándome a las conclusiones del presente, considero que estas facultades extraordinarias en materia tributaria deben aplicarse con criterio restrictivo, en marcos precisos y determinados.

Coincido con Spisso cuando concluye que *...Admitir un ejercicio más amplio o extensivo del instituto de la delegación de facultades legislativas en materia tributaria no se compadece con una interpretación sistemática y unitaria de la Constitución...*¹⁵.

En la causa “Camaronera Patagónica”¹⁶ la Corte en mayoría, resolvió mantener en forma irrestricta el principio de reserva de ley en materia tributaria, el cual tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución. Por su parte, el Ministro Zaffaroni, en voto concurrente, expresó que en relación al mecanismo de la delegación legislativa, cabía concluir en que 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, fijando una “clara política legislativa” a fin de que el Poder Ejecutivo reglamente los pormenores de la ley en cuestión. Indicó que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo, ya que no caben dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo.

Ahora bien, indispensable resulta diferenciar entre la posibilidad de delegar el poder tributario de la de delegar aspectos relativos y necesarios para la ejecución de la ley misma, con el cuidado de no alterar el espíritu de ésta.

Así, el Poder Ejecutivo puede, en ejercicio de su potestad reglamentaria, establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, aunque no hayan sido contempladas por el legislador de manera expresa, se ajusten al espíritu de la norma reglamentada o sirvan razonablemente a la finalidad esencial que ella persigue.

*...que la conformidad que debe guardar un decreto respecto de la ley no consiste en la coincidencia textual entre ambas normas, sino de espíritu, y que, en general, no vulneran el principio establecido en el art. 99 inc. 2, de la Constitución Nacional, los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada...*¹⁷

El Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Córdoba, en consonancia sostuvo *...Así, por ejemplo, el Código Tributario local contiene una delegación expresa de reglamentación que debe ser engastada en el marco jurídico superior, el cual se nutre del principio de legalidad, razón por la cual debe ser ejercido dentro de tales límites. Como corolario de ello, es que,*

14 CSJN in re *Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/EN – PEN –s/amparo*. 4/11/2008. Id SAIJ: FA08000278 15 SPISSO, op. Citada 2.

16 CSJN in re *Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo*. 15/4/2014. Fallos: 337:388.

17 CSJN in re *Barrose, Luis Alejandro c/Ministerio del Interior* —art. 3° ley 24.043. Fallos 318:1707.

*el art. 150 deposita en el Poder Ejecutivo la facultad de establecer el modo o procedimiento de recaudación del Impuesto a los Ingresos Públicos, sin que pueda modificar o establecer cuestiones referidas a los elementos estructurales de la relación jurídica sustancial de ese tributo ni alterar disposiciones de dicho plafón normativo...*¹⁸

VII. Conclusiones

La delegación legislativa en materia tributaria, más allá de la inconstitucionalidad generada por la vulneración al régimen republicano de gobierno y la prohibición de otorgamiento al Poder Ejecutivo de facultades extraordinarias, resulta violatoria de nuestra Carta Magna ya que la misma se encuentra prohibida por la consagración del principio de reserva de ley, tal como se desarrolló a lo largo del presente.

Por ahora, la única delegación avalada por la Corte fue en el caso de que el Congreso lo hiciera en forma puntual y con relación al elemento cuantificante, fijando en la misma ley de delegación los parámetros precisos.

De esta manera la delegación legislativa en la materia en estudio resulta inconstitucional, implicando su admisión la vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

El Derecho Tributario Sustantivo, al igual que el Derecho Penal, reconoce como única y exclusiva fuente a la Ley, en resguardo esencialmente del Derecho de Propiedad.

Ahora bien, que resulte efectivo ratificar el decreto mediante una ley posterior esto no significa que aquel resulte inconstitucional, más allá de su subsanación posterior.

En materia de exenciones y beneficios tributarios no sólo se estaría violando el principio de legalidad sino, probablemente el principio de generalidad, siendo esto constitucionalmente admitido, según lo establecido en el artículo 75, inciso 18 de la nuestra ley suprema, mediante el dictado de una norma emanada del Poder Legislativo. Claro está que el que resulte beneficiario de aquellos dudosamente reclame la constitucionalidad de la norma que lo establece.

Esto último lo reafirmo teniendo incluso en cuenta el fin que tiene la autoridad para promover la industria en todas sus modalidades, la investigación, con los beneficios que las mismas conllevan y en general proveer lo conducente a la prosperidad del país o de la provincia de que se trate, reitero, incluso encontrarse la delegación prevista en una ley, ésta no debe ser utilizada para crear, modificar o suprimir tributos, sus elementos ni exenciones o beneficios tributarios.

En consonancia con la Jurisprudencia actualmente vigente, reitero que la delegación en materia tributaria sustantiva, opere o no ratificación posterior, es inconstitucional.

Por esto y para concluir, resulta válido recordar que las fuentes del Derecho tributario están íntimamente vinculadas con el principio de seguridad jurídica en su doble acepción. En primer término, la seguridad viene a satisfacer una perentoria necesidad humana. Así lo declararon las XVI Jornadas del Iladt realizadas en Lima Perú en el año 1993 al afirmar

¹⁸ TSJCba in re *Banco Río de la Plata S.A. c/Provincia de Córdoba y Dirección General de Rentas – Acción Declarativa de Inconstitucionalidad*. 12/5/2011. Publicado en LLC2011 (septiembre), 857. Cita Online: AR/JUR/23826/2011

...La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica...

Ello se logra cuando cada una de las fuentes respeta el principio de legalidad y el plexo de principios constitucionales con incidencia tributaria. Y corolario de estos postulados el poder judicial debe dictar sentencias en él fundadas en normas y principios constitucionales.

El segundo aspecto de la seguridad jurídica consiste en la previsibilidad derivada de ciertas cualidades de las normas en virtud de las cuales se puede determinar el régimen jurídico aplicable a la propia conducta.

Esto significa que los contribuyentes, según la conocida fórmula, sepan a que atenerse. Para ello las normas deben cumplir y señalar solo a título de ejemplo de los siguientes requisitos: 1) calidad normativa; 2) publicidad; 3) estabilidad; 4) adecuación del nomen iuris con el contenido de la norma tributaria, y solo se consigue, con absoluta independencia, a través de una ley.

Referencias Bibliográficas

- BADENI, Gregorio (2001), *Límites de la Delegación Legislativa* en Revista La Ley, 2001 – E – p. 919.
- CASÁS, José Osvaldo, (2002), *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley en materia tributaria*, Ad Hoc, Buenos Aires.
- COMADIRA, Julio, (2002), *Los reglamentos delegados* en Revista Régimen de la Administración Pública, Buenos Aires.
- JARACH, Dino, (1969), *Curso Superior de Derecho Tributario*, Tomo I, Cima, Bs. As.
- MARIENHOFF, Miguel S., (1993), *Tratado de Derecho Administrativo*. 4 ed., Abeledo-Perrot. Buenos Aires.
- SPISSO, Rodolfo Roque, (2003), *Directivas constitucionales para el ejercicio de la potestad tributaria con justicia* en Revista Suplemento de Derecho Constitucional La Ley, LA LEY S.A.E. e I., 4/2003, Id SAJ: DACF030037.