

DEBATES

S

H

S

H

H

**Reglamentos delegados
que no son decretos**

Anabella Kleiman



Nº 1 - AÑO I
NOVIEMBRE 2025

Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario
Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires
Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)
www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

ISSN en trámite

Revista **DEBATES TESIS**

Reglamentos delegados que no son decretos

Nº 1 - Año I - Noviembre 2025

PROPIETARIO

Facultad de Derecho,
Universidad de
Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik
Gladys V. Vidal
Horacio F. Cardozo
Patricio Urresti
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de
este número:**

DIRECTOR DE TESIS

Pablo Revilla

AUTORA

Anabella Kleiman

DISEÑO

Sofía Aguirre Addy

PALABRAS PRELIMINARES

Presentación general

Horacio Corti	7
---------------------	---

Palabras introductorias

Pablo Revilla	9
---------------------	---

TESIS PRESENTADA POR ANABELLA KLEIMAN

Reglamentos delegados que no son decretos: el fenómeno de la subdelegación y delegación legislativa de segundo grado en materia tributaria

Prólogo	16
I. Introducción	19
II. La delegación legislativa	21
III. Delegación legislativa en materia tributaria	62
IV. Conclusión	92
Bibliografía	94

The background of the slide is a solid light red color in the upper half. The lower half features a series of thin, overlapping red circles of varying sizes, creating a ripple effect that originates from the left side and spreads across the bottom half of the slide.

Palabras preliminares

PRESENTACIÓN GENERAL

Horacio G. Corti

Introducimos aquí la primera tesis aprobada en el marco de nuestra Maestría, que fue presentada por Anabella Kleiman, con la dirección de Pablo Revilla. Fue un honor también haber participado como jurado, junto a Fabiana Schafrik y Sebastián Espeche. La tesis fue juzgada sobresaliente, valoración que los lectores podrán comprobar al estudiar el texto.

Iniciamos, a la vez, la publicación digital de las Tesis de Maestría en el sitio de nuestro Centro de Estudios, complementando nuestras publicaciones periódicas, “Debates” y “Debates interuniversitarios”.

Reiteramos aquí las felicitaciones a nuestra primera egresada, hecho simbólico que sin dudas hubiese destacado el maestro y último director de nuestro postgrado, José Osvaldo Casás. Intuyo que también hubiese estado conforme no sólo con la calidad académica de la tesis sino también con la orientación sustantiva que ella postula, referida justamente a una de las problemáticas que más concitaron su atención, tal como evidentemente surge de su propia tesis de doctorado y el clásico libro que publicó en consecuencia sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, texto cuya estructura ha sido un modelo metodológico para muchos de nosotros¹.

La tesis que a continuación publicamos trata sobre un aspecto preciso referido al principio de reserva de ley en la materia financiera: ciertas situaciones conflictivas vinculadas a la delegación tributaria.

El principio de reserva plantea un sinnúmero de interrogantes.

Ya desde un inicio hay un debate medular sobre la *extensión* del principio en nuestro texto constitucional: ¿se refiere a la totalidad de las técnicas financieras o sólo a algunas de ellas? Parece claro que la letra del artículo 75, CN, incluye a los derechos (inc. 1), las contribuciones (inc. 2), los empréstitos (inc. 4), los recursos derivados del uso y enajenación de tierras (inciso 6), el arreglo de la deuda (inc. 7), los gastos públicos (inc. 8) o la renta del correo (inc. 14), en concordancia con lo dispuesto por los artículos 4 y 17, CN.

Sin embargo, no es inequívoco el significado del término “contribuciones” y, a la vez, requiere un paso por la interpretación dilucidar la situación, ante el principio, de un conjunto de recursos de compleja categorización, así el caso de las tarifas de los servicios públicos (mencionados en el actual art. 42, CN).

La cuestión de la extensión del principio no deja de estar vinculada a la controversia sobre sus *fundamentos*. Dado que actualmente tanto los órganos ejecutivos como legislativos son representativos (en el sentido específico de surgidos de una elección democrática) no es suficiente remitirse al tradicional aforismo según el cual no debe haber tributación sin

¹ Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2002. Tal como expresé recientemente en la presentación de *Hacienda Pública y Constitución* realizada en la edición 2025 de la Feria del Libro (puede accederse al libro de forma gratuita en línea), el texto del profesor Casás fue uno de los modelos ideales que tuvimos en mente al construir, con mayor o menor fortuna, nuestro *Derecho Constitucional Presupuestario*.

representación. No sólo la máxima está enunciada sin considerar la extensión jurídica real del principio (así, por ejemplo, su incidencia respecto de los empréstitos o del gasto), tampoco contempla la transformación de los sistemas políticos, hoy con órganos electivos tanto en los gobiernos como en los congresos.

De ahí la necesidad de incorporar otros datos jurídicos, sea la presencia de mayorías y minorías o la realización de una deliberación pública de forma previa al dictado de la ley.

Estas cuestiones, a su vez, imponen realizar una indagación histórica que ponga de manifiesto los hilos que unen la lenta elaboración del principio respecto de las diferentes técnicas financieras con el desenvolvimiento de las formas políticas, dos procesos de larguísima duración en la historia occidental.

Resuelto lo anterior se abre el debate sobre el *alcance* del principio respecto de cada técnica financiera, cuestión habitualmente tematizada en términos de “tipicidad”. Esta cuestión también es árdua pues, a diferencia de otros ordenamientos que contienen reglas explícitas (así la constitución de Guatemala respecto de los tributos), nuestro texto constitucional es bastante parco sobre el asunto.

Luego, claro, están las peculiaridades con respecto a cada técnica, así por ejemplo el debate sobre lo que en su oportunidad llamamos preferencia de ley en materia presupuestaria, o la incidencia en las técnicas de interpretación.

Hasta aquí la normalidad. Pues el texto constitucional argentino actual también prevé técnicas de flexibilización ante la situación excepcional: decretos de necesidad y urgencia por un lado, delegación legislativa por otro.

Aquí, nuevamente, hay que efectuar análisis respecto de cada una de las técnicas.

Es en el ámbito de la problemática de la delegación legislativa que se introduce esta tesis. Al igual que en casi todas las cuestiones que mencionamos, el texto constitucional no aporta aquí respuestas directas. Dos son los supuestos que permiten la delegación (conforme art. 76, CN): en materias de administración y en casos de emergencia pública.

El primer supuesto plantea el problema conceptual de por dónde pasa el límite entre el “derecho financiero” (delegación prohibida) y el “derecho administrativo de contenido financiero” (delegación permitida). Como es habitual, podemos tener criterios generales claros para distinguir tipos de normas (financieras o administrativas) que son desafiados por la variedad de la experiencia práctica.

El segundo supuesto, al no distinguir materias, incluiría *prima facie* toda la de carácter financiero. Dicha lectura literal es no obstante negada por la jurisprudencia de la CSJN, así como por parte de la doctrina, con respecto a los tributos.

Sobre este último punto trata esta tesis. Tal como debatimos en ocasión de su defensa tengo dudas sobre la lectura aquí defendida, que es casi unánime en nuestra comunidad dedicada al derecho financiero, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito de la doctrina de carácter administrativo, donde hay posiciones más matizadas.

Pero no es éste el lugar para realizar dicho debate, que seguramente continuaremos en otros foros académicos. Aquí el protagonismo le cabe a la tesis, a cuya lectura invitamos.

PALABRAS INTRODUCTORIAS

Pablo Revilla

Es una gran satisfacción escribir estas palabras a modo de presentación de la tesina final de Maestría de Anabella Kleiman, a quien tuve el privilegio de acompañar como su tutor.

En esta obra se destaca, con acierto, que la delegación de facultades legislativas por parte del Congreso cumple un papel preponderante en las distintas ramas de nuestro sistema jurídico y la tributaria no es la excepción, con los límites –no siempre respetados- que fija el principio de reserva de ley rígido u ortodoxo adoptado por nuestra CN.

A partir de tal observación, se advierte que el fenómeno no se agotó con la reforma de 1994 ni con la sanción de la ley 26.122 —que reglamenta el control parlamentario de los decretos delegados—, ya que persisten múltiples formas de delegación que siguen operando fuera de ese marco constitucional y legal.

Nuestra CSJN tuvo oportunidad de abocarse a este fenómeno a partir del conocido precedente “Agencia Marítima Delfino” (Fallos: 148:430, 20 de junio de 1927). Sostuvo allí que el principio de división de poderes no es rígido, que no siempre es posible trazar de antemano la línea que separa las facultades del Congreso de aquellas que corresponden al Presidente y, por ende, que el Congreso puede restringirse en el empleo de sus facultades legales y reglamentarias y, de esa manera, permitir que el Ejecutivo incremente las suyas.

En palabras utilizadas por la Corte en el citado precedente: “Que las observaciones precedentes autorizan a formular la conclusión de que cuando el Poder Ejecutivo es llamado a ejercitar sus poderes reglamentarios en presencia de una ley que ha menester de ellos, lo hace no en virtud de una delegación de atribuciones legislativas, sino a título de una facultad propia consagrada por el art. 86, inc. 2º de la Constitución, y cuya mayor o menor extensión queda determinada por el uso que de la misma facultad haya hecho el Poder Legislativo. Habría una especie de autorización legal implícita dejada a la discreción del Poder Ejecutivo sin más limitación que la de no alterar el contenido de la sanción legislativa con excepciones reglamentarias, pues, como es obvio, el Poder Ejecutivo no podría ir más allá de donde llega la intención de aquella ni crear la ley, ni modificarla” (el subrayado me pertenece. Criterio reiterado en Fallos: 199:483 y 246:345, entre otros).

En idéntico sentido, la Corte Suprema de Estados Unidos sostuvo en “Chevron U.S.A., Inc. v. Natural Resources Defense Council” (467 U.S. 837, año 1984) que todo silencio o ambigüedad constituye una delegación legislativa implícita a favor de la rama Ejecutiva para que éste las llene de manera razonable y consistente con la ley. Sostuvo allí un principio, conocido como “two-step rule”, que establece: “Primero, siempre debe preguntarse si el Congreso se ha manifestado directamente sobre el tema en cuestión [...]. Si el tribunal, de acuerdo a las reglas tradicionales de interpretación, determina que el Congreso ha tenido la intención de reglar la cuestión específica tratada, y lo ha hecho de forma clara, ése es el fin de la discusión. Segundo, si la corte determina que el Congreso no se ha manifestado directamente sobre la cuestión tratada o lo ha hecho de forma ambigua [...] lo que el tribunal debe decidir es si la reglamentación dictada por la agencia es una interpretación permisible y razonable de la ley”.

A esa especie de delegación en Argentina se la denominó “impropia” (Fallos: 316:2624, cons. 14, tercer párrafo, entre otros) y fue empleada ampliamente hasta que la reforma de 1994 buscó limitar el presidencialismo y dotar al sistema institucional de mecanismos de control sobre los poderes excepcionales del Ejecutivo. En este marco, el artículo 76 de la CN introdujo algo no previsto hasta ese momento: una regla general de prohibición de la delegación legislativa, con dos excepciones concretas (cuando se trate de “materias determinadas de administración” o de “emergencia pública”), siempre por tiempo limitado y con bases explícitas fijadas por el Congreso. El artículo 100, inciso 12, de la CN, complementa este sistema, exigiendo el refrendo del Jefe de Gabinete y el control parlamentario de los decretos dictados en ejercicio de facultades delegadas.

Frente a la amplitud del tema, Kleiman centra su atención en un aspecto preciso y controvertido: la delegación en materia tributaria y, dentro de ella, las formas de delegación impropia o indirecta que subsisten fuera del artículo 76 CN.

Para fundamentar su estudio, toma como eje tres fallos paradigmáticos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), considerados los *leading cases* sobre delegación tributaria en el siglo XXI: “Selcro S.A. c. Jefatura de Gabinete” (2003); “Consolidar ART c. Superintendencia de Riesgos de Trabajo” (2009) y “Camaronera Patagónica S.A. c. Ministerio de Economía” (2014)

Allí la Corte estableció que los elementos esenciales del tributo —hecho imponible, sujeto, base imponible, alícuota y exenciones— son indelegables y deben estar determinados por ley. No obstante, admitió que el Ejecutivo o sus órganos puedan regular aspectos técnicos o instrumentales, siempre que el Congreso haya fijado parámetros claros de política legislativa, como baremos o márgenes dentro de los cuales moverse.

Esta última delegación, conocida como “impropia” es, en mi parecer, uno de los temas centrales en la obra. Kleiman observa que, luego de la reforma constitucional de 1994, la práctica judicial y administrativa argentina ha continuado aplicando la delegación impropia bajo fundamentos históricos y jurisprudenciales previos, de lo cual puede inferirse que nada cambió al respecto luego de dicha reforma.

Resulta muy interesante este punto de su tesis, en el que sostiene que la modificación constitucional de 1994 no eliminó la delegación impropia ni resolvió todos los problemas constitucionales que plantea. Por el contrario, advierte que subsisten “zonas grises” donde diferentes órganos del Estado ejercen potestades normativas de alcance general sin un control legislativo efectivo.

Kleiman argumenta que la clave para entender estas tensiones está en identificar los sujetos pasivos de la delegación y los mecanismos de control aplicables. Mientras el artículo 76 se centra en el Presidente, la práctica muestra delegaciones hacia otros organismos, a veces con un grado de discrecionalidad que desdibuja el principio republicano de división de poderes.

Para entender su funcionamiento y la incidencia de la reforma constitucional de 1994, la autora realiza un minucioso y esclarecedor repaso de los debates de la Convención de 1994, destacando las posturas de convencionales como García Lema, Quiroga Lavié, Elisa Carrió, Oscar Aguad y Juan Carlos Maqueda.

De esos debates se desprende que mientras algunos convencionales entendían que la reforma ponía fin a la “delegación impropia”, al reservar al Ejecutivo solo competencias de administración, otros advirtieron sobre el riesgo de que la delegación legislativa, aun

controlada, terminara en manos de “burocracias técnicas” o entes autónomos sin responsabilidad política. Por su parte, un tercer grupo subrayó que el nuevo sistema debía equilibrar agilidad y control, confiando en que el Congreso asumiría un rol protagónico en la fiscalización posterior. En conjunto, dichas intervenciones revelan que la intención de la reforma era restringir la delegación, pero sin eliminarla, y que los constituyentes no alcanzaron una posición unívoca sobre su alcance.

En este marco, Kleiman destaca la cláusula transitoria octava (CT8) de la Constitución reformada, la cual dispuso que las facultades delegadas por el Congreso antes de 1994 caducarían a los cinco años de la entrada en vigencia del texto reformado, salvo ratificación expresa del Congreso. Sin embargo, reconoce que la práctica política transformó esa previsión en una ficción jurídica pues el Congreso prorrogó genéricamente esas delegaciones mediante leyes sucesivas hasta que finalmente expiró el plazo (25.148, 25.918, 26.135, 26.519), sin que pudiera concretarse esa revisión sustantiva.

Aquí Kleiman marca la diferencia entre la CT8 y el artículo 76 CN al sostener que, mientras la primera se aplica a las delegaciones impropias o pretorianas del régimen anterior (basadas en la doctrina de la Corte), el artículo 76 CN regula la nueva delegación “propia” posterior a la reforma.

Por tanto, las prórrogas legislativas que mantuvieron vigentes delegaciones impropias “preexistentes” perpetuaron, en los hechos, viejas prácticas inconstitucionales. Un ejemplo paradigmático es el decreto 618/97, que habilitó a la AFIP a dictar normas generales obligatorias, lo cual constituye una delegación sin plazo, fuera de materia administrativa o de emergencia, y en un órgano distinto del Presidente.

Despejado lo anterior, Kleiman dedica una parte sustancial del trabajo a identificar los tipos de delegaciones no comprendidas en el artículo 76 CN, que siguen operando en el sistema jurídico argentino. Entre ellas:

- a) Delegación en entes reguladores (art. 42 CN).
- b) Delegación en organismos descentralizados (como AFIP, BCRA, universidades nacionales).
- c) Delegación en organismos internacionales o supranacionales, vinculada a procesos de integración regional (Mercosur, OMC).
- d) Delegación en comisiones parlamentarias (art. 79 CN), para agilizar el trámite legislativo.
- e) Delegación en el Poder Judicial o Corte Suprema, en casos excepcionales donde el Congreso remite a sus acordadas o reglamentos.

Todas estas prácticas —de legitimidad variable— permiten afirmar a la autora que nuestro sistema constitucional no ha logrado un equilibrio efectivo entre la necesidad de flexibilidad administrativa y el respeto al principio de legalidad. El artículo 76 CN, más que resolver el problema, ha creado un marco formal que convive con prácticas paralelas heredadas del pasado.

En lo relativo a la específica delegación legislativa en materia tributaria, la autora distingue dos planos:

- a) La reserva de ley absoluta, que exige que los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, base, sujeto, alícuota, exenciones) estén definidos por ley formal.
- b) La reserva relativa, que admite la intervención administrativa en aspectos instrumentales o de aplicación técnica, siempre que la ley establezca bases o límites precisos.

En la práctica argentina, explica que esta segunda forma ha predominado, permitiendo que el Poder Ejecutivo o la administración tributaria participen en la reglamentación y actualización de tributos, aunque esto ha generado fricciones constitucionales.

Señala Kleiman que, con la incorporación del artículo 76 CN, surgió el interrogante sobre si la materia tributaria quedaba comprendida dentro de las “materias prohibidas” para la delegación legislativa. La Corte Suprema resolvió que sí: los elementos sustanciales del tributo no pueden ser delegados ni siquiera en el marco del artículo 76 de la CN.

Sin embargo, indica Kleiman que el tribunal dejó una “ventana interpretativa” con fundamento en el precedente *Prattico* (1960), donde había admitido que en materias particularmente técnicas —como los aranceles aduaneros— el legislador puede reconocer cierta discrecionalidad administrativa, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida.

De este modo, en materia tributaria, la Corte reconoce la prohibición de la delegación “propia” (transferir la potestad de crear tributos o regular sus elementos estructurales), pero acepta una delegación “impropia”, cuando la ley fija los criterios básicos y el Ejecutivo solo concreta aspectos variables o técnicos, como resulta la fijación de la alícuota dentro de ciertos límites establecidos por el Congreso.

Kleiman analiza también los casos en los que el Presidente subdelega facultades delegadas por el Congreso en ministerios, entes autárquicos o la AFIP, fenómeno que denomina “delegación de segundo grado”.

En estos supuestos, la norma resultante no es un decreto presidencial, sino una resolución ministerial, circular o acordada que escapan a los mecanismos de control parlamentario, quedando en una zona de penumbra, donde la autoridad administrativa actúa con amplios márgenes de discrecionalidad. Ejemplos claros se observan en el Banco Central y la AFIP, que dictan disposiciones de carácter general con efectos tributarios y económicos significativos.

De esta forma, Kleiman pone de relieve una tensión estructural: por un lado, el principio de reserva de ley, que exige que las normas tributarias emanen del Congreso, y por otro la complejidad del Estado moderno, que demanda agilidad, especialización y capacidad técnica, lo que impulsa la delegación hacia órganos administrativos.

El desafío, según la autora, consiste en conciliar ambas exigencias sin desvirtuar el sistema republicano. Para ello, propone revalorizar el rol del Congreso, fortaleciendo los mecanismos de control y limitando la discrecionalidad de la administración tributaria.

Es que, como se sostiene en el informe *“Impacto de la Ley Bases en la delegación legislativa a la luz de la praxis en la Argentina. Actualización y comparación de DNU y decretos delegados”* no puede ignorarse que la reforma de 1994 transformó sustancialmente el law-making power argentino: el Presidente dejó de ser simplemente un co-legislador con iniciativa legislativa y facultades de veto o promulgación, para convertirse en un actor central de la función legislativa. Tanto los decretos de necesidad y urgencia como los decretos delegados tienen jerarquía legal,

lo cual les confiere capacidad para modificar leyes sancionadas por el Congreso. Por ello, forzoso es admitir que, aunque la intención del constituyente fue limitar el uso excesivo de estas herramientas, su inclusión en el texto constitucional resultó en una expansión de su uso¹.

La Comisión Bicameral creada por la ley 26.122, señala Kleiman, no ha ejercido un control efectivo sobre los decretos delegados. La falta de revisión y la reiterada prórroga de delegaciones previas revelan una debilidad institucional del Congreso frente al Ejecutivo.

A ello debe sumarse que la jurisprudencia de la Corte Suprema se vio forzada a admitir la delegación impropia, para permitir una indispensable intervención administrativa en la ejecución de las leyes. Esta figura sigue siendo clave para la gestión pública, pero plantea riesgos de erosión del principio de reserva de ley, especialmente en materia tributaria.

Destaco, para concluir, que el trabajo de Anabella Kleiman ofrece un análisis exhaustivo y actualizado del fenómeno de la delegación legislativa en la Argentina, combinando rigor doctrinario con una mirada crítica y contextual. Demuestra que, pese a la reforma constitucional de 1994, la delegación continúa operando como práctica estructural del Estado, y a ello no resulta extraño el ámbito tributario, donde las necesidades técnicas y fiscales se imponen sobre las restricciones constitucionales.

Dejo en manos del lector una obra que invita a reflexionar sobre el rol del Congreso, la calidad institucional y la necesidad de repensar los mecanismos de control frente a un fenómeno que —lejos de extinguirse— se ha vuelto más sofisticado y extendido.

¹ Ver informe: VVAA, “Impacto de la Ley Bases en la delegación legislativa a la luz de la praxis en la Argentina. Actualización y comparación de DNU y decretos delegados”, Facultad de Derecho, Universidad Austral, Argentina, disponible en: www.austral.edu.ar/wp-content/uploads/2025/10/Octubre_Informe-Impacto-de-la-Ley-Bases-en-la-delegacion-legislativa-a-la-luz-de-la-praxis-en-la-Argentina.-Actualizacion-y-comparacion-de-DNU-y-decretos-delegados_octubre-2025.pdf?x23104&x23104 [Consultado el 12/11/2025].

Reglamentos delegados que no son decretos

el fenómeno de la subdelegación y delegación
legislativa de segundo grado en materia tributaria

Anabella Kleiman realizó su tesis de Maestría de Derecho Tributario y Financiero de la Universidad de Buenos Aires, bajo la tutela del Dr. Pablo Revilla.

La misma fue defendida en el mes de junio de 2025, frente a un jurado conformado por los Dres. Horacio Corti, Fabiana Schafrik y Sebastián Espeche, y recibió una calificación sobresaliente.

Es abogada de la misma universidad, recibida con diploma de honor, y realizó la Diplomatura de Alta Especialización en Derecho Internacional Tributario en la Universidad Complutense de Madrid (2022).

Es docente por concurso en la carrera de abogacía de la Facultad de Derecho de la UBA y en el Instituto Superior de Seguridad Pública de la Ciudad.

Ingresó al Poder Judicial de la Ciudad en 2018, actualmente se desempeña como prosecretaria coadyuvante.

Prólogo

En 1999, a 5 años de la reforma constitucional de 1994, Bianchi intentaba explicar, en un breve artículo¹, el riesgo inminente de la caducidad de toda la legislación delegada previa a la reforma conforme lo había establecido la constituyente en la cláusula transitoria octava². Para cumplir con dicho objetivo, el doctrinario buscó ejemplos concretos y contundentes que demostraran el problema que implicaba en el ordenamiento jurídico argentino la posible caducidad de una masa indeterminada de normativa delegada cuyo control había sido omitido por el Congreso a pesar de la manda constitucional.

En ese marco, expresó: “[t]odo el sistema de recaudación impositiva depende de la delegación legislativa. La actividad que desarrolla diariamente la Administración Federal de Ingresos Públicos (o sea la ex DGI) depende primordialmente de la delegación de funciones que este organismo ha recibido de la Ley de Procedimientos Tributarios. Lo mismo sucede con el Banco Central. Desde su Carta Orgánica, el Banco Central maneja, por medio de facultades delegadas por el Congreso, toda la actividad de regulación bancaria y financiera. Tampoco está exenta de estos alcances la regulación de los servicios públicos. Al momento de ser privatizados el Congreso dictó los marcos regulatorios de algunos de ellos. Menciono por ejemplo, gas y electricidad. Esas leyes crearon además los entes reguladores, cuyas funciones son el fruto de una delegación legislativa. Como puede verse la sensibilidad política y económica que existe en el manejo de estas áreas —que son solamente algunas de las abarcadas por el fenómeno de la delegación— nos pone frente a un problema que no dudo —insisto— en calificar de interés institucional. Cualquier error u omisión que se cometa puede traer consecuencias graves”.³

Esta idea, que en ese momento buscaba advertir sobre un problema de seguridad jurídica inminente, expresa además una reflexión de mayor alcance: la delegación tiene un rol central en muchos de los ecosistemas normativos de las distintas ramas del derecho argentino y la rama tributaria -sin perjuicio de los límites que impone el principio de legalidad tributaria- no está exenta en lo absoluto.

Es desde este punto de partida desde el que comienza a gestarse la presente tesis y que ha despertado, entre otras, las preguntas estructuradoras del trabajo: ¿cuál es el rol de la delegación legislativa en materia tributaria?, ¿hay casos en los que es compatible con el principio de legalidad?, ¿qué figuras normativas hay más allá de los decretos delegados del artículo 76 de la Constitución?, ¿qué ha ocurrido desde la reforma constitucional de 1994?

Entre las múltiples aristas desde las que puede analizarse esta cuestión, hay una que atravesará el presente trabajo en su totalidad. Los constituyentes de 1994 se ocuparon de reglar la delegación legislativa en cabeza del Poder Ejecutivo Nacional, estableciendo sus límites y condiciones. Ahora bien, ¿qué ocurre con la delegación que ha quedado fuera del alcance del artículo 76?

De modo enunciativo, es posible mencionar la delegación en los organismos descentralizados y desconcentrados de la Administración nacional, entre los que se destaca la Administración

¹ BIANCHI, Alberto B., "Toda la legislación delegada está por caducar: ¿Qué hacemos con la disposición transitoria octava?", Argentina, El Derecho, 182-1274, 1999.

² En la cláusula transitoria octava se estableció: “La legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esta disposición excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley.”

³ op. cit., BIANCHI, Alberto B., "Toda la legislación delegada está por caducar...", p. 2.

Federal de Ingresos Públicos (AFIP)⁴ o la delegación en cabeza de la Corte Suprema de Justicia Nacional (en adelante, CSJN).

En el desarrollo de esta tesis buscaré demostrar que la cuestión de la delegación legislativa en materia tributaria no acabó en 1994 ni con los precedentes emblemáticos de la Corte Suprema en la materia⁵, que se encuentra absolutamente vigente y que representa una de las grandes deudas de la etapa constitucional que se abrió desde la última reforma.

⁴ Durante la realización del presente trabajo, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) fue disuelta y en su lugar se creó -en carácter de continuadora- la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), como ente autárquico en el ámbito del Ministerio de Economía, cfr. decreto 953/2024 (BORA del 25/10/2024).

⁵ v. entre otros, “Selcro” (CSJN, Fallos: 326:4251) y “Camaronera Patagónica” (CSJN, Fallos: 337:388).

I. Introducción

En el presente trabajo intentaré analizar el alcance histórico y actual de la delegación legislativa -con foco en la materia tributaria- a 30 años de la reforma constitucional de 1994, que fue la que por primera vez introdujo una regulación expresa al fenómeno que se venía desarrollando desde múltiples décadas antes.

Buscaré explicar que la cuestión no se agotó con la incorporación del artículo 76 de la Constitución nacional y la posterior sanción de la ley 26122 y que hay diversos tipos de delegaciones que han quedado al margen de dichas regulaciones, gravitando entre justificaciones pretorianas y doctrinarias, al igual que ocurría en vigencia del anterior texto constitucional.

El artículo 76 de la Constitución, al menos en su lectura más literal, apuntó a la reducción y limitación de las delegaciones legislativas en cabeza del Poder Ejecutivo Nacional, que resulta prohibida como regla general. A este artículo se suma el 100, inciso 12⁶, en el que se establece un mecanismo de control de los decretos dictados dentro de las excepciones que permite el anterior, compuesto por dos elementos centrales: el refrendo del Jefe de Gabinete y el control parlamentario. En este marco, es posible observar que el sistema constitucional de regulación de la delegación legislativa gira principalmente en torno a delegaciones en la figura del PEN, cuyo producto típico es un decreto delegado que debe ser refrendado por el Jefe de Gabinete y sometido al control del Congreso.

Ahora bien, cuando el Presidente subdelega una potestad delegada o cuando el Congreso directamente delega en sujetos diferentes del Presidente, el producto en el que deriva tal delegación es una resolución ministerial o de un ente autárquico, una acordada de la Corte Suprema o una circular del Banco Central, solo para dar algunos ejemplos. El interrogante es, entonces, si todos estos casos quedan sometidos a algún requisito material o formal como los descritos en los párrafos anteriores y a los que con claridad queda sometida la delegación en la figura del Presidente.

En este punto recaen las dos grandes cuestiones que se abordan en la presente tesis, esto es, en primer lugar, el régimen jurídico al que quedan o debieran quedar sometidos los reglamentos delegados según quién fuere el sujeto pasivo de la delegación y, por otro lado, cuáles son las limitaciones, permisos o excepciones que se aplican a estos reglamentos como consecuencia del análisis anterior, atendiendo entre otras cosas, a las materias admitidas o prohibidas, formalidades requeridas y procedimientos de control. Esto, con especial énfasis en la delegación en materia tributaria.

En este contexto, no solo será relevante la práctica legislativa y judicial previa y posterior a la reforma de 1994, sino la intencionalidad detrás de dicha reforma al regular la figura, que explica en gran medida los “cabos sueltos” sobre los que versa este trabajo.

⁶ Las partes pertinentes del artículo 100, versan: “(...) Al jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde: (...) 12. Refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los que estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente”.

II. La delegación legislativa

I. A. El recorte elegido para el desarrollo de esta tesis

La delegación legislativa es un tema amplísimo que ha sido objeto de grandes obras a lo largo del tiempo, libros enteros e incluso tratados. En ese sentido, al elegir el tema para este trabajo, fue preciso efectuar un recorte concreto y específico a los fines de poder llevar a cabo un estudio profundizado de la cuestión y con el anhelo de poder realizar un genuino aporte a la materia.

A través de los fallos que constituyen sin dudas el trío de *leading cases* de la delegación tributaria en el siglo que corre, estos son, “*Selcro SA c. Jefatura de Gabinete*”⁷ (2003), “*Consolidar ART c. Superintendencia de Riesgos de Trabajo*”⁸ (2009) y “*Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otro*”⁹ (2014), la Corte ha establecido una división entre los aspectos que podrían ser objeto de una delegación legislativa en materia tributaria legítima y aquellos que están inscriptos dentro de un principio de legalidad absoluto¹⁰.

En estos tres casos, sobre los que desarrollaré en particular y pormenorizadamente en el transcurso del trabajo, se dispuso, en apretada síntesis, 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*”¹¹, lo cual fue reafirmado al precisar que “*toda pretensión de admisibilidad de la delegación en esta materia, que busque guarecerse bajo el artículo 76 de la Constitución Nacional, queda desarticulada a la luz de lo expresado por V.E. en Fallos: 326:4251*”¹² (el tomo y folio citados corresponden al antecedente “*Selcro*”) y que el principio de legalidad tributaria no cede aún si se actúa mediante el “*mecanismo de delegación*” legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución¹³.

Es preciso poner de resalto que el valladar que ponen estos fallos para el uso de la delegación tributaria es exclusivamente sobre los elementos sustanciales o esenciales de los tributos que son, en los términos de la propia Corte, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones¹⁴. Ahora bien, en materia de alícuotas en particular, se deja abierta una puerta para la delegación de la determinación del aspecto cuantitativo con la condición de que exista una clara política legislativa al respecto mediante el establecimiento de baremos máximos y mínimos.

Así, la Corte selló, al menos hasta ahora, la suerte de la delegación propia en materia tributaria, es decir, la delegación para hacer la ley tributaria en sentido estricto, pero no cerró completamente la puerta en relación con la impropia, que importa la acción de conferir cierta

⁷ CSJN, Fallos: 326:4251, “*Selcro SA c. Jefatura de Gabinete*” del 21/10/2003.

⁸ CSJN, Fallos: 332:2872, “*Consolidar ART SA c/ Superintendencia de Riesgos Trabajo s/ proceso de conocimiento*” del 29/12/2009.

⁹ CSJN, Fallos: 337:388, “*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo*” del 15/04/2014.

¹⁰ SANTIAGO, Alfonso, VERAMENDI Enrique y CASTRO VIDELA, Santiago, *Control del Congreso sobre la actividad normativa del Poder Ejecutivo. Decretos delegados, de necesidad y urgencia y de promulgación parcial de leyes. Régimen constitucional, ley 26.122 y práctica legislativa y jurisprudencial*, Buenos Aires, La Ley, 1ra Ed., 2019, p. 345.

¹¹ v. considerando 8 de “*Selcro*”, reiterado en el considerando 9 de “*Camaronera Patagónica*”.

¹² v. punto IV del dictamen al que la Corte remite en “*Consolidar ART*”.

¹³ v. considerando 9 de “*Camaronera Patagónica*”.

¹⁴ Fallos: 329:1554.

autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla¹⁵.

Esto quedó plasmado con claridad en “Camaronera” cuando, tras esbozar la regla general de prohibición de aplicación del artículo 76 de la Constitución en materia tributaria¹⁶, trajo la cita del caso “Prattico, Carmelo”¹⁷ de 1960 en el que había establecido que *"tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares [en este caso, los tributos aduaneros], distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (Fallos: 246:345 y 328:940)"*¹⁸.

Surge así que la Corte ha dejado claro que no resulta legítimo delegar la potestad de crear tributos y determinar sus elementos esenciales pero ha subsistido la posibilidad de delegar ciertos aspectos siempre y cuando la política legislativa sea clara. Aún cuando la doctrina no ha acordado acabadamente acerca de cuál fue el tipo de delegación que se vedó en 1994 -propia o impropia- e incluso se discute la vigencia de dichas categorías¹⁹, lo cierto es que la Corte las ha aplicado en su jurisprudencia posterior a 1994.

Entonces, será una cuestión a analizar si la ventana que la CSJN deja abierta, esto es, la utilización de la vieja doctrina de la delegación impropia, tiene algún asidero en materia tributaria y en qué casos concretos.

En este marco es que se sustenta la idea de circunscribir la presente tesis a aquellas circunstancias que han quedado fuera de la regla general prohibitiva del artículo 76 y sus excepciones y hacer foco en todas aquellas situaciones marginales que continuaron su curso aún tras la reforma y la fijación de una postura por parte de la Corte en la materia. De este modo, no será tema de estudio la delegación propia en el Poder Ejecutivo Nacional, sino que se analizará qué ocurre con las delegaciones impropias en otros cuerpos y dónde se han ubicado constitucional, doctrinaria y jurisprudencialmente a lo largo de la historia y en la actualidad.

¹⁵ Tomando los términos de CSJN, Fallos: 148:430, “AM Delfino” del 20/06/1927.

¹⁶ v. considerando 9 de “Camaronera”.

¹⁷ CSJN, Fallos: 246:345, “Prattico, Carmelo” del 20/05/1960.

¹⁸ v. considerando 10 de “Camaronera”

¹⁹ SANTIAGO, Alfonso y THURY CORNEJO, Valentín, *Tratado sobre la delegación legislativa: Régimen constitucional antes, durante y después de la reforma constitucional*, Buenos Aires, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, p. 369/376.

La Corte Suprema ha explicado que la delegación se da “*cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona, descargándolo en ella*”²⁰.

En el caso de la delegación legislativa, la “*autoridad investida de un poder determinado*” es el Congreso de la Nación que tiene la competencia constitucionalmente asignada de reglamentar los derechos a través de leyes. En efecto, en la Constitución se atribuye al Poder Legislativo la competencia reglamentaria en materias específicas como la aduanera y tributaria en general (cfr. art. 75, incisos 1º y 2º), la libre navegación (cfr. art. 75, inciso 10), las materias sobre las que versan los códigos de fondo, es decir, Civil, Comercial, Penal, de Minería y del Trabajo y Seguridad Social (cfr. art. 75, inciso 12), el comercio con las naciones extranjeras (cfr. art. 75, inciso 13), lo relativo al desarrollo humano y el progreso así como la igualdad real de oportunidades (cfr. art. 75, incisos 19 y 23) y, por otro lado, se le otorga una potestad reglamentaria general, que implica “[h]acer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina” (cfr. art. 75, inciso 32). Esta potestad reglamentaria del Congreso surge, además, del artículo 14 CN en tanto prevé que los habitantes de la Nación gozan de los derechos allí enumerados “*conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio*”.

Como segundo elemento relevante de esta breve definición es posible identificar la idea de “*poder determinado*”, la cual limita el campo de lo que puede ser delegado, excluyendo de cierto modo las transferencias genéricas o indefinidas. En este punto, es posible identificar cierto consenso en la doctrina sobre que en ningún caso el Congreso podría delegar su potestad legislativa en general, lo cual contrariaría a todas luces la regla establecida en el artículo 29 de la Constitución que busca evitar la concentración de poder en cabeza del Ejecutivo. Puntualmente, en la Constitución se prohíbe al Congreso y las legislaturas provinciales, bajo pena de nulidad insanable, la concesión al Ejecutivo nacional o los gobernadores según el caso, de “*facultades extraordinarias*”, la “*suma del poder público*” o “*sumisiones o supremacías por las que la vida, el honor o las fortunas de los argentinos queden a merced de gobiernos o persona alguna*” (cft. art. 29 CN).

La definición continúa asentando que se trata de transferir el “*ejercicio*” del poder, lo cual marca desde un principio la diferencia con la transferencia de titularidad de la competencia. En efecto, sólo es constitucionalmente válido un traspaso -cabe agregar temporal- de una competencia para que esta sea ejercida, sin que implique la pérdida de las atribuciones delegadas. Si el sujeto delegante no conservase la titularidad de la competencia, se trataría ya no de una delegación sino de una redistribución de competencias constitucionalmente asignadas²¹.

En efecto, el sistema constitucional argentino reposa sobre el principio de división de poderes, los cuales son asignados en el propio texto constitucional y, en consecuencia, solo pueden ser reasignados a través del procedimiento de reforma constitucional establecido en el mismo cuerpo normativo (cfr. art. 30 CN).

²⁰ CSJN, Fallos: 148:430, “*AM Delfino*” del 20/06/1927.

²¹ BIANCHI, Alberto B., *La delegación legislativa*, Buenos Aires, Ábaco, 1990, p. 49.

Por último, la Corte expresa que dicha descarga de competencia se realiza en “*otra autoridad o persona*”, de modo que no lo ciñe, en principio, a un sujeto pasivo determinado. Aun así, la mera lectura de los artículos de la constitución relativos a la temática muestra que la mayor preocupación de la última constituyente giraba en torno a evitar estas transferencias de competencia en cabeza de los poderes ejecutivos²². Sobre este punto ahondaré en el acápite referido al sujeto pasivo de la delegación.

En síntesis, la delegación legislativa implica, ni más ni menos, que una habilitación especial para legislar²³ en cabeza de un sujeto ajeno al poder constitucionalmente investido para esa tarea.

II. A. La delegación hasta la reforma de 1994. Delegación propia e impropia

La delegación legislativa fue, como muchos otros fenómenos jurídicos en Argentina, primero una práctica sin un basamento constitucional expreso, que luego fue acomodada por la jurisprudencia bajo la cobertura de una previsión constitucional existente y, finalmente, fue receptada a nivel Constitucional y legal.

En efecto, el dictado de reglamentos delegados comenzó como una práctica carente de sustento normativo concreto hasta que la Corte comenzó a enmarcarla bajo el ala del viejo artículo 86, inciso 2° de la Constitución histórica²⁴ (actual art. 99, inciso 2°) en el que se establecía la competencia del Poder Ejecutivo Nacional (PEN) para dictar reglamentos ejecutivos. Ahora bien, la mentada norma puede justificar el dictado del reglamento delegado pero no importa un basamento para el antecedente necesario e ineludible para su dictado, una ley delegante. En ese sentido, el artículo 86 inciso 2° se refería a una competencia propia del PEN para reglamentar las leyes, más no a la facultad del Congreso para delegar una parte de sus atribuciones. Sobre esto, parte de la doctrina ha recurrido a la idea de los poderes implícitos del congreso que surgen del inciso 32 del artículo 75 de la Constitución Nacional (ex artículo 67, inciso 28).

A partir del precedente “*AM Delfino*”²⁵ la Corte acuñó su conocida doctrina según la cual “[e]xiste una distinción fundamental entre la delegación del poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido aún en aquellos países en que, como los Estados Unidos, de América, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución”.

Así, la primera de las prácticas, esto es, la delegación del poder para hacer la ley, se denominó “*delegación propia*” y la segunda, es decir, la delegación de cierta autoridad para reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de una ley se enmarcó bajo el nombre de “*delegación impropia*”.

Bajo esta idea la Corte justificó durante décadas la llamada delegación impropia con fundamento en el poder de reglamentación que la Constitución confería al PEN en el viejo el artículo 86, inciso 2° (actual 99, inciso 2° CN), variando en la intensidad y alcance del control realizado a lo largo del tiempo y en relación con diversas temáticas. Esta línea jurisprudencial

²² v. en tal sentido, los artículos 29, 76 y 99 de la Constitución Nacional.

²³ op. cit. BIANCHI, Alberto B., *La delegación legislativa*, p. 227.

²⁴ v. entre otros, Fallos: 148:430.

²⁵ v. el ya mencionado fallo de la CSJN, Fallos: 148:430, “*AM Delfino*” del 20/06/1927.

trajo aparejada la complicación de distinguir en qué casos se aplicaba el artículo 86, inciso 2º, como producto de la potestad reglamentaria propia del PEN (reglamentos ejecutivos) y cuándo se lo hacía como producto de una delegación impropia (reglamentos delegados) y, consecuentemente, qué estándares de control debían aplicarse en cada caso.

Al respecto, Gelli explica que *“la historia de la delegación impropia mostró -como criterio- cierta reticencia semántica de la Corte Suprema por llamarla otra cosa que no fuera atribución reglamentaria y, al mismo tiempo, la flexibilidad creciente del Congreso para dejar en manos del Poder Ejecutivo o en los cuerpos administrativos, la concreción de algo más que los detalles o pormenores de la ley”*²⁶.

Sin perjuicio de que en el conocido caso “Mouviel”²⁷ la CSJN trazó un límite al declarar la inconstitucionalidad de los edictos policiales dictados por delegación (lo que estuvo fuertemente marcado por resguardo del principio constitucional de legalidad en materia penal), la historia jurisprudencial en la materia no fue igualmente estricta en lo sucesivo.

En ese contexto, cincuenta años después de “AM Delfino”, en el caso “SRL The American Rubber Co.”²⁸ la CSJN aclaró que *“...ya se trate, en el caso, de que la ley haya conferido al Poder Ejecutivo la facultad de reglar ciertos pormenores o detalles necesarios para su ejecución o de la potestad reglamentaria propia del citado poder (art. 86, inc. 2º, de la Constitución Nacional), esta Corte ha reconocido la validez de tales decretos cuando los lineamientos de la ‘política legislativa’ aparecen suficientemente determinados en la ley o no se altere su espíritu, según el caso (doctrina de Fallos: 148:430; 246:346, 270:42, 280:25)”*²⁹.

Ahora bien, la doctrina según la cual el dictado de reglamentos delegados se basaba en la potestad reglamentaria propia del Ejecutivo establecida en el entonces 86, inciso 2º, perdía virtualidad al justificarse delegaciones en sujetos distintos del PEN. En efecto, la Corte supo sostener la legitimidad de delegaciones en cabeza de la ex Municipalidad de Buenos Aires, no ya como producto del mentado artículo sino bajo la idea de *“una moderna y fuerte corriente doctrinaria que admite, dentro de ciertos límites de razonabilidad, la delegación de facultades legislativas como una exigencia de buen gobierno en el Estado moderno”*. Justificado, a su vez, por la *“permanente expansión del ámbito de actividad del Estado social”* que genera la exigencia de una *“controlada y limitada delegación de facultades, sin perjuicio del principio de la división de poderes, ya que el Congreso no pierde la titularidad de su poder”*³⁰.

La Corte tuvo su momento de mayor permisividad en materia de reglamentos delegados un año antes de la reforma constitucional de 1994 al admitir la constitucionalidad de un decreto que dejaba sin efecto normas de rango legal y surgidas de una convención colectiva de trabajo en el famoso precedente “Cocchia”³¹, lo que en parte explica la preocupación de la constituyente por reglamentar el instituto al año siguiente.

²⁶ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada y anotada*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 6ta. edición actualizada y ampliada, Tomo II, 2022, p. 358.

²⁷ CSJN, Fallos 237:636, “Mouviel, Raúl Oscar y otros s/ desordenes”, del 17/05/1957.

²⁸ CSJN, Fallos: 298:609, “SRL The American Rubber Co.” del 01/09/1977.

²⁹ v. considerando 4º.

³⁰ CSJN, Fallos: 286:325, “Banco Argentino de Comercio c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” del 20/09/1973 (considerando V).

³¹ CSJN, Fallos: 316:2624, “Cocchia, Jorge Daniel c/ Estado Nacional y otro s/ acción de amparo” del 01/01/1993.

En concreto, en el caso se cuestionaba la constitucionalidad de un decreto que se fundaba en la política general de reforma del estado para establecer una reforma en el ámbito portuario que incluía las derogaciones antes mencionadas, sin una ley delegante que específicamente lo permitiera ni delineara los límites de política legislativa concreta que se debían seguir al efecto. Por el contrario, la Corte consideró que “[s]e advierte así la íntima conformidad existente entre el ‘bloque de legalidad’ que da vigencia a la ‘Reforma del Estado’ y el decreto 817/92 que la instrumenta en el aspecto parcial que le corresponde, en estricto cumplimiento del cometido que el constituyente le asignó al Poder Ejecutivo en el artículo 86, inciso 2º, de la Constitución Nacional”³² y concluyó que “[e]l decreto en cuestión es, entonces, una norma reglamentaria, que ejecuta la ley en las materias queridas por el Congreso y que encuentra su fundamento constitucional en el juego armónico de los arts. 67, inc. 28 -competencia del Congreso para atribuir competencias al Ejecutivo- y 86, inc. 2, de la Constitución Nacional: competencia del Ejecutivo para llevar a cabo la competencia que le fue atribuida por el Congreso”.³³

Como ya fue mencionado, al año siguiente de este controversial caso se sancionó la reforma constitucional de 1994 en la que se otorgó una regulación concreta al instituto de la delegación legislativa. Sin perjuicio de la intencionalidad de la reforma de atenuar el presidencialismo y darle límites concretos a la figura, el nuevo artículo 76 CN³⁴ no dio respuesta a todos los problemas que suscita la cuestión.

Para empezar, dejó múltiples interrogantes abiertos pero dos centrales con relación a la temática que aquí se estudia. Primero, si la regla general de prohibición se refería a la delegación propia, históricamente vedada en la doctrina de la Corte, o por el contrario se buscaba incluir también una prohibición sobre la delegación impropia y reglar sus excepciones.

Segundo, si la prohibición de delegar en el Poder Ejecutivo implicaba tan sólo que quedaba vedada la práctica cuando el sujeto pasivo fuere el Presidente pero se mantenía una permisión en otros sujetos o, en el sentido contrario, implicaba que las únicas excepciones de permisión serían las que se disponían en el artículo con relación al PEN y no alcanzaban a otros sujetos. Según esta última interpretación, cualquier sujeto ajeno al presidente se encontraría fuera de forma absoluta de la posibilidad de ser, excepcionalmente, sujeto pasivo de delegaciones.

Asimismo, se agrega el problema interpretativo que trae la mención al Poder Ejecutivo, sin aclarar si la regla impuesta refiere al PEN en sentido estricto, es decir, el Presidente de la Nación³⁵ o si incluye a los organismos que dependen de la estructura de la Administración Pública.

A continuación, examinaré estos interrogantes en profundidad.

³² v. considerando 13.

³³ v. considerando 14, último párrafo.

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

³⁵ Resulta preciso recordar que en Argentina el Poder Ejecutivo es un poder unipersonal conforme lo establece el artículo 87 de la CN: “El Poder Ejecutivo de la Nación será desempeñado por un ciudadano con el título de ‘Presidente de la Nación Argentina’”.

II. B. La delegación a la que refiere el artículo 76 CN

A los fines del análisis aquí propuesto es preciso comprender cabalmente cuál es la delegación que quedó inscripta en el texto del artículo 76 de la Constitución y si existen acaso formas delegativas que han quedado por fuera. Para eso, indagaré en la voluntad detrás de la reforma, las posturas de los doctrinarios versados en el tema y lo que ha dejado entrever la jurisprudencia reciente de la Corte Suprema de la Nación.

II. B. 1. El artículo 76 según la voluntad de la Convención Constituyente de 1994

La reglamentación de la figura de la delegación legislativa fue uno de los puntos centrales en el objetivo macro de atenuación del presidencialismo que persiguió la última reforma constitucional. La ley 24309³⁶, sancionada el 29 de diciembre de 1993, en la que se declaró la necesidad de la reforma constitucional, estableció un Núcleo de Coincidencias Básicas para la reforma (art. 2º), cuyo primer apartado se tituló “*Atenuación del sistema presidencialista*” (apartado A del art. 2º). Ese primer título versó, centralmente, sobre la creación de la figura del Jefe de Gabinete.

Ahora bien, el apartado G, en lo que aquí interesa, se tituló “*Regulación de la facultad presidencial de dictar reglamentos de necesidad y urgencia y procedimientos para agilización del trámite de discusión y sanción de leyes*”. Sin perjuicio de que no figura en el título, el inciso b) de dicho apartado reguló lo referente a las pautas para introducir la delegación legislativa en el nuevo texto constitucional. Así, se dispuso que “[s]e *prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública y con plazos fijados para su ejercicio. Es necesario el refrendo del jefe de gabinete para el dictado de decretos por el Poder Ejecutivo que ejerzan facultades delegadas por el Congreso Nacional. Esos decretos se hallan sujetos al control de la comisión bicameral permanente mencionada en el apartado anterior. La legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio, caducará automáticamente a los cinco (5) años de la vigencia de esta disposición, excepto aquella que el Congreso Nacional ratifique expresamente por una nueva ley. La caducidad resultante del transcurso de los plazos previstos en los párrafos anteriores no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa. *Se propone un nuevo inciso agregado al artículo 67 de la Constitución Nacional.*”

Es posible observar que no hubo grandes cambios entre la propuesta insertada en la ley 24309 y la redacción de los artículos 76 y 100, inciso 12 y cláusula transitoria octava de la Constitución reformada. Como única salvedad, allí se proponía la incorporación de un nuevo inciso entre las atribuciones del Congreso (ex artículo 67) pero terminó siendo un artículo diferenciado que se refirió específicamente a la cuestión de la delegación. Es decir, la figura no fue incorporada como una potestad del Congreso de delegar bajo ciertas pautas sino como una regla de prohibición, con excepciones en un artículo nuevo que no tenía su correlativo ni similar en el texto anterior.

En las sesiones de la Convención Constituyente en que se trató el dictamen elevado por la Comisión que trabajó sobre el núcleo de coincidencias básicas que, como ya fue precisado,

³⁶ BORA del 31/12/1993.

incluía la cuestión de la delegación, lucen algunas intervenciones relevantes de los convencionales sobre la cuestión³⁷. El convencional García Lema fue el miembro informante que expuso el dictamen de la mayoría³⁸ que luego sería aprobado, lo que fue seguido por varias intervenciones de convencionales opositores que se manifestaron en contra de la propuesta enunciada, argumentando a grandes rasgos que la propuesta no atenuaba el presidencialismo sino que le otorgaba al Presidente mayores facultades que las que ya ostentaba (criticando conjuntamente la regulación de los decretos de necesidad y urgencia)³⁹.

Ahora bien, a los fines de comprender la intencionalidad de la reforma efectivamente sancionada, resulta útil hacer foco en los argumentos dados por quienes defendían la redacción aprobada para comprender la voluntad y el sentido de su letra.

Dicho eso, es de indudable la relevancia la exposición del convencional Quiroga Lavié, que defendió la propuesta que derivó en el articulado que hoy conocemos. El mentado convencional comenzó afirmando que *“...se ha manifestado en este recinto que realmente la delegación legislativa es un tema ajeno a nuestra tradición. Tan ajeno que en una búsqueda somera de una investigación científica hemos encontrado que hay tal delegación en los últimos años en la ley de lealtad comercial; en la ley de comercialización; en la ley de agentes de viajes; en la ley de servicios de consultoría; en la ley de ofertas públicas de valores; en la ley orgánica del Banco Central; en la ley de promoción industrial; en la ley del Mal de Chagas; en la ley de emergencia del Estado; en la ley que faculta al Poder Ejecutivo a establecer regímenes generales para determinar el monto de las deudas particulares con el Estado; en la ley que establece el afianzamiento del funcionamiento de los mercados de capitales; en la ley que faculta al Poder Ejecutivo a eliminar restricciones de más de un ente receptor de depósito de títulos valores; en la ley de radiodifusión. Estos son algunos ejemplos”*.

En cuanto a la tradición jurisprudencial en la materia, agregó que *“[n]uestra Corte ha adherido en el caso Delfino, siguiendo una larguísima jurisprudencia, a facultar la delegación legislativa vía reglamentaria en materia de contravenciones y de ejercicio del poder de policía. Solamente el caso Cimadamore Bruno y luego el caso Mouviel, de la mano de la inspirada jurisprudencia del procurador general Sebastián Soler, cortaron la corruptela de delegación en materia de contravenciones. Pero luego, a partir del caso Prattico y de muchos otros, la delegación legislativa vía reglamentación se ha seguido instalando en el caso más trascendente de la legislación, en el del ejercicio del poder de policía. Este significa la potestad de restringir los derechos, de crear obligaciones, de establecer prohibiciones”*, criticando así la doctrina histórica de la Corte y asegurando que *“a través de la reglamentación de las leyes, el Poder Ejecutivo legisla, por una defectuosa práctica interpretativa de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Esto va a concluir a la luz del nuevo texto constitucional, porque lo que está permitido es solamente la delegación en materia administrativa. Algunas voces se han levantado en este tema ignorando que en materia administrativa toda la doctrina reconoce la validez de los decretos autónomos, que son aquellos que se dictan dentro de las facultades propias del poder administrador cuando no existe ley”*.

³⁷ Página web de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente, disponible en: <https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dip/Debate-constituyente.htm> [fecha de consulta: 03/08/2024].

³⁸ Págs. 2207/2208 del Diario de Sesiones, sesión del 27/07/1994.

³⁹ Cabe destacar, en ese sentido, las intervenciones de los convencionales Cornet y Castillo Odena (sesión del 27/07/1994) y Natale (sesión del 28/07/1994).

Luego, enumeró una serie de materias que en función de principios jurídicos o de doctrina no podrían ser objeto de delegación, entre las que mencionó la materia penal, impositiva, las expropiaciones, amnistías, el estado de sitio, la intervención federal, los códigos de fondo, las leyes orgánicas que regulen el poder de policía sobre los derechos ni la ley de presupuesto, así como los tratados internacionales y las consultas populares. Ninguna de estas exclusiones concretas quedó plasmada en el texto constitucional, como sí sucedió -con algunas de ellas- en materia de decretos de necesidad y urgencia.⁴⁰

En la intervención reseñada, el convencional Quiroga Lavié pareciera insinuar que la propuesta de reforma implicaba el fin de la delegación impropia, hasta ese momento admitida por la Corte. Empero, como veremos en el apartado siguiente, la línea jurisprudencial que el constituyente critica en su discurso y da por fenecida a partir del nuevo texto constitucional, continuó plenamente vigente en los fallos de la CSJN⁴¹.

Otro de los aportes relevantes fue el de la convencional Elisa Carrió, que le dio gran centralidad al tema que aquí se estudia en su discurso. Comenzó apuntando *“quisiera referirme a una observación que me preocupa no por la transferencia de poder al Ejecutivo sino para que nos preguntemos a quién le estamos transfiriendo realmente competencia legislativa”*, a lo que agregó *“...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 legislativas 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. La transferencia de atribuciones al Poder Ejecutivo surgió en el marco del Estado social de derecho, para que aquel pudiera avanzar en el desarrollo del Estado social. A partir de allí se comenzó a justificar la transferencia de competencias legislativas en los órganos ejecutivos, lo que, como bien señalara ayer el señor convencional Quiroga Lavié, ocurrió a nivel mundial. Pero este no es el mismo momento. Entonces me pregunto si no estaremos transfiriendo competencias para regresar del Estado social, es decir, transfiriendo competencias a burocracias técnicas autonomizadas para no avanzar en el Estado social sino en lo que los españoles llaman legislación secundaria regresiva, que implica retroceder hacia el Estado mínimo. ¿Qué impacto puede tener esto en la propia concepción del Estado social y de la democracia? Dejo entonces planteada mi preocupación al respecto”*.⁴²

La convencional hace hincapié aquí en los sujetos pasivos de la delegación con particular preocupación en que, sin perjuicio de que se transfiera la competencia al Ejecutivo, quienes efectivamente ejercerían la potestad legislativa delegada serían sus órganos dependientes. Aquí otra de las cuestiones que no surge con claridad del texto constitucional reformado: en quién o quiénes puede delegarse la potestad legislativa y si se admite o no que el Presidente subdelegue las atribuciones recibidas.

⁴⁰ Páginas 2431/2434 del Diario de Sesiones, sesión del 27/07/1994.

⁴¹ A modo de ejemplo, el caso “Prattico” que el convencional critica, aparece citado en el *holding* de “Camaronera Patagónica” en 2014.

⁴² Páginas 2481/2482 del Diario de Sesiones, sesión del 29/07/1994.

Por otro lado, aparece una mirada más pragmática en la opinión del convencional Aguad, quien refiere que “[s]e discute o polemiza sobre la facultad legislativa que se le puede otorgar al Poder Ejecutivo o sobre los decretos de necesidad y urgencia. Pero no se advierte que éstos, que constituyen un mecanismo moderno de administración van a ser controlados por el Congreso. Y que es éste quien deberá asumir de aquí en más el rol protagónico que le reclama la sociedad. Si el Congreso tiene la facultad de controlar los mecanismos de esos decretos, no podrá declinar esta función de control que le otorga la sociedad y que facilita la marcha de la administración pública nacional. Si hay delegación legislativa es porque el Congreso de la Nación ha delegado por ley. Esta es otra de las facultades que tiene y que si la delega de ahora en más, nadie lo podrá criticar”.⁴³

El convencional se refiere en conjunto a los decretos delegados y de necesidad de urgencia, intentando justificar que no importan un corrimiento del Congreso sino que éste tendría un rol fundamental tanto desde la habilitación de la práctica como en el control posterior. En ese punto, resulta interesante contrastar su intervención con lo que luego sucedió en la práctica con la tardía sanción de la ley reglamentaria 26122 -12 años luego de la reforma- y creación de la Comisión Bicameral Permanente y, ante todo, el hecho de que en 30 años el Congreso no derogó ningún decreto delegado, al menos hasta el momento de escribir estas líneas (sobre este punto en particular ahondaré más adelante en el desarrollo del trabajo).

Resulta interesante, por la relevancia institucional que adquiriría años después de la reforma, referirse a la intervención del convencional Juan Carlos Maqueda, integrante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁴⁴. Maqueda realizó un repaso de cada uno de los puntos del núcleo de coincidencias que a su entender colaboraban con el objetivo central de atenuación del presidencialismo. En lo referente a la delegación, adujo que “[h]oy no existe ningún tipo de límite para que el Congreso de la Nación delegue facultades sobre el presidente de la Nación. Desde ahora en adelante también va a haber límite de materia y de procedimiento, y un marco determinado en el cual el Parlamento no va a poder delegar sus facultades de legislación en todo tiempo y lugar”⁴⁵.

Sobre su intervención cabe destacar dos cuestiones. Primero, se refiere a la figura del Presidente y de la nueva regulación como mecanismo de atenuación del presidencialismo, lo que refuerza la idea de un artículo 76 únicamente aplicable a la delegación en dicho sujeto pasivo. Por otro lado, implica la asunción de la preexistencia de una delegación aparentemente sin límites antes de la reforma, más allá de la construcción jurisprudencial en la materia, pero que encontraría límites claros y concretos en el nuevo texto constitucional.

Cabe aclarar que el Dr. Rosatti, otro actual integrante de la Corte Suprema, también fue convencional y tuvo una interesante intervención en la discusión sobre el núcleo de coincidencias, pero decidió referirse únicamente a la cuestión del federalismo, por lo que no resulta pertinente traer sus dichos en tanto no guardan relación con el tema bajo estudio.⁴⁶

A modo de conclusión, y partiendo de la base de que no puede extraerse una lectura unívoca de la intención de la constituyente -como un todo- sino las opiniones de los distintos

⁴³ Páginas 2570/2571 del Diario de Sesiones, sesión del 01/08/1994.

⁴⁴ Al momento de escribir este trabajo, el Dr. Juan Carlos Maqueda continúa siendo vocal de la CSJN aunque ya ha anunciado su retiro en diciembre de 2024, por cumplir la edad de 75 años (cfr. art. 99, inciso 4 CN).

⁴⁵ Páginas 2617/2618 del Diario de Sesiones, sesión del 01/08/1994.

⁴⁶ Páginas 2573/2574 del Diario de Sesiones, sesión del 01/08/1994.

convencionales, cabe afirmar que en términos generales se aceptaba la idea de una delegación preexistente a la reforma -esto es, la delegación aceptada en la jurisprudencia de la CSJN- pero sin límites concretos de fuente normativa. Por otro lado, luce que el objetivo central perseguido en los defensores del nuevo texto era la limitación del poder del Presidente por lo que se referían centralmente a su figura al explicarlo (lo que resultará relevante al momento de estudiar el sujeto pasivo del artículo 76), con excepción de la convencional Carrió que supo traer la cuestión del ejercicio de competencias delegadas por parte de las “*burocracias administrativas*”. Finalmente, no es posible extraer una línea clara que permita afirmar si la delegación que se buscó regular a través del artículo 76 fue la propia o la impropia.

Lo que antecede no es más que un breve repaso por algunas de las opiniones de los convencionales de 1994 y se trata de un recorte de las intervenciones más sustanciales acerca de la cuestión de la delegación, en tanto aportan cierta luz a la interpretación del artículo 76 del texto constitucional reformado. El único hilo conductor que es posible identificar es la preocupación que generaba la falta de regulación concreta de la figura hasta el momento de la reforma y la necesidad de establecer pautas concretas.

Ahora bien, sin perjuicio de que se trata de una herramienta sumamente valiosa para interpretar el espíritu de la reforma, debe ser sin dudas balanceada con la práctica legislativa, doctrinaria y jurisprudencial posterior. En efecto, resulta imprescindible contrastar lo que se manifestó como intencionalidad de la reforma con lo que luego sucedería al ponerse en uso y, principalmente, con cómo fue interpretado por la CSJN en su rol de última intérprete de la Constitución Nacional.

II. B. 2. La delegación a la que refiere el artículo 76 CN en la doctrina y la jurisprudencia.

Como se sugirió en el apartado anterior, la reforma reguló la figura de la delegación sin aclarar, en la línea que venía sosteniendo la CSJN desde los años veinte, si se refería a la delegación propia o la impropia. La cuestión resulta medular para comprender el alcance de la prohibición efectuada y, obviamente también, de las excepciones permitidas. Por otra parte, estudiar si el artículo 76 vino a regular la delegación como se la concebía hasta la reforma o no permite a su vez comprender si quedan otros tipos de delegaciones huérfanas de reglamentación constitucional expresa que deban seguir rigiéndose por la doctrina construida a lo largo del siglo XX.

II. B. 2. a. El vínculo con la cláusula transitoria octava

El debate acerca de la delegación a la que refiere el artículo 76 ha encontrado su eco en la jamás saldada discusión sobre la interpretación de la cláusula transitoria octava de la Constitución reformada.

En efecto, dicha cláusula transitoria, que prevé que legislación delegada preexistente a la reforma que no contuviese plazo establecido para su ejercicio caducaría a los cinco años de la vigencia de la nueva Constitución, con excepción de aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley, es seguida por la leyenda “*Corresponde al Artículo 76*”. Esa breve pero para nada insignificante referencia ha despertado grandes discusiones sobre

cuál es la delegación preexistente a la que se refiere, en tanto, como ya se dijo en reiteradas ocasiones, la delegación no tenía una regulación expresa en el viejo texto constitucional.

El Congreso tampoco ha colaborado con el cierre de esta discusión en tanto las ratificaciones realizadas en los sucesivos vencimientos del plazo de caducidad, que se fue corriendo a través de diversas prórrogas, fueron de carácter genérico y en ningún momento se efectuó un estudio concreto y pormenorizado de las normas que integraban la llamada legislación delegada preexistente⁴⁷.

En lo que aquí interesa, y de acuerdo con las posturas sobre la interpretación del artículo 76 que a continuación se expondrán, es posible identificar un divorcio entre el artículo mencionado y la cláusula transitoria que supuestamente lo complementa. Esto, en tanto la nueva regulación trae aparejada la aparición de una delegación con recepción normativa expresa, con pautas y límites que no existían en el derecho positivo argentino hasta 1994 y la cláusula transitoria, por otro lado, refiere a normas que habían sido dictadas bajo el amparo de una doctrina judicial que difiere sustancialmente de lo establecido en el nuevo artículo y que, por lo demás, se sustentaba en un artículo diferente (el actual 99, inciso 2º de la CN).

En concreto, lo que aquí se interpreta es que sin perjuicio de que el texto constitucional vigente asocia el artículo 76 con la cláusula transitoria octava, la delegación del artículo 76 y la “*legislación delegada preexistente*” no son asimilables.

Así, sin perjuicio de que no se debe suponer la inconsistencia o falta de previsión del legislador (en este caso, de la constituyente), pasados 30 años desde la reforma y teniendo a la vista la efectiva implementación de las normas que se analizan, es posible tener una mirada crítica sobre este punto y concluir que la cláusula transitoria octava no pareciera referirse a la misma delegación que el artículo 76 y que es posible bifurcar sus interpretaciones.

Tal como fue reseñado, la última norma que prorrogó la delegación legislativa en cabeza del Poder Ejecutivo que fuere preexistente a la reforma de 1994 y que versare sobre materias determinadas de administración o emergencia pública, conforme la manda de la cláusula transitoria octava, fue la ley 26519 del año 2009, que estableció una prórroga por el término de un año que venció exactamente el 24 de agosto de 2010.

Habiendo operado dicho plazo de caducidad, todas esas normas se encontrarían caducas. Sobre ello, Gelli se pregunta “¿*también caducaban las normas dictadas en ejercicio de esas delegaciones entre las que se incluían no solo decretos del Poder Ejecutivo? ¿por ejemplo, las resoluciones ministeriales y las resoluciones administrativas del Jefe de Gabinete?*”⁴⁸. Sin perjuicio de señalar la ambigua o imprecisa redacción la cláusula transitoria octava, la reconocida jurista trae a colación el problema aquí abordado sobre que la regulación constitucional y legal -por vía de la ley 26122 y las sucesivas leyes de prórroga de las delegaciones previas a 1994- en tanto no se brindaron herramientas para lidiar con las delegaciones en sujetos ajenos a la figura del Poder Ejecutivo que efectivamente se realizaban tiempo antes de la Constitución actual.

En efecto, el intento de dar una fecha de caducidad a una masa indeterminada de normas cuyo punto común es una simple denominación que hasta ese momento era de creación pretoriana,

⁴⁷ Cfr. leyes 25148 (BORA 24/08/1999); 25645 (BORA 09/09/2002); 25918 (BORA 24/08/2004); 26135 (BORA 24/08/2006); y 26519 (BORA 24/08/2009).

⁴⁸ op. cit. GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada y anotada*, Tomo II, p. 383.

trajo aparejada una infinidad de preguntas sobre qué normas debían ser consideradas parte del grupo y cómo identificarlas.

Así, resulta interesante repasar la opinión expresada por García Lema en 1999 al explicar cómo debía ser la ratificación que realizaría el Congreso sobre la delegación preexistente. El ex constituyente y, como ya se reseñó más arriba, miembro informante sobre la cuestión de la delegación en el debate del núcleo de coincidencias básicas en la reforma de 1994, sostuvo que para decidir qué normas debían ser ratificadas, el Poder Legislativo debía estudiar si se ajustaban o no a las previsiones del artículo 76 CN, atendiendo a que sólo debían subsistir las delegaciones en cabeza del Presidente de la Nación y que estuvieran enmarcadas en las dos excepciones allí previstas⁴⁹.

Sin perjuicio de que el Poder Legislativo utilizó una fórmula que pareciera ajustarse a tales previsiones, como puede verse, por ejemplo, en el artículo 1° de la ley 25148⁵⁰, la práctica que efectivamente llevó adelante el Congreso en materia de ratificación -leyes de prórroga genéricas sin sistematización alguna de la normativa a la que refieren- muestra una distancia insalvable con la expectativa de los doctrinarios en la materia. En ese sentido, es posible concluir que con el pasar del tiempo ha caído la idea de que el artículo 76 y la cláusula transitoria octava refieren a la misma delegación en tanto no se les han aplicado las mismas reglas ni limitaciones.

En efecto, con las leyes de prórroga que cumplieron la manda de la cláusula transitoria octava, se intentó moldear la delegación preexistente a las previsiones del artículo 76, perdiendo de vista que dichas normas fueron dictadas a la luz de la jurisprudencia referida a la delegación impropia y sin las limitantes materiales, procedimentales ni temporales de dicho artículo. Empero, no hubo delegaciones que hayan sido consideradas caducas por quedar fuera de estos parámetros. La prórroga fue absolutamente generalizada e indiscriminada.

Al respecto, Cassagne ha sostenido que “[l]a fórmula ‘legislación delegada’ que emplea la DT8ª de la CN se refiere a la delegación efectuada por el Congreso, se opone a ‘reglamentación delegada’ y resulta equivalente al concepto de legislación delegatoria, según la interpretación que estimamos más acertada, conforme a su fuente, el sentido lingüístico y la interpretación lógica del precepto constitucional. En tal sentido, cuando la mencionada DT8ª se refiere a la caducidad de la ‘legislación delegada preexistente’ (es decir, anterior a la reforma constitucional) se está refiriendo a las leyes que consagraron la delegación de facultades y no a las reglamentaciones delegadas o reglamentos delegados, los cuales continúan vigentes hasta tanto sean derogados por el Congreso. Es obvio que, al haber caducado las delegaciones legislativas el 24 de Agosto del corriente año [el artículo data del año 2010], el Poder Ejecutivo carece de facultades para modificar los reglamentos delegados preexistentes que hubieran sido

⁴⁹ GARCÍA LEMA, Alberto M., "La delegación legislativa y la cláusula transitoria octava", Argentina, El Derecho, 182-1285, 1999.

⁵⁰ En el art. 1° de la ley se dispone: "Sin perjuicio de la facultad derogatoria del Poder Legislativo, ratifícase en el Poder Ejecutivo, por el plazo de tres años y con arreglo a las bases oportunamente fijadas por el Poder Legislativo, la totalidad de la delegación legislativa sobre materias determinadas de administración o situaciones de emergencia pública, emitidas con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, cuyo objeto no se hubiese agotado por su cumplimiento. El Poder Ejecutivo Nacional ejercerá su atribución con arreglo a lo dispuesto en el artículo 100 inciso 12 de la Carta Magna."

*ratificados por ley o dictar otros que los sustituyan y que el Poder Legislativo puede, en cualquier momento, revisar su constitucionalidad y derogarlos*⁵¹.

Empero, para ver un caso concreto, a nadie se le ha ocurrido plantear que a partir de 2010 habría caducado la delegación dispuesta en el decreto 618/97 (dictado como consecuencia del decreto 1156/96 que creó la AFIP en mérito de las facultades delegadas por el Congreso al PEN por la ley 24629) que permite a la AFIP (actual ARCA) dictar normas generales obligatorias para responsables y terceros y normas interpretativas de alcance general (cfr. arts. 7 y 8). Ello, sin perjuicio de que se trata de una amplia delegación, no necesariamente asociada a la materia administrativa ni a la emergencia, sin plazo alguno y en cabeza de un sujeto distinto del Presidente de la Nación.

Un sinnúmero de delegaciones previas a la reforma constitucional sigue su curso a pesar de la caducidad de la ratificación en 2010 y sin perjuicio de no cumplir con prácticamente ningún requisito de los enumerados en el artículo 76 CN y reproducidos en las leyes de prórroga antes mencionadas.

Así, es dable concluir que el artículo 76 no refiere exactamente al mismo tipo de delegación que la cláusula transitoria octava. En efecto, la práctica delegativa previa no es necesariamente la receptada en la regulación constitucional que vino, al menos en las intenciones, a solucionar la laguna normativa.

Resulta claro, entonces, que la cláusula transitoria refiere a la delegación dictada bajo los parámetros anteriores a la reforma, esto es, de admisión de la delegación impropia bajo el ala del viejo artículo 86 inciso 2º y las diversas justificaciones pretorianas y doctrinarias. En consecuencia, y sin perjuicio de que en la Constitución se prevea que dicha cláusula refiere al artículo 76 en tanto ambos regulan cuestiones de delegación, no tratan sobre el mismo tipo de práctica delegativa. Por lo demás, la falta de precisión respecto de las delegaciones comprendidas en las sucesivas prórrogas genera una situación de falta absoluta de seguridad jurídica con relación a dicha normativa, que ha seguido su curso como si nada hubiese pasado.

Finalmente, concluir que la cláusula transitoria octava y el artículo 76 CN no versan sobre la misma delegación, permite arribar a una conclusión más grande: la delegación que se reguló a partir de 1994 a través del mentado artículo no es la delegación impropia que delineó la jurisprudencia de la Corte durante el siglo pasado. Entonces, ¿de qué delegación se trata?

II. B. 2. b. La delegación que trajo la reforma de 1994

En este marco, cabe continuar el análisis acerca del tipo de delegación sobre el que versa el artículo 76. Sobre esta cuestión han coexistido en la doctrina diversas posiciones.

En primer lugar, una postura que entiende que el artículo 76 continúa la línea jurisprudencial construida por la CSJN y, por tanto, viene a reglar la delegación impropia que la Corte ya admitía, agregando requisitos para su procedencia. Como ejemplo de este posicionamiento es posible situar a Comadira, que tiene dicho que “[c]omo excepción a la prohibición, se habilita una delegación circumscripta a ciertas materias y a una situación y, en ambos casos, ejercitable con arreglo a límites materiales y temporales. No parece dudoso, entonces, que la autorización no

⁵¹ CASSAGNE, Juan Carlos, “El nuevo criterio sobre la delegación legislativa y la caducidad de la legislación delegada preexistente a la reforma constitucional”, Buenos Aires, La Ley, Sup. Const. 2010.

*pudo sino referirse a la delegación impropia, es decir, la limitada y circumscripta que, de hecho, ya estaba vigente*⁵².

En otra perspectiva ubicamos a Alfonso Santiago y Valentín Thury Cornejo, quienes han expresado que, a su entender, la distinción entre delegación propia e impropia perimió con la reforma y que la única delegación permitida desde ese momento es la que prevé el artículo 76⁵³. Aun así, reconocen que *“en algún caso concreto puede resultar difícil determinar si estamos en presencia de una mera reglamentación de la ley o de una delegación legislativa. Así, por ejemplo, la determinación de una alícuota dentro de un máximo y un mínimo determinado por la ley del Congreso puede ser considerado reglamentación de la ley o bien una delegación legislativa”*⁵⁴. Cabe adelantar que en el presente trabajo no se sigue esta postura en tanto la Corte, como se explica a continuación, continuó receptando esta distinción en sus sentencias.

Otros postulan que la reforma constitucional importó una ruptura con la doctrina histórica de la CSJN que solo permitía, hasta ese momento, la delegación impropia. Según esta lectura, el artículo 76 crea una delegación propia permitida a través de las excepciones a la regla general de prohibición. Resulta un exponente de esta posición Bidart Campos, que ha clasificado las delegaciones luego de la reforma de la siguiente manera: *“a) la delegación excepcionalmente autorizada por el art. 76 corresponde a la ‘plena’ que antes de la reforma se hallaba implícitamente prohibida y, de haberse llevado a cabo, era inconstitucional; b) la delegación que se denominaba impropia no ha quedado prohibida, ni encuadrada en el art. 76, y puede en el futuro tener cabida como antes dentro del perímetro que le trazó la jurisprudencia de la Corte Suprema; por ende, b’) la delegación impropia no precisa que el Congreso se restrinja a las materias ni al plazo que estipula el art. 76”*⁵⁵.

En una postura similar -aunque no idéntica- es posible situar a Gelli, quien afirma que la prohibición del artículo 76 CN alcanza a la delegación propia que ya debía desecharse conforme la doctrina asentada en *“Delfino”*. Ahora bien, luego se pregunta *“¿se prohíbe del mismo modo la delegación impropia habilitada en ‘Delfino’? Todo indica que no, dado que esa sentencia se la consideró expresión de la facultad reglamentaria propia del Poder Ejecutivo”*. Empero, a diferencia de la opinión de Comadira, Gelli sostiene que la delegación impropia queda insertada en la permisión por vía de excepción dispuesta en el artículo 76 C.N, *“siempre que las bases de delegación estén establecidas”* a las que define como *“algo menos que una clara política legislativa y algo más que el bloque de legalidad”*⁵⁶ (haciendo un juego de palabras con los conceptos empleados por la Corte en los *leading cases* de la materia).

Bianchi ha sido, con el paso del tiempo, más tajante con la cuestión, al expresar, veintiún años después de la reforma, que *“los principios que la Corte Suprema aplica actualmente en materia de delegación legislativa, ¿nacen del Artículo 76 o ya existían con anterioridad? Por mucho entusiasmo que el Artículo 76 pueda producir, la respuesta es muy clara: todos los principios que la Corte Suprema aplica actualmente en materia de delegación legislativa ya existían. Habían sido elaborados, con las imperfecciones antes señaladas, en la jurisprudencia anterior a*

⁵² COMADIRA, Julio Rodolfo, “Los Reglamentos Delegados”, en *Acto administrativo y reglamento*, Ediciones Rap, 2002, p. 8.

⁵³ op. cit. SANTIAGO, Alfonso y THURY CORNEJO, Valentín, *Tratado sobre la delegación legislativa...*, p. 372.

⁵⁴ op. cit. SANTIAGO, Alfonso y THURY CORNEJO, Valentín, *Tratado sobre la delegación legislativa...*, p. 375.

⁵⁵ BIDART CAMPOS, Germán J., *Manual de la Constitución Reformada*, Buenos Aires, Ediar, 2004., t. III, p. 159.

⁵⁶ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada y anotada*, 6ta. edición actualizada y ampliada, Tomo II, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2022, p. 364/365 (comentario al artículo 76 C.N).

1994. Es cierto que los fallos analizados mencionan reiteradamente el Artículo 76, pues es la norma aplicable al caso, pero ello no quiere decir que la decisión hubiera sido diferente si este artículo no existiera. Aunque resulte antipático reconocerlo, los fallos que ha dictado la Corte en esta materia desde 1994 en adelante podrían decir lo mismo que dicen, aun cuando no existiera el Artículo 76 de la Constitución”⁵⁷.

Esta circunstancia puede observarse con suma claridad al estudiar el ya mencionado caso “*Camaronera Patagónica*”⁵⁸ que es tal vez uno de los fallos más relevantes en la materia desde la sanción del texto constitucional vigente. La realidad es que, sin perjuicio de que allí la Corte menciona el artículo 76 y hay quienes podrían alegar que la delegación que se analiza fue dictada en vigencia de la Constitución anterior, la resolución del caso se realiza a la luz de la doctrina histórica del Máximo Tribunal. En efecto, en el precedente se afirma, sin hesitación alguna, que la materia tributaria no tiene cabida entre las que podrían considerarse alcanzadas por las excepciones del artículo 76 pero luego aplica la doctrina de “*Prattico, Carmelo*”⁵⁹ -previa a la reforma- que refiere a situaciones de permisión de la delegación impropia en particulares circunstancias.

En el caso “*Camaronera*” la corte deja claro, al declarar la inconstitucionalidad de la resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura, que había establecido un tributo aduanero sin una previa y clara política legislativa determinada por el Congreso, que se encuentra prohibida la delegación del poder para *hacer la ley* (delegación propia). Luego, al admitir la posibilidad del establecimiento de una alícuota dentro de baremos mínimos y máximos, recepta la vieja doctrina de la delegación impropia, que continúa siendo permitida aún luego de la reforma constitucional.

Así, es dable considerar que la práctica jurisprudencial ha dado razón, dentro de las posturas antes reseñadas, a quienes consideraron que el artículo 76 vino a confirmar la regla de prohibición de la delegación propia que ya había establecido la doctrina de la CSJN, como es el caso de Bidart Campos o Gelli, obviamente con matices. Por otro lado, la delegación impropia continúa su curso bajo los límites de la jurisprudencia del máximo tribunal, como siempre lo ha hecho.

En este contexto, sin perjuicio de que existen tantas opiniones como autores que han estudiado la cuestión, es posible arribar a la conclusión de que más allá de la discusión académica sobre la catalogación de la delegación constitucionalizada a través del artículo 76 C.N, las categorías construidas por la Corte parecerían haber subsistido a la reforma.

El presente trabajo se sostendrá sobre la idea de que, en la práctica, la delegación impropia ha seguido su curso por fuera del mentado artículo 76 CN -que confirma la prohibición de la delegación propia- y que continúa siendo un objeto de estudio relevante en el derecho actual.

II. B. 3. La delegación que no queda comprendida en el artículo 76 CN

⁵⁷ BIANCHI, Alberto B., “La delegación legislativa: evolución y estado actual”, en Forum: Revista del Centro de Derecho Constitucional de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica Argentina, Anuario del Centro de Derecho Constitucional, EDUCA, 2015, p. 30.

⁵⁸ v. op. cit.

⁵⁹ v. op. cit.

Siguiendo las conclusiones arribadas en el apartado anterior, resta dilucidar cuáles son los tipos de delegaciones que han continuado su curso al margen del artículo 76 CN. Así, tal como se afirmó en el apartado anterior, las delegaciones impropias, esto es, la práctica de conferir cierta autoridad a un organismo determinado a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de una ley, han continuado y continúan existiendo en nuestro ordenamiento legal por fuera del mentado artículo y sus concordantes.

Ahora bien, más allá de esa gran distinción, existen otros ejemplos o criterios distintivos que vale la pena repasar a los fines de delinear concretamente cuáles son estas delegaciones subsistentes.

La primera y más palmaria división que puede hacerse con relación a las delegaciones no comprendidas en el artículo 76 CN tiene que ver con el sujeto pasivo de la delegación. Sin perjuicio de que este aspecto merecerá un desarrollo particular en el siguiente apartado, es posible afirmar que el primer recorte al campo de aplicación del artículo en cuestión tiene que ver con el sentido que se le asigne a la expresión “*Poder Ejecutivo*” (si debe entenderse como solo el Presidente o como este y sus órganos subordinados) y la inclinación o no a admitir su aplicación analógica a otros sujetos.

Por otro lado, los autores versados en el tema han ido identificando cláusulas constitucionales que permiten otro tipo de delegaciones ajenas al artículo en cuestión.

En primer lugar, aparece la delegación legislativa en los entes reguladores de servicios públicos del artículo 42 de la Constitución, a los que se les asigna una potestad regulatoria. Conforme lo entiende Gordillo, “...la prohibición del art. 76 no resulta de aplicación en el caso de estos entes. La facultad regulatoria, dentro del marco de la ley respectiva, es propia y específica de estos entes y debe considerarse separada del poder concedente. La doctrina y jurisprudencia es amplia en cuanto a las facultades que tiene la autoridad competente para reglamentar el servicio, incluso modificando las condiciones de su prestación para adecuarlo a las cambiantes circunstancias fácticas y tecnológicas”⁶⁰.

A su turno, Cassagne ha entendido, al estudiar el artículo 76 CN, que “...las excepciones que admiten la delegación de facultades legislativas están dirigidas al Presidente y no a otros entes de la Administración, como los entes reguladores, que carecen de potestades normativas originarias, porque no se puede concebir que éstos últimos ejerzan las facultades legislativas sin control alguno por parte del Congreso ni del Ejecutivo, en cuyo caso tendrían más poder que el propio Presidente como Jefe de la Administración”⁶¹. De este modo, en una interpretación diferente a la de Gordillo, en tanto el primero considera que los entes cuentan con una facultad regulatoria propia, llegan a la misma conclusión: el artículo 76 no les es aplicable, ni en su regla general prohibitiva ni en sus excepciones puntuales.

Entre las principales diferencias que presenta con la delegación del artículo 76 se destaca la permanencia de la delegación en contraste con la obligatoria transitoriedad de esta última. Por otro lado, en estos casos de delegación aflora en su máximo exponente la justificación técnica de la delegación, que suele ser uno de los principales argumentos de sus defensores y que en el

⁶⁰ GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas: Parte general*, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 1ra ed., 1a reimp., 2017, p. 8/9 del cap. XV.

⁶¹ CASSAGNE, Juan Carlos, “La delegación legislativa en la constitución argentina”, Argentina, Foro Jurídico nro. 12, 2013.

caso de los entes adquiere particular relevancia a la luz de la complejidad técnica que presentan las temáticas reguladas. Atento a estas particularidades es que esta técnica es considerada por algunos autores como una “descentralización normativa”⁶² más que como una delegación.

Estas previsiones podrían extenderse, por lo demás, a otros entes que no son propiamente los entes reguladores del artículo 42 CN pero que en algunos casos son sujetos pasivos de descentralizaciones normativas como las antes descriptas (de mayor o menor intensidad y con claras variables según si fueran creados por el Poder Legislativo o Ejecutivo). Estos son, a modo enunciativo, el Banco Central de la República Argentina (BCRA), la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP; actual ARCA), las universidades nacionales y hasta los colegios profesionales, por mencionar algunos.

Alfonso Santiago y Valentín Thury Cornejo han esbozado que hay otro tipo de delegación que aparece desde la reforma de 1994 y que no queda sometida a los límites del artículo 76 y es la delegación en los organismos supranacionales de integración regional⁶³. Sobre ello, han sostenido que “[s]e trata de un tipo de delegación legislativa vertical y no horizontal, que no está sujeta a los límites del art. 76: puede ser permanente y sin fijación de bases legislativas”⁶⁴.

Por su parte, es dable mencionar la delegación en las comisiones del Congreso, que se encuentra regulada en el artículo 79 CN⁶⁵ que respondió a otro de los objetivos centrales del núcleo de coincidencias básicas sancionado por la ley de necesidad de la reforma: la agilización del trámite legislativo⁶⁶. Este objetivo compartía apartado, no casualmente, con el artículo específico sobre delegación, como ya fue mencionado en el punto referido a la delegación en la convención constituyente de 1994 del presente trabajo. Como puntos relevantes, este tipo de delegación precisa de una mayoría agravada y es pasible de ser retomada por la Cámara delegante. Sin perjuicio de que no se le establecieron limitaciones en cuanto a las materias pasibles de delegación⁶⁷, el hecho de que deba ser aprobada por una mayoría absoluta del total de los miembros de la Cámara delegante muestra que también se trata de un instituto restringido y ciertamente delicado.

Por último, es preciso referirse al artículo 75, inciso 32 (ex art. 67, inciso 28), de la Constitución conocido como la cláusula de los poderes implícitos del Congreso, que le permite hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en práctica todas las competencias asignadas al Poder Legislativo y al Gobierno Nacional en general.

⁶² op. cit. SANTIAGO, Alfonso y THURY CORNEJO, Valentín, *Tratado sobre la delegación legislativa...*, p. 477.

⁶³ En el artículo 75, inciso 24, 1er párrafo se dispone: “Aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes.”

⁶⁴ op. cit. SANTIAGO, Alfonso y THURY CORNEJO, Valentín, *Tratado sobre la delegación legislativa...*, p. 337.

⁶⁵ El artículo 79 establece: “Cada Cámara, luego de aprobar un proyecto de ley en general, puede delegar en sus comisiones la aprobación en particular del proyecto, con el voto de la mayoría absoluta del total de sus miembros. La Cámara podrá, con igual número de votos, dejar sin efecto la delegación y retomar el trámite ordinario. La aprobación en comisión requerirá el voto de la mayoría absoluta del total de sus miembros. Una vez aprobado el proyecto en comisión, se seguirá el trámite ordinario”.

⁶⁶ Cfr. artículo 2º, punto g, de la ley 24309.

⁶⁷ Sobre la utilización de la delegación en Comisiones en materia tributaria, ver “La delegación legislativa en materia tributaria en las comisiones del Congreso Nacional”, de Vivacqua, L. E., 2016, Trabajo Final Integrador de Maestría en Derecho Tributario de la Universidad Católica Argentina, Facultad de Derecho. Disponible en: [<https://repositorio.uca.edu.ar/handle/123456789/222>].

Esta disposición permite, para algunos, la delegación de competencias en sujetos ajenos al Poder Ejecutivo, entre los que se destaca el Poder Judicial, pero también puede alcanzar otras personas jurídicas del derecho público como los entes descentralizados (aunque dependiendo de la interpretación que se asigne, se puede considerar que estos quedan alcanzados por una concepción amplia del concepto Poder Ejecutivo del art. 76 CN) o incluso otros sujetos constitucionales como el Consejo de la Magistratura o el Ministerio Público, entre otros. Esta postura viene aparejada, como puede observarse, de la idea de que el artículo 76 es de aplicación exclusiva al Presidente de la Nación o, a lo sumo, a este y la administración pública central, es decir, sus órganos jerárquicamente subordinados.

Siguiendo esta línea, cualquier norma delegativa emanada del Congreso -que no se enmarque en el artículo 76 CN- encontraría sustento únicamente en la cláusula de los poderes implícitos, en tanto no hay en el artículo 75 ninguna otra facultad conferida que permita explícitamente delegar para llevar a cabo sus funciones (sin perjuicio de la posibilidad de considerar que la delegación impropia continúa encontrando respaldo en el artículo 99, inciso 2° CN).

Ahora bien, esto no implica que el Congreso pueda arrogarse competencias que no le fueron constitucionalmente asignadas sino que le permite buscar aquellas herramientas necesarias para poner en ejercicio las efectivamente atribuidas o las que puedan derivarse de las expresamente conferidas. Para comprender esto es preciso remitirse al origen de la cláusula que es, como sucede con gran parte de nuestra Constitución, su par de los Estados Unidos. En efecto, la Constitución norteamericana contiene la llamada *necessary and proper clause*⁶⁸ (cláusula de los poderes necesarios y adecuados) que, conforme ha desarrollado Bianchi, “[e]l fundamento de esta cláusula fue explicado por James Madison al redactar uno de los artículos que junto a los de Hamilton y Jay conformaron luego los *Federalist Papers* más conocidos entre nosotros como *El Federalista*. Allí, en el n° 44, Madison dice con toda claridad que ‘Ningún axioma está más claramente establecido en derecho y razón como aquel según el cual en cualquier caso que un fin debe cumplirse, los medios para ello están autorizados; siempre que un poder general es otorgado para hacer algo, cada poder (facultad) particular para llevarlo a cabo está incluido’”⁶⁹.

En este marco es claro que este artículo no extiende las competencias del Congreso ni le permite sobrepasar los límites de la competencia de los restantes poderes, sino que le confiere al Legislativo la facultad de arbitrar los medios que considere necesarios en cada momento para llevar a cabo los cometidos que el constituyente le ha impuesto. Así lo ha sostenido históricamente la CSJN, al expresar que “[d]ado un poder por la Constitución, los medios necesarios para llevarlos a cabo se juzgan siempre implícitos y el alcance de los mismo es que el Congreso tenga todas las atribuciones que sean necesarias y convenientes para hacer efectivos los poderes que le han sido conferidos de una manera expresa; que en ella no se concede ninguna facultad nueva y que su objeto es remover toda incertidumbre de que los medios para

⁶⁸ v. artículo I, sección 8 de la Constitución de los Estados Unidos, que versa: “El Congreso tendrá facultades (...) Para elaborar todas las leyes que sea necesario y propio tener a fin de poner en práctica las precedentes facultades, así como todas aquellas que en virtud de esta Constitución le puedan haber sido conferidas al Gobierno de los Estados Unidos o a cualquiera de los departamentos o los funcionarios del mismo” (traducción obtenida del sitio web oficial del US Department of State, disponible en [<https://www.state.gov/wp-content/uploads/2020/05/SPA-Constitution.pdf>]).

⁶⁹ BIANCHI, Alberto B., “Algunas notas sobre los poderes implícitos del Gobierno”, Argentina, *El Derecho Constitucional*, Tomo 00/01-398, 2001, p. 1.

poner en ejercicio todos los poderes concedidos de una manera expresa están comprendidos en la concesión"⁷⁰.

Resulta importante no perder de vista que el límite en la selección de estos medios implícitos para llevar a cabo fines constitucionales estará dado, en todos los casos, por el principio de razonabilidad contenido en el artículo 28 CN, de modo que no se distorsione o restrinja derechos y garantías constitucionales⁷¹. Del mismo modo, la finalidad que persiga el ejercicio de los poderes implícitos por parte del Congreso de la Nación debe coincidir con las que la Constitución le asigna a ese poder⁷².

En palabras de la Corte, "[d]ecir poderes implícitos es, en suma, decir poderes imprescindibles para el ejercicio de los expresamente concedidos, esto es, atribuciones que no son sustantivas ni independientes de estos últimos sino auxiliares y subsidiarias"⁷³.

Cabe concluir que existen, a lo largo y ancho de nuestro sistema jurídico, muchas más prácticas delegativas que la contenida en el artículo 76 de la CN. La delegación se constituye así en una herramienta práctica utilizada por el Congreso para llevar a cabo su gran cantidad de cometidos y que, por lo visto hasta aquí, el caso en que la Constitución la busca limitar con mayor celosía es cuando esta recae en cabeza del Presidente de la Nación.

II. C. El sujeto pasivo de la delegación

El sujeto activo de la delegación, claro está, es en todos los casos el Congreso de la Nación, en tanto es el titular de la potestad legislativa.

Ahora bien, en lo que al sujeto pasivo respecta, es posible identificar una serie de situaciones diferentes que implican, a su vez, tratamientos jurídicos diferenciados. A modo enunciativo, la delegación puede recaer (no en el sentido de afirmar que sea legítima, sino que ha sido realizada en la práctica o receptada por la doctrina) en: a) el PEN en sentido estricto, es decir, en la figura del Presidente de la Nación; b) los órganos jerárquicamente subordinados al PEN, integrantes de la administración central; c) los entes autárquicos o autónomos, con distintos niveles de independencia, creados por el PEN o por el Congreso, ubicados en la Administración descentralizada; d) sujetos públicos no estatales, como los colegios profesionales; y e) el Poder Judicial de la Nación y, en particular, su titular, es decir, la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Antes de la regulación constitucional de la delegación, Bianchi sostenía que "[n]uestras reglas sobre el particular [la delegación] no están escritas en forma de código, sino que son tan sólo una elaboración jurisprudencial. De modo que el Congreso, en principio, no tiene limitaciones constitucionales, ni legales, para convertir en sujeto de delegación a la persona u órgano que considere conveniente"⁷⁴.

Veamos entonces el escenario posterior a la reforma.

⁷⁰ CSJN, Fallos: 104:73, "*Ferrocarril Central Argentino contra Municipalidad del Rosario*" del 31/03/1906.

⁷¹ SPOTA, Alberto, "Límites y alcances del ejercicio de los poderes implícitos del Congreso de la Nación en relación a la forma republicana de gobierno", Buenos Aires, Lecciones y Ensayos, nro. 76, 2001, p. 153.

⁷² op. cit. SPOTA, Alberto, "Límites y alcances...", p. 155.

⁷³ CSJN, Fallos, 318: 1967, "*Peláez, Víctor s/ hábeas corpus preventivo*", del 19/10/1995 (considerando 9°).

⁷⁴ op. cit. BIANCHI, Alberto B., *La delegación legislativa*, p. 228.

II. C. 1. El sujeto pasivo de la delegación en el artículo 76

El artículo 76 comienza con una regla general de prohibición de la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo. Como ya se ha dicho, nuestra Constitución concibe al Poder Ejecutivo como un poder unipersonal en cabeza de un funcionario al que llama Presidente, que puede luego valerse de una estructura administrativa para llevar a cabo sus cometidos pero que no integra, en sentido estricto, el Poder Ejecutivo. Así expuesta, la regla pareciera sumamente clara, pero no lo es. En la práctica, la doctrina se ha dividido entre quienes comprenden que el artículo 76 se refiere al Poder Ejecutivo en sentido estricto, esto es, solo el Presidente de la Nación, y quienes lo interpretan de un modo más amplio, admitiendo que podría incluir a los órganos de la administración, con matices en cuanto a los posibles sujetos pasivos, en el segundo caso.

La postura de interpretación restrictiva se basa en la conjugación de tres artículos de la Constitución: el 76, que prohíbe la delegación legislativa y aclara que es en cabeza del Poder Ejecutivo; el 87, que define al Poder Ejecutivo como un poder compuesto por una persona que ostenta el cargo de Presidente de la Nación; y, por último, el 100, inciso 12, que establece que el Jefe de Gabinete debe refrendar los decretos delegados⁷⁵. Sobre este último artículo, cabe aclarar que lo que aquí interesa es el uso del término decreto, que es ni más ni menos que el tipo de reglamento que dicta el Presidente de la Nación, por lo que de ello se deriva que el único que podría dictar una norma delegada pasible de ser refrendada es el Presidente.

Como exponente de la postura estricta, García Lema ha sostenido que el artículo 76 CN “*ha querido prohibir toda delegación legislativa que no fuese realizada en cabeza del Poder Ejecutivo, admitiéndola exclusivamente a su respecto, como modo de excepción para los casos previstos y ejecutable bajo las reglas establecidas*”⁷⁶, lo que ha fundamentado explicando, en apretada síntesis, que el hecho de que la Constitución requiera un refrendo del Jefe de Gabinete al decreto delegado (cfr. art. 100, inc. 12 CN) importa que la norma por la que debe canalizarse la delegación es, en efecto, un decreto emanado del Presidente y no otro tipo de reglamento. Además, argumentó que esta interpretación va en línea con el objetivo de la constituyente de atenuación del presidencialismo y la conformación de un nuevo sistema de relaciones entre el Ejecutivo y el Legislativo.

Gelli ha sostenido, en similar sentido, que “*a tenor del Art. 76 -en los casos de excepción previstos- solo cabe la delegación en el presidente de la Nación. Ello así por interpretación concordante de los Arts. 87 (...) y el 100, inciso 12*”. Ahora bien, más allá de lo concretamente normativo, realiza un repaso de las delegaciones efectivamente realizadas por el Congreso y destaca que ha efectuado, luego de la reforma, delegaciones en el Jefe de Gabinete (por ejemplo, la delegación efectuada en la ley de presupuesto 2005). Así, finalmente concluye que “[n]o obstante las expresiones que lucen en el Art. 76 de la Constitución referidas a los términos en que se admite la delegación en el ‘Poder Ejecutivo’, lo cierto es que la Corte Suprema ha admitido la delegación de segundo grado y la subdelegación de facultades bajo condición, en

⁷⁵ CASTRO VIDELA, Santiago M. y MAQUEDA FOURCADE, Santiago, “La subdelegación en la regulación económica”, La Ley, t. 2011-A, pp. 753-774, Argentina, 2011, p. 6.

⁷⁶ op. cit. GARCÍA LEMA, Alberto M., “La delegación legislativa y la cláusula...”, p. 4.

este caso, de que esté autorizado en la ley delegante de modo expreso y, en ocasiones, de manera implícita”⁷⁷.

En una postura similar, tal vez un tanto más cerrada que Gelli, es posible ubicar a Cassagne, que hace hincapié en que tanto la prohibición como las excepciones de permisión alcanzan únicamente a la figura del Presidente y no otros entes de la administración que no poseen potestad normativa originaria⁷⁸.

En la misma vereda se sitúa Fabián Canda, que hace un análisis profundo de la cuestión y concluye, con base en una serie de criterios, que la delegación del artículo 76 CN únicamente puede recaer en cabeza del Presidente. En efecto, explica que: i) la regla surge del propio texto del artículo; ii) que las excepciones a la regla de prohibición son regladas en cuanto a que proceden, conforme lo explícitamente establecido, en cabeza del Presidente y que, por lo demás, la interpretación de excepciones debe ser estricta; iii) que esta interpretación es coherente con el rol del Presidente como responsable del Poder Ejecutivo Nacional; iv) que cuando la Constitución establece las competencias del PEN lo hace en favor del Presidente y no incluye otras figuras como el jefe de gabinete; v) que este es un aspecto con relación al cual la Constitución modificó la práctica delegativa previa a la reforma; vi) que la interpretación pone en juego el también, el “*principio de corrección constitucional*”, con arreglo al cual cuando la Constitución establece una atribución a favor de determinado órgano es éste y ningún otro el que debe ejercerla; vii) que esto va en línea con la atenuación del presidencialismo en tanto se consagran excepciones que solo pueden ser ejercidas por el Presidente y no por sus órganos subordinados; viii) que la postura se confirma con la idea de que -cfr. el art. 100, inc. 12- las normas delegadas serán decretos que solo son emitidos por el Presidente; ix) que por los mismos motivos la potestad delegativa tampoco podría ser subdelegada por el Presidente; x) y que, finalmente, tampoco cabe ubicar la competencia para delegar en sujetos distintos del Presidente como un poder implícito del Congreso -cfr. art. 75, inc. 32- en tanto es una competencia expresamente reglada por el Constituyente en el artículo 76.⁷⁹

Por otro lado, autores como Comadira, contemplan la posibilidad de una interpretación más amplia de estas previsiones constitucionales. En tal sentido, ha sostenido que *“aun cuando la cuestión es, por cierto, dudosa, me inclino a pensar que cuando la delegación es viable –en las materias y en la situación ya consideradas– ella procede no sólo a favor del Poder Ejecutivo, sino, también, de los entes jurídicamente descentralizados creados por ley del Congreso en ejercicio de sus facultades constitucionales, sea que éstas se justifiquen en razón de la materia administrativa específicamente asignada por la Constitución al Congreso, o bien por involucrar la reglamentación de derechos individuales. Es cierto que la Constitución supone la inexorable participación del presidente en el dictado de las normas delegadas, en tanto prescribe en su Artículo 100, inciso 12, primer párrafo, que compete al jefe de Gabinete de Ministros el refrendo de los decretos que ejerzan las facultades delegadas por el Congreso. Esta previsión sólo implica, sin embargo, en esta postura interpretativa, que, cuando la delegación se realiza a favor del Poder Ejecutivo y éste la ejerce, el decreto pertinente debe ser refrendado por el jefe de*

⁷⁷ op. cit. GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada*, Tomo II, p. 365/367.

⁷⁸ op. cit. CASSAGNE, Juan Carlos, “La delegación legislativa en la constitución argentina”, postura ya reseñada en el apartado II.B.3.

⁷⁹ CANDA, Fabián O., “Perfiles constitucionales de la delegación legislativa (materias y sujeto pasivo de la delegación en un fallo de la sala I del Fuero Contencioso administrativo)”, Argentina, *El Derecho*, Tomo 2001/2002-139, 2001, p. 4.

*Gabinete, pero no significa que el decreto deba ser la única fuente posible de normas delegadas*⁸⁰. Así, el doctrinario entiende, a diferencia de los autores antes reseñados, que la cuestión del refrendo del jefe de gabinete sea determinante para la designación del sujeto pasivo. En esa misma línea, agrega que limitar la delegación solo en cabeza del Presidente iría en contra del objetivo de la reforma constitucional de atenuar el presidencialismo.

Santiago y Thury Cornejo analizan el tema en extenso en su Tratado y concluyen, en una postura más pragmática y enfocada en la realidad legislativa, que *“un régimen funcional de la delegación legislativa debe contemplar, dentro de determinados límites, la posibilidad de la delegación de facultades legislativas en el Presidente, en el Jefe de Gabinete y los Ministros del Poder Ejecutivo, en organismos administrativos centralizados, en entes descentralizados, en personas públicas no estatales, en algunas entidades privadas y también en el Poder Judicial, en el Ministerio Público y en los gobiernos provinciales y municipales”*.⁸¹ Es posible observar que los autores priorizan la efectiva experiencia legislativa en materia de delegación en lugar de atenerse a la interpretación de las cláusulas constitucionales pertinentes. Para ello, toman en consideración tanto las leyes delegativas que han contemplado otros sujetos pasivos, como ser el jefe de gabinete, así como la jurisprudencia de la Corte que admitió delegaciones de segundo grado.

Haciendo un balance de las opiniones reseñadas, resulta claro que la Constitución es clara en cuanto a que el sujeto pasivo de la delegación sobre la que versa el artículo 76 CN es el Presidente de la Nación. En efecto, es bien sabido que cuando la letra de la norma es clara no es preciso buscar herramientas exegéticas que tuerzan su sentido, sino que se debe velar por una interpretación literal, siempre que no entre en conflicto con otras disposiciones. Así, la interpretación armónica de los artículos 76, 87 y 100, inciso 12, de la Constitución llevan, indefectiblemente, a esta conclusión.

Sin perjuicio de ello, es preciso no perder de vista el conflicto que se produce entre esta interpretación y la práctica legislativa y judicial que plantean los últimos autores reseñados. Empero, no considero que la solución a este contrapunto sea otorgar una interpretación al artículo 76 que exceda su propia letra o busque aplicarlo de forma analógica a situaciones que no contempla explícitamente. En efecto, a lo largo de este trabajo se ha buscado demostrar que existen otras formas delegativas por fuera del artículo 76 CN y que tienen otros límites y reglas, principalmente de fuente jurisprudencial.

A partir de esta idea, resulta imperioso estudiar dos fenómenos que escapan la regla general de delegación en cabeza del Presidente establecida en el mentado artículo: la subdelegación y la delegación de segundo grado.

II. C. 2. La delegación impropia y la subdelegación

La cuestión de la subdelegación ha sido ampliamente tratada en la doctrina y, en particular, cuenta con algunos lineamientos concretos delimitados por la Corte Suprema.

⁸⁰ op. cit. COMADIRA, Julio Rodolfo, “Los Reglamentos Delegados”, p. 12.

⁸¹ op. cit. SANTIAGO, Alfonso y THURY CORNEJO, Valentín, *Tratado sobre la delegación legislativa*, p. 439.

Spisso ha sostenido que, conforme su interpretación del artículo 76 CN, la intencionalidad de la constituyente ha sido prohibir la toda delegación legislativa que no fuere en cabeza del Poder Ejecutivo, que debe ser ejercida por decreto refrendado por el Jefe de Gabinete, en tanto si se subdelegase una potestad delegada en organismos inferiores de la Administración ello importaría soslayar el procedimiento previsto en la Constitución que permite el control de la Comisión Bicameral Permanente⁸².

Sobre este punto, desde la posición contraria, Santiago y Thury Cornejo explican que no necesariamente se soslaya el procedimiento de control parlamentario en tanto “*el acto del Poder Ejecutivo que decide la subdelegación deberá ser refrendado por el jefe de Gabinete, a quien se le deberá enviar la normativa dictada por el órgano subdelegado, para su posterior envío a la Comisión Bicameral Permanente*” y aseguran que esta postura garantiza “*respeto a la normatividad constitucional, funcionalidad gubernativa, control legislativo*” y que evita “*un innecesario recargo de la actividad normativa del presidente*”.⁸³

Como en todas las cuestiones que se han traído a colación, conviven posturas doctrinarias a favor y en contra, con diversos argumentos. En este caso, las opiniones de la doctrina encuentran un límite en la jurisprudencia de la Corte, que, como última intérprete de la Constitución, ha trazado los requisitos que se deben seguir para que la subdelegación legislativa sea legítima. Sin perjuicio de ello, tampoco es posible afirmar que la cuestión se encuentre absolutamente zanjada en tanto la doctrina de la CSJN al respecto es susceptible de interpretaciones diversas y su aplicación puede variar en cada caso concreto. Veamos.

En 1940 la Corte resolvió el caso “*Cardinale, Alfonso c. Nación Argentina*”⁸⁴ donde se cuestionaba una multa impuesta por el jefe la Delegación de la Dirección General de Impuestos a los Réditos de Tucumán, alegando la inconstitucionalidad del decreto que delegaba en las delegaciones locales de tal Dirección las funciones que, según consideraba el actor, eran exclusivas del Gerente General de dicha repartición. La multa respondía al pago extemporáneo del impuesto a los réditos durante una serie de períodos. Para resolver, la CSJN debió analizar el artículo 5 de la ley 11683 entonces vigente y su decreto reglamentario en cuanto a las facultades del Gerente General y la posibilidad de delegarlas en las reparticiones locales, resolviendo favorablemente a la constitucionalidad de la norma reglamentaria. En ese sentido, concluyó que “[n]o se trata de una delegación de facultades privativas de un Poder a otro Poder, ni siquiera de una delegación de funciones regladas por una ley de una repartición a otra repartición por el solo arbitrio del Poder Administrador; se trata, por el contrario, de una substitución expresamente autorizada por la ley en vista del mejor servicio público y previa iniciativa del Consejo de la ‘entidad autónoma’ que ella ha creado con los recaudos, capacidades y facultades necesarias para su eficacia”⁸⁵.

Puede observarse cómo la CSJN comienza a delinear la diferencia entre la delegación administrativa, que se manifiesta en este caso en una desconcentración territorial de competencias, y las delegaciones entre poderes, haciendo hincapié en la existencia de una norma de rango legal que permite la delegación de las facultades bajo estudio. En resumen, validó una situación de subdelegación dispuesta por el artículo 53 del decreto reglamentario de las leyes 11682 y 11683 que facultaba a las delegaciones de la Dirección del Impuesto a los

⁸² SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2019, Cap. XI.9.2., p. 345.

⁸³ op. cit. SANTIAGO, Alfonso y THURY CORNEJO, Valentín, *Tratado sobre la delegación legislativa*, p. 455.

⁸⁴ Fallos: 188:488

⁸⁵ v. considerando V.

Réditos a resolver sobre estimaciones de oficio, monto, pago y ejecución del impuesto y aplicación y cobro de multas, por entender que fue establecida dentro de las facultades conferidas al PEN por dichas leyes.

Esta doctrina fue reiterada en 1942, al resolver “*García, Ignacio c. Fisco Nacional*”⁸⁶ y en 1943 en el caso “*Rosello, Antonio c. Dirección General del Impuesto a los Réditos*”⁸⁷ donde la CSJN consideró ya resuelta la cuestión de las multas tributarias impuestas por los jefes de las reparticiones locales de la entonces DGI, con cita del fallo antes reseñado.

En 1959, la Corte dictó el fallo “*Lares*”⁸⁸ en el que se discutía la legitimidad de una multa impuesta al actor por la violación de las resoluciones ministeriales que establece precios máximos para la venta de carne vacuna. En concreto, la ley 13906 facultaba al PEN a delegar total o parcialmente en los funcionarios que determine, las atribuciones que le habían sido conferidas por medio de las leyes 12830 y 12983, a los fines de cumplir con la legislación del agiotaje. Así, la CSJN tuvo por válida la subdelegación de las competencias conferidas por el Ejecutivo a órganos administrativos, a los efectos del cumplimiento de la legislación sobre agiotaje. Explicó que las leyes represivas del agiotaje constituían una legislación de policía federal dictada por el Congreso en ejercicio de las atribuciones que le confería el entonces artículo 67, inciso 16, de la Constitución Nacional y que el PEN no extralimitó sus facultades de reglamentación al dictar el decreto que subdelegó competencias en jurisdicciones locales. Aquí puede observarse un caso de convalidación de la subdelegación en el que esta estaba expresamente prevista en la norma delegante.

En 1987, la Corte se expidió en el caso “*Conevial Sociedad Anónima Constructora, Indus. Com. Inm. y Finan. c/ Estado Nacional (A.N.A.) s/ repetición*”⁸⁹ en el que se controvertió la legitimidad de resoluciones conjuntas de los ministerios de Comercio e Intereses Marítimos y de Industria y Minería, en las que se establecía una elevación del cinco (5%) al cuarenta y ocho por ciento (48%) de los derechos de importación de mercaderías incluidas en una determinada posición arancelaria. Dicha potestad de establecer y modificar derechos de importación había sido delegada por el Congreso mediante el artículo 3° de la ley 20545 en el Poder Ejecutivo y subdelegada por este en el Ministerio de Economía mediante decreto 751/74. En adhesión a esta circunstancia, no fue tal ministerio el que dictó la resolución cuestionada sino los inicialmente mencionados.

La delegación analizada permitía al PEN efectuar una modificación general en la Nomenclatura Arancelaria y de Derechos de Importación, pudiendo delegar el ejercicio de tal facultad en los ministerios correspondientes y con pautas explícitas para la elevación de los derechos, entre las que se destaca un límite cuantitativo fijado en el triple del derecho más alto existente al momento y el deber de informar al Congreso trimestralmente sobre el uso de las facultades delegadas.

Para resolver, la Corte recordó los lineamientos establecidos en “*Laboratorios Anodia S.A. c. Nación*”⁹⁰ sobre delegación legislativa y consideró que las pautas de política legislativa se

⁸⁶ CSJN, Fallos: 192:229, “*García Ignacio c/ Dirección General del Impuesto a los Réditos*” del 13/04/1942.

⁸⁷ CSJN, Fallos: 197:133, “*Rosello, Antonio v. Dirección General del Impuesto a los Réditos*” del 25/10/1943.

⁸⁸ CSJN, Fallos: 243:276, “*Lares, Gabino Alberto*”, sentencia del 10/04/1959.

⁸⁹ CSJN, Fallos: 310:2193, “*Conevial Sociedad Anónima Constructora, Indus. Com. Inm. y Finan. c/ Estado Nacional (A.N.A.) s/ repetición*” del 29/10/1987

⁹⁰ CSJN, Fallos: 270:42, “*Laboratorios Anodia S.A. c/ Nación*” del 13/02/1968

encontraban suficientemente cumplidas en la ley delegante 20545⁹¹. Por otro lado, sentenció que *“las normas cuya validez se ha declarado no importaron una delegación propia de facultades legislativas sino un ejercicio, condicionado y dirigido al cumplimiento de las finalidades requeridas por el legislador, de una actividad normativa circumscripta a los límites de la ley en la que se encuentra su fuente (Fallos: 286:325)”*.⁹²

En cuanto a la cuestión de la subdelegación, no se refirió a la validez o no del propio hecho de que las facultades hayan sido subdelegadas, lo cual estaba explícitamente previsto en la ley delegante⁹³, sino al hecho de que el ejercicio de la facultad delegada haya sido llevado a cabo por dos ministerios distintos del que el PEN consignó en el decreto por el que se efectuó la subdelegación. Sobre ello, la Corte repasó que la organización de los ministerios y sus carteras había variado desde el dictado del decreto y que por ley en sentido formal (ley 22450) se habían redistribuido las competencias que antes concentraba el Ministerio de Economía.

Así, concluyó que la competencia para dictar las resoluciones conjuntas impugnadas no se derivó de una delegación de competencias por parte del PEN mediante el decreto 751/74 sino que les fue asignada de forma directa a partir del dictado de la ley 22450 y, con base en ello, rechazó el agravio respecto de la falta de competencia. Resulta interesante destacar que este caso, que inicialmente se presenta como uno de subdelegación de competencias legislativas, resulta ser cuando la Corte lo analiza en profundidad, uno de delegación de segundo grado directamente realizada por el Congreso en cabeza de los ministerios, a lo que el máximo tribunal otorga total validez. Ello, sin perjuicio de que en las resoluciones conjuntas se había invocado explícitamente como antecedente para fundamentar la competencia ejercida al decreto 751/74.

Ahora bien, la Corte deja entrever que la cuestión de la competencia para dictar las resoluciones no surgía con claridad ni de forma tan evidente al estudiar la cuestión en tanto al momento de imponer las costas lo hace en el orden causado, utilizando la clásica leyenda de que en razón de la naturaleza de las cuestiones debatidas, la parte actora pudo haberse creído con derecho a sostener su posición.⁹⁴

Al dictar el fallo *“Compañía Azucarera y Alcohólica Soler S.A. c/ Estado Nacional (Ministerio de Economía)”*⁹⁵ la Corte tuvo por válida una subdelegación del PEN por vía de decreto de una competencia delegada en la medida que la ley delegante lo autorizaba (ley 20524) y había un acto expreso que lo ordenaba (decreto 673/77). Así, convalidó la resolución 1132/79 de la Secretaría de Estado de Comercio y Negociaciones Económicas Internacionales mediante la que se reglamentó el prorrateo de las cuotas de producción para exportación que efectúan los ingenios azucareros. Es posible observar cómo, en el caso, el análisis de la subdelegación se limita a la identificación de su permisión expresa en la norma delegante. La subdelegación era válida porque el Congreso la había previsto al delegar la facultad.

⁹¹ v. considerandos 5º y 6º.

⁹² v. considerando 7º.

⁹³ El artículo 3º de la ley 20545 establecía: *“Facúltase al Poder Ejecutivo a efectuar la modificación general de la Nomenclatura Arancelaria y de Derechos de Importación (NADI), pudiendo delegar el ejercicio de dichas facultades en los ministerios correspondientes, conforme a los siguientes criterios (...)”*

⁹⁴ v. último párrafo del Considerando 12.

⁹⁵ CSJN, Fallos: 311:1617, *“Compañía Azucarera y Alcohólica Soler S.A. c/ Estado Nacional (Ministerio de Economía)”*, sentencia del 23/08/1988.

En 1988, la Corte remitió al dictamen fiscal en los autos “Verónica S.R.L. s/ apelación ley 20.680”⁹⁶ donde se debatía la legitimidad de una multa impuesta a la empresa actora por infringir un régimen de control de precios establecido por el Secretario de Comercio, dictado en el marco de la ley de abastecimiento 20680. La actora alegaba que la Secretaría de Comercio carecía de facultades reglamentarias, que recaen exclusivamente en cabeza del Presidente de la Nación (cfr. el entonces art. 86, inciso 2, CN).

En el mentado dictamen, el Dr. Juan Octavio Gauna repasó que la ley de abastecimiento le confería una serie de atribuciones al Poder Ejecutivo, así como la posibilidad de ejercerlas por sí o a través de los funcionarios u organismos que éste determine. Explicó, a su vez, que en el marco de tales competencias el PEN dictó el decreto 429/82 a través del cual otorgó a la Secretaría de Comercio dependiente del Ministerio de Economía el carácter de órgano de aplicación y juzgamiento de la ley 20680 y que, en el contexto de tales competencias, el Secretario de Comercio dictó una resolución a través de la cual implementó un régimen de precios, disponiendo que su incumplimiento conllevaría la aplicación de las sanciones dispuestas en la ley de abastecimiento.

Remitiendo a Fallos: 286:325⁹⁷, recordó que la expansión de la actividad del Estado importa la permisión de una *“controlada y limitada delegación de facultades, sin perjuicio del principio de la división de poderes, ya que el Congreso no pierde la titularidad de su poder”*, agregando que se trata de *“una apertura que el Congreso hace en favor del Reglamento, de áreas inicialmente reservadas a la Ley, extendiendo la potestad reglamentaria más allá del ámbito ordinario, pero con carácter ocasional, teniendo en miras una regulación concreta, habilitando al Ejecutivo caso por caso, sin quebrar por ello el principio constitucional de subordinación del Reglamento a la Ley”*⁹⁸.

En lo que aquí interesa particularmente, sostuvo que dichas delegaciones legislativas han sido admitidas no sólo en favor del PEN sino también de entes descentralizados creados por el Congreso y de órganos integrantes de la Administración centralizada⁹⁹ con la salvedad de que no resulta lícito que el PEN sustituya al legislador y dicte, por vía reglamentaria, la ley previa que requiere la garantía constitucional del artículo 18 de la Constitución Nacional.

En este contexto, atendiendo a la jurisprudencia existente en ese momento sobre delegación legislativa, concluyó que carecía de fundamento el planteo de inconstitucionalidad sustentado en que el PEN no podía subdelegar las facultades atribuidas por el Congreso. Así, sostuvo que si se admite que el PL habilite al PEN a reglamentar pormenores de las normas en materias que están reservadas al Congreso y, además, se admite la constitucionalidad de hacer lo mismo en cabeza de órganos y entes administrativos, no es posible sostener que el Congreso no pueda facultar al PEN y *“en la misma ley [le] atribuya la posibilidad de transferir esa función a un organismo dependiente”*¹⁰⁰. A esto, agregó que esta posibilidad se justifica aún más cuando la delegación está fundada en la especialidad de la materia y la mayor celeridad del poder administrador para dar una respuesta a la circunstancia que la exige.

⁹⁶ CSJN, Fallos: 311:2339, “Verónica S.R.L. s/ apelación ley 20.680” del 17/11/1988

⁹⁷ CSJN, Fallos: 286:325, “Banco Argentino de Comercio c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” del 20/09/1973.

⁹⁸ v. pto. IV del dictamen.

⁹⁹ En este punto, cita el precedente de la CSJN, Fallos: 307:1643, “Dirección Nacional de Recaudación Previsional c/ Moure Hnos. y Cía. S.A.I.C.F.” del 10/09/1985.

¹⁰⁰ v. pto. IV del dictamen.

En suma, el dictamen permite extraer una serie de pautas sobre la subdelegación legislativa. Primero, se concluye que la jurisprudencia de la CSJN en la materia no indica que la práctica sea inconstitucional. De ello, se deriva que el Congreso, al decidir delegar una facultad, puede habilitar en la misma norma al PEN a subdelegarla. Hace referencia, en este punto, al principio establecido en el artículo 3° de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo -ley 19549- según el cual la delegación siempre requiere una expresa autorización normativa. Por otro lado, indica que la Administración puede, en este marco, y con la habilitación legislativa pertinente, seleccionar el órgano idóneo para reglamentar la materia de la que se trate y, además, retomar la iniciativa cuando lo considere, manteniendo en todo momento responsabilidad sobre lo reglado.

Por lo demás, el procurador concluye que no se observa una violación a la garantía del artículo 18 de la Constitución, que la ley delegante prevé una clara política legislativa que fue integrada por la reglamentación administrativa, propiciando el rechazo del recurso extraordinario.

El precedente reseñado es el primer caso en el que la Corte esboza una suerte de requisitos de procedencia de la subdelegación, siendo el más relevante el de habilitación expresa en la norma delegante para subdelegar.

El mismo año, la Corte dictó “*Cerámica San Lorenzo*”¹⁰¹ en el que, nuevamente por remisión al dictamen, se convalida una subdelegación, en este caso en materia sancionatoria. Cabe aclarar que en el dictamen se establece que la reglamentación en pugna había sido dictada en uso de facultades propias del Ejecutivo, conforme el entonces artículo 86, inciso 2, empero se aclara que las conductas a sancionar habían sido correctamente previstas en la ley y que no causaba un gravamen constitucional que el PEN determine las circunstancias específicas que completaban el marco de la prohibición en materia de abastecimiento. Ahora bien, luego aclara que “*la delegación por el Poder Legislativo se encuentra delimitada en un ámbito cierto que es el de la reglamentación del abastecimiento de bienes y servicios (...) es decir no se ha producido la transferencia de potestades privativa del legislador en el Poder Administrador*” y, en cuanto a la subdelegación, sostuvo que la ley 20680 admitía explícitamente la delegación de la facultad conferida.

Ahora bien, años más tarde, al resolver “*Czerniecki Julio Héctor s/ apela multa*”¹⁰², la CSJN trae el fallo “*Verónica SRL*”¹⁰³, explicando que “*no suscita reparo que las atribuciones especiales que el Congreso otorgue al Poder Ejecutivo para dictar reglamentos delegados o de integración, pueda éste subdelegarlas en otros órganos o entes de la Administración Pública, siempre que -como en el caso- la política legislativa haya sido claramente establecida (Fallos: 311:2339)*”, dejando como requisito para la subdelegación únicamente el establecimiento de una política legislativa clara y omitiendo la cuestión de la autorización expresa en la ley delegante.

Cabe destacar que sin perjuicio de que “*Czerniecki*” data de una fecha posterior a la reforma constitucional de 1994, versaba sobre hechos acontecidos en vigencia de la Constitución anterior¹⁰⁴. En el caso, la Corte convalida la subdelegación en el SENASA por conducto del

¹⁰¹ CSJN, Fallos: 311:2453, “*Cerámica San Lorenzo I.C.S.A. s/ apelación multa 20.680*”, sentencia del 01/12/1988.

¹⁰² CSJN, Fallos: 318:137, “*Czerniecki, Julio Héctor s/ apela multa*” del 23/02/1995.

¹⁰³ v. nota al pie nro. 41

¹⁰⁴ Aunque el fallo no especifica el momento de comisión de la presunta infracción, la sanción impugnada había sido impuesta por el Servicio Nacional de Sanidad Animal (SENASA) en 1991 por conducto de la resolución 5748/91.

decreto 2899/70, de ciertas competencias en materia de salubridad animal que habían sido delegadas por el Congreso en el Ejecutivo mediante la ley 3959.

Siguiendo con la historia jurisprudencial en la materia, en el caso “*Tobar*”¹⁰⁵ la CSJN tuvo oportunidad de expedirse sobre lo que podría ser considerado una subdelegación en cabeza del Jefe de Gabinete que le permitía establecer el coeficiente de reducción de las remuneraciones del sector público nacional por circunstancias de emergencia. Ahora bien, no se trata de un caso claro de delegación en tanto, al menos conforme la opinión del procurador, se trataba de un caso de reglamentos de necesidad y urgencia y no de delegación legislativa (punto V del dictamen fiscal). El fallo de la Corte no comparte expresamente esta postura y analiza principalmente el fondo de la cuestión, sin ahondar en la calificación del tipo de norma. De una u otra forma, concluye que la norma impugnada resultaba inconstitucional en tanto: se estableció un régimen que habilitaba al PEN a limitar sin márgenes cuantitativos las remuneraciones del sector público; no se limitó la competencia temporalmente ni mientras duren las circunstancias de emergencia que la suscitaron; y, por último, se libró completamente el derecho de los empleados públicos a la discrecionalidad con la que el poder público decidiese llevar su política económica. Así, confirmó la inconstitucionalidad de los artículos 1º del decreto 896/01 y 10 de la ley 25453 declarada en la instancia anterior, sin expedirse sobre la naturaleza de los reglamentos ni la potestad ejercida por el Jefe de Gabinete.

Años más tarde, la Corte remitió al dictamen fiscal en el caso “*CNV con Establecimiento Modelo Terrabusi SA*”¹⁰⁶ en el que se analizó la constitucionalidad de una subdelegación de competencias en la Comisión Nacional de Valores (en adelante, CNV). Conforme el relato de hechos, la CNV había aplicado una multa a directores y funcionarios de la empresa Terrabusi por la utilización de información privilegiada en operaciones financieras. En el mentado dictamen se analizó la constitucionalidad de la Resolución General de la CNV 227 que tipificaba la conducta por la cual los directivos fueron sancionados. Para ello, se explicó que la ley 17811 asignó a la CNV la función de ejercer el poder de policía sobre la oferta pública de valores negociables y, en tal sentido, la facultaba para fiscalizar a las personas físicas y jurídicas que intervienen en dicho mercado y, eventualmente, aplicarles las sanciones establecidas en la ley. Esta ley fue luego complementada por la 23697 que facultó al PEN a dictar las normas necesarias para afianzar el funcionamiento del mercado de capitales y, en ese marco, el Presidente dictó el decreto 2284/91 (ratificado por la ley 24307) que estableció las restricciones al uso de información privilegiada en transacciones de títulos. A raíz de este decreto, la CNV dictó la ya mencionada RG 227 que reglamentó el sistema de infracciones administrativas que se aplicó en el caso.

En ese marco, en el dictamen se recordó que la Corte tiene dicho que “*las atribuciones especiales que el Congreso otorga al Poder Ejecutivo para dictar reglamentos delegados, pueden ser subdelegados por éste en otros órganos o entes de la Administración Pública, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (Fallos 318:137)*” y, en tal sentido, analizó que “*la facultad concedida a la CNV por el Decreto N° 2284/91 –ratificado por Ley N° 24.307–, debe, (...) entenderse en armonía con la finalidad ya expuesta de la Ley N° 17.811. En esta línea de pensamiento, y considerando que se trata de normas complejas y específicas referidas al mercado de capitales, es razonable que sean dictadas por el organismo*

¹⁰⁵ CSJN, Fallos: 325:2059, “*Tobar, Leónidas c. Estado Nacional - Ministerio de Defensa - Contaduría General del Ejército s. Amparo Ley 16986*” del 22/08/2002.

¹⁰⁶ CSJN, Fallos: 330:1855 “*Comisión Nacional de Valores c. Establecimiento Modelo Terrabusi SA s. transferencia paquete accionario a Nabisco*” del 24/04/2007.

especializado –CNV-, cuya competencia atribuida por ley, se extiende a todos los intervinientes o participantes en la oferta y negociación de valores negociables, que, a su vez, son los sujetos pasivos de la reglamentación. Por otra parte, resulta necesario resaltar que no constituyen atribuciones consideradas indelegables en razón de su naturaleza (v. art. 99, inc. 3º y 76, CN y Fallos 300:392, 443; 304:1898), desde que la Resolución en estudio no regula materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos. En este sentido, V.E. afirmó que de los términos de la Ley Nº 17.811 se desprende que su propósito no es sólo regular ciertas relaciones entre particulares, sino que apunta a un objetivo eminentemente público, cual es crear las condiciones e instrumentos necesarios para asegurar una efectiva canalización del ahorro hacia fines productivos (Fallos 303:1812)". Así, concluyó que "...la R.G. citada no resulta violatoria del principio de legalidad establecido en el artículo 18 de la Constitución Nacional, desde que han quedado resguardados tanto la previa tipificación legal de la conducta a sancionar –en este caso, ‘insider trading’-, como la determinación de la sanción, que se encuentra específicamente establecida en el artículo 10 de la Ley Nº 17.811" (punto XI del dictamen). Finalmente, con base en este desarrollo, la Corte confirma la resolución de la CNV.

Del caso es posible extraer varios puntos relevantes. Primero, se reafirma, con cita de "Czerniecki", la posibilidad de subdelegar competencias delegadas, aunque no estuviere explícitamente previsto en la normativa, siempre que se hubiere establecido una clara política legislativa. Por otro lado, se traza de forma clara el argumento técnico para justificar la delegación en organismos administrativos especializados que es, tal vez, la principal causa de la práctica subdelegativa, más allá de las cuestiones relativas a la rapidez o el dinamismo de la administración. Finalmente, cabe destacar la referencia a "atribuciones consideradas indelegables en razón de su naturaleza" con cita de los artículos 99, inc. 3º y 76 CN, lo que permite entrever una tendencia a la aplicación analógica de las materias prohibidas de los DNU a la delegación. Cabe destacar, sobre esto último, que la Corte, sin perjuicio de remitirse al dictamen, no adhiere explícitamente a esta opinión en este ni en otros casos.

Siguiendo la línea cronológica, cabe destacar el fallo "YPF c/ ESSO SAPA"¹⁰⁷, en el que se acumularon una serie de causas interrelacionadas. Lo que se debatía era la validez de las resoluciones del Ministerio de Obras y Servicios Públicos que habían fijado un sobreprecio a la venta del petróleo para elaborar combustibles, que luego habían sido ratificadas por decreto. En tal sentido, en la causa se alegaba que el mentado Ministerio era incompetente para fijar el sobreprecio, competencia que había sido atribuida al PEN mediante las leyes 17319 y 17597 y que dicha situación tampoco se subsanaba por el dictado de decretos ratificatorios en tanto en el caso no procedía la subdelegación de la competencia legalmente atribuida. Además, se impugnaba el efecto retroactivo que se le había querido dar a la ratificación de las resoluciones.

En este marco la CSJN trajo la doctrina asentada en "Czerniecki" y "CNV c/ Terrabusi" en cuanto a que las atribuciones especiales que el Congreso otorga al PEN para dictar reglamentos delegados, pueden ser subdelegadas en otros órganos o entes de la Administración Pública, siempre que la política legislativa esté claramente establecida. Empero, con la salvedad de que "no resulta suficiente invocar una ley genérica o poco específica para justificar que la subdelegación se encuentra permitida" y recordó que "el instituto de la delegación es de interpretación restrictiva, tanto cuando ocurre entre órganos de la administración (artículo 3 de la ley 19.549), como cuando se trata de la delegación de facultades de un Poder del Estado a otros, en particular cuando se delegan facultades legislativas en órganos del Poder Ejecutivo, en

¹⁰⁷ CSJN, Fallos: 335:1227, "YPF SE c/ ESSO SAPA y otros s/ proceso de conocimiento" del 3/07/2012.

tanto se está haciendo excepción a los principios constitucionales de legalidad y división de poderes (Fallos: 326:2150, 4251)”¹⁰⁸.

Bajo ese argumento, la Corte resolvió que no podía entenderse que la subdelegación se encontraba permitida sólo con base en que en la ley de ministerios se preveía una autorización genérica al PEN para delegar facultades en los ministros en tanto dicha autorización alcanzaba a sus facultades propias pero no aquellas recibidas por vía de la delegación legislativa. En el mismo sentido, tampoco consideró que fuera suficiente como autorización para subdelegar el carácter de autoridad de aplicación asignado por la ley 17319 a la entonces Secretaría de Estado de Energía y Minería. Así, concluyó que no existía autorización legislativa para subdelegar y que, por tal motivo, la ratificación retroactiva de las resoluciones carecía de validez.

El valor de este fallo en cuanto a la doctrina de la subdelegación pasa por dos cuestiones centrales. Primero, agrega a la línea jurisprudencial en la materia la idea de interpretación estricta de la norma que permite subdelegar y, segundo, trae la idea de diferenciar la delegación administrativa de funciones propias del PEN de la subdelegación de facultades recibidas del Congreso, lo cual debe ser autorizado por este último.

De todo lo expuesto, cabe aclarar que la totalidad de estas subdelegaciones analizadas por la Corte tuvieron lugar con anterioridad a la reforma de 1994.

Más recientemente, en el fallo “*Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ amparo ley 16.986*”¹⁰⁹ en el que la mayoría de la Corte, por remisión al dictamen fiscal, declaró la inconstitucionalidad de una subdelegación en la Superintendencia de Servicios de la Salud para crear una matrícula que la CSJN determinó que revestía carácter tributario. En lo concreto, la ley 26682 mediante la que se estableció el régimen de regulación de las empresas de medicina prepaga, previó que el financiamiento del sistema se sostendría, entre otras cosas, con “*una matrícula anual abonada por cada entidad, cuyo monto será fijado por la reglamentación*”. Luego, en el decreto reglamentario de la ley se estableció que el “*Ministerio de Salud a través de la Superintendencia de Servicios de Salud dictará la normativa pertinente que establezca el monto que deberá abonar cada entidad en concepto de matrícula anual*”. Finalmente con base en esta subdelegación, la Superintendencia de Servicios de Salud dictó la resolución 1769/14 que estableció “*...el pago de la matrícula anual una alícuota del dos por mil (2%) que se calculará sobre la base del total de los ingresos devengados en cada año calendario en concepto de cuotas y mayores servicios comercializados mediante planes de salud totales y/o parciales que brinden prestaciones de prevención, protección, tratamiento y rehabilitación de la salud humana a los usuarios. La matrícula anual se cancelará en doce anticipos mensuales a cuenta*” (cfr. art. 1º) y que “*se encuentran obligados al pago de la matrícula establecida en la presente resolución todas las entidades comprendidas en el art. 1º de la ley 26.682 y en el decreto N° 1993/2011*” (cfr. art. 2º).

Cabe destacar que la Corte no se refirió a la cuestión de la subdelegación sino que se limitó a analizar la naturaleza jurídica de la supuesta matrícula -la cual calificó como tributo del subtipo tasa- y resolvió el caso a la luz del principio de reserva de ley tributario. En el caso se dio la oportunidad de que la CSJN se pronuncie sobre una subdelegación efectuada en normativa posterior a la reforma pero no se analizó concretamente la cuestión. Lo mismo podría haber

¹⁰⁸ v. considerando 6º.

¹⁰⁹ CSJN, Fallos: 343:86, “*Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ amparo ley 16.986*” del 18/02/2020.

ocurrido, años antes, en “*Camaronera Patagónica*”, empero se dio la misma situación. Esto fue explicitado en el voto en disidencia de los doctores Petracchi y Argibay, en el que explicaron que *“lo expuesto exime al Tribunal del examen del cumplimiento de los restantes recaudos previstos por el art. 76 de la Constitución Nacional, es decir, el sujeto en el que debió recaer la delegación –Poder Ejecutivo–, y la necesidad de que la delegación legislativa contenga un plazo fijado para su ejercicio (arts. 76 y 100, inciso 12, de la Constitución Nacional)”*¹¹⁰.

En este marco, cabe concluir que, sin perjuicio de que la Corte no ha vuelto a establecer pautas de subdelegación en casos que impliquen subdelegaciones posteriores a la reforma de 1994, el uso regular de jurisprudencia anterior a la reforma para resolver cuestiones de delegación podría indicar que la doctrina de la subdelegación elaborada en los casos analizados podría mantenerse.

II. C. 3. La delegación legislativa de segundo grado

Habiendo estudiado en profundidad la subdelegación, es momento de adentrarse en la otra tipología de delegación impropia que presenta un desafío analítico con relación al sujeto pasivo: la delegación de segundo grado. Conforme explica Gelli, *“[l]a doctrina ha diferenciado, en lo que aquí interesa, la delegación legislativa de segundo orden -en la que el Congreso delega de manera directa atribuciones en un sujeto que no es el presidente de la Nación- de la subdelegación legislativa en la que el Congreso autoriza a un sujeto -el presidente u otro órgano- a subdelegar en un tercero esa atribución”*¹¹¹.

Sobre la delegación de segundo orden, Bianchi ha explicado -antes de la reforma de 1994- que cuando la intención del Congreso fuere delegar en un organismo determinado, *“[no] está obligado, en caso que la delegación sea recibida por un órgano administrativo, a depositarla, previamente, en el Poder Ejecutivo, por cuanto se convertiría, así, en una suerte de endosatario de la misma, lo cual sería absurdo y poco práctico”*¹¹².

Empero, ya en tiempos posteriores a la reforma, García Lema advirtió que *“si admitiese una delegación legislativa en organismos descentralizados o autárquicos (es decir, no dirigida al Poder Ejecutivo), el uso de las facultades delegadas por esos organismos se escaparía al control de la Comisión Bicameral Permanente (y, por lo tanto, al contralor parlamentario), pese a que la actividad de tales organismos también debería adecuarse a las políticas generales que a su respecto establezca el Poder Ejecutivo pues, más allá de su descentralización administrativa y hasta financiera, ellos se desenvuelven dentro de la órbita de dicho poder, que sigue siendo unipersonal (art. 87, Constitución)”*¹¹³. De este modo, tal como se repasó en el acápite sobre el sujeto pasivo del artículo 76, el doctrinario advierte que la delegación de segundo grado no tendría cabida en el nuevo sistema de delegación creado en la última reforma constitucional.

Ahora bien, resulta necesario repasar la jurisprudencia de la Corte para entender cabalmente la realidad práctica de la delegación de segundo grado en nuestro ordenamiento jurídico.

¹¹⁰ cfr. considerando 18 del voto, en el fallo oportunamente citado.

¹¹¹ op. cit. GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada*, Tomo II, p. 367.

¹¹² op. cit. BIANCHI, Alberto B., *La delegación legislativa*, p. 228.

¹¹³ op. cit. GARCÍA LEMA, Alberto M., “La delegación legislativa y la cláusula...”, p. 5.

Entre los casos más paradigmáticos de convalidación de la delegación de segundo grado previos a la reforma de 1994, están los conocidos casos de edictos policiales, en los que la Corte convalidó delegaciones directas en el jefe de la Policía¹¹⁴, hasta el dictado del ya mencionado caso “*Mouviel*”¹¹⁵, en el que finalmente se declara la inconstitucionalidad de dicha delegación. Ahora bien, en el caso concreto, la Corte no tuvo en cuenta el sujeto pasivo de la delegación como elemento determinante para declarar su inconstitucionalidad sino cuestiones ligadas al principio de reserva de ley en materia penal consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Años más tarde, al resolver el caso “*Oliver Manuel*”¹¹⁶ la Corte debió expedirse sobre la legalidad de la resolución 941/63 de la entonces DGI que equiparaba a los empresarios exhibidores a los agentes de retención y les imponía, por tanto, los mismos deberes, obligaciones y responsabilidades dispuestos para estos últimos en la ley 11638. Con base en esta equiparación, el actor había sido condenado a pagar una multa y a tres meses de prisión -en suspenso- como autor responsable de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11683. Ello, en el marco del impuesto especial creado por el decreto ley 8718/57 que estableció un tributo del quince por ciento (15%) sobre el precio básico de las entradas a salas cinematográficas que los empresarios exhibidores debían adicionar al precio y que el actor había depositado fuera de plazo. A raíz de la creación de este impuesto, la DGI estableció la reglamentación ya mencionada, que fue confirmada por una resolución de la Secretaría de Hacienda.

Para decidir, la CSJN analizó que la equiparación del empresario exhibidor a un agente de retención no surgía de la norma de creación del impuesto sino únicamente de la resolución de la DGI y que esto resultaba violatorio de las garantías establecidas en los artículos 18 y 19 de la Constitución. En consecuencia, resolvió que la equiparación efectuada por la DGI no encontraba una base de fundamentación suficiente en el artículo 45 de la ley 11683 ni el decreto 8718/57 y, por tanto, no podía dar lugar a una responsabilidad de naturaleza penal. En efecto, destacó que el mero hecho de que la ley 11683 faculte a la DGI para establecer quiénes actúan como agentes de retención a los fines de la percepción de los tributos (capítulo IV de la ley) no justifica tampoco la legalidad de la norma invocada para la aplicación de las sanciones.

Como sucede en otros casos, el análisis se centra mayormente en la legalidad de la norma y no pone el foco particularmente en el sujeto pasivo de la delegación, por lo que no es posible extraer una regla concreta del caso.

Por su parte, en la causa “*Conevial*”¹¹⁷ reseñada en el apartado anterior, la Corte convalida la delegación de segundo grado originalmente comprendida como una subdelegación. Cabe recordar que allí se resolvió que la competencia para dictar las resoluciones conjuntas impugnadas no se derivó de una delegación de competencias por parte del PEN por vía de decreto sino que les fue asignada de forma directa por medio de una ley. Así, la CSJN otorga validez a una delegación del Congreso en cabeza de ministerios.

¹¹⁴ El propio fallo “*Mouviel*” enumera todos estos antecedentes: Fallos: 155:178 y 185; 156:323; 169:209; 175:311; 191:388 y 497; 192:81; 193:244; 199:395; 206:293; 208:253; entre otros.

¹¹⁵ CSJN, Fallos 237:636, “*Mouviel, Raúl Oscar y otros s/ desordenes*”, del 17/05/1957.

¹¹⁶ CSJN, Fallos: 275:89, “*Oliver, Manuel*” de 15/10/1969.

¹¹⁷ op. cit.

Pasado un tiempo, la Corte volvió a expedirse sobre la cuestión de las delegaciones en la DGI en 1982, al resolver *“Fisco Nacional c. De Angelis Sociedad Anónima, Comercial, Industrial de Representaciones Financieras e Inmobiliarias”*¹¹⁸ en el que se discutía el cobro de un anticipo del impuesto al valor agregado. Puntualmente, se analizó la facultad de la DGI para impartir normas generales obligatorias para responsables tributarios y terceros, conforme lo dispuesto en el artículo 7° de la ley 11683, sobre lo que la CSJN sostuvo que *“la autorización a la que alude dicho artículo constituye una delegación en el órgano administrativo de facultades legislativas limitadas a determinados aspectos de la recaudación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias”* y, por ende, *“las normas que se dictan en su ejercicio integran el conjunto de las disposiciones imperativas que instituyen y regulan la percepción de los impuestos y que, por tanto, poseen la misma eficacia de tales preceptos, en tanto respeten su espíritu; razón por la cual sólo cabe omitir su aplicación cuando ha mediado un amplio y explícito debate sobre su validez (Fallos: 281:170 y su cita en lo pertinente)”*.

Así, explicó que *“en los supuestos en los que se controvierte la legitimidad de esas resoluciones, el Tribunal debe limitarse a examinar si son o no con los principios de la Constitución Nacional y de las leyes que la complementan”* y, con base en ello, revocó la sentencia que había desplazado la aplicación de un régimen específico establecido por resolución de la DGI en tanto lo había hecho sin haber declarado su inconstitucionalidad y adicionando requisitos que la mentada resolución no preveía.

Al año siguiente, la Corte dictó el conocido precedente *“Monges”*¹¹⁹ que, sin perjuicio de versar principalmente sobre la cuestión de la autonomía universitaria, nos brinda algunas directrices relevantes sobre la legitimidad de la delegación en entidades autónomas ajenas al Presidente de la Nación. En ese sentido, la CSJN explicó que *“con anterioridad a la reforma constitucional, la legislación universitaria tuvo su marco específico en el art. 67 inc. 16, según el cual era atribución del Congreso dictar ‘planes de instrucción general y universitaria’, norma que fue reproducida en el nuevo texto en el art. 75, inc. 18. (...) el Congreso, en uso de las atribuciones conferidas por la Constitución Nacional, consideró conveniente delegar parte de esa competencia en las propias universidades. Desde este punto de vista la llamada ‘autonomía universitaria’ no era sino una consecuencia de la delegación legislativa que, como tal, no sólo podía ser retomada en cualquier momento por el órgano delegante sino que debía, además, someterse a los límites y condiciones impuestas por éste”* (considerandos 7° y 8° del voto de la mayoría). Luego, reafirmó la legalidad de esta delegación al establecer que *“la norma impugnada, mediante la cual el legislador delegó el ejercicio de su competencia para fijar planes de admisión que garanticen la capacidad de los aspirantes, en las facultades pertenecientes a universidades con más de cincuenta mil estudiantes, no desconoce sino que afirma la autonomía de las universidades ya que el Congreso lo atribuyó a órganos integrantes de aquéllas”* (considerando 24 del voto de la mayoría). De este modo, la Corte analiza y admite una clara delegación en entes autónomos, en este caso, una universidad nacional, como constitucionalmente válida, aún tras la reforma de 1994 y el dictado del artículo 76.

En cuanto al ya reseñado caso *“Selcro”*¹²⁰, en el que se declaró la inconstitucionalidad de una delegación en el jefe de gabinete, el análisis de la Corte se basó en la ilegitimidad de la

¹¹⁸ CSJN, Fallos: 304:438, *“Dirección General Impositiva c/ De Angelis Sociedad Anónima, Comercial, Industrial de Representaciones Financieras e Inmobiliarias”* de 01/04/1982.

¹¹⁹ CSJN, Fallos: 319:3148, *“Monges Analía M. c. Universidad de Buenos Aires (UBA) s. Resolución 2314/95”* del 26/12/1996.

¹²⁰ op. cit.

delegación en razón de la materia tributaria y no se pronunció sobre la legitimidad de la delegación de segundo grado en sí.

En 2009, la Corte remitió al dictamen fiscal en el mencionado fallo “*Consolidar ART*”¹²¹ en el que se discutía la constitucionalidad de una delegación contenida en la ley 24938 en la que se preveía que “*los gastos de los entes de supervisión y control se financiarán con aportes de las Aseguradoras de Riesgos de Trabajo (ART) y empleadores autoasegurados conforme la proporción que aquellos establezcan*”, a partir de la cual la Superintendencia de Riesgos del Trabajo y la Superintendencia de Seguros de la Nación dictaron las resoluciones conjuntas 39/98 y 25806/98 en las que dispusieron que dicho recurso se fijaba en el 3 por ciento (3%) calculado sobre las cuotas recaudadas por cada una de las ART. En el dictamen, la doctora Monti concluyó que el aporte creado tenía naturaleza tributaria y se trataba, más específicamente, de una tasa y, con base en ello, propició la confirmación de la sentencia de Cámara que declaró la inconstitucionalidad de las normas reseñadas. Nuevamente la Corte, por remisión al dictamen, se limitó a analizar la cuestión desde la óptica de la reserva tributaria y no se adentró en el análisis del sujeto pasivo de la delegación, cuando en este caso se daba una clara delegación de segundo grado.

Un repaso de la jurisprudencia de la CSJN permite deducir que la práctica legislativa ha receptado regularmente las delegaciones de segundo grado y que, al momento de analizar los casos, la Corte no ha tomado la cuestión de la delegación directa en sujetos ajenos al Presidente como un elemento determinante en aquellos casos en los que se declaró la inconstitucionalidad de la normativa delegada. Por el contrario, han habido casos de convalidación de la práctica en los que se rechazan las impugnaciones a la normativa delegada y otros en los que se declara la inconstitucionalidad de la normativa por motivos ajenos al sujeto que la dicta, sino relacionados al contenido y materia de las normas.

Por lo demás y en lo que aquí interesa, en aquellos casos de delegación de segundo grado posteriores a la reforma de 1994, la Corte no realiza ningún reparo sobre la posibilidad de que los reglamentos delegados, que claramente no eran decretos emanados del Presidente, no fueran sometidos al control de la Comisión Bicameral Permanente.

II. D. El sistema de control del Poder Legislativo

En la Constitución nacional se establece un sistema de control específico para los decretos dictados en uso de facultades delegadas en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional. En efecto, el procedimiento previsto no recae sobre la ley delegante -en tanto emana del mismo Congreso- sino sobre la normativa dictada por el Ejecutivo en consecuencia. Primero se prevé que los decretos delegados deben ser refrendados por el Jefe de Gabinete, quien tiene responsabilidad política ante el Congreso, y que estarán sujetos al control de una Comisión Bicameral Permanente¹²². El Jefe de Gabinete debe, en la misma línea, refrendar conjuntamente con los demás ministros los decretos de necesidad y urgencia y los decretos que promulgan

¹²¹ CSJN, Fallos: 332:2872, “*Consolidar SA - ART c/ Superintendencia Riesgos Trabajo - rsls. 39/98 y 25.806/98 s/ proceso de conocimiento*”, del 29 de diciembre de 2009.

¹²² cfr. art. 100, segundo párrafo e inciso 12.

parcialmente leyes y someterlos personalmente y dentro de los diez días de su sanción a consideración de la Comisión Bicameral Permanente¹²³.

Sin perjuicio de los matices en la redacción del inciso referido a decretos delegados y DNU o de promulgación parcial de leyes -por ejemplo, el establecimiento de un plazo en el segundo caso-, se observa un sistema común de control de este tipo de reglamentos, en dos pasos: refrendo del Jefe de Gabinete y sometimiento a la Comisión Bicameral Permanente.

La composición de esta Comisión, a la que se le asigna el control de los tres tipos de decretos mencionados, se encuentra prevista, sin mayores explicaciones al respecto, en el inciso referido al DNU dentro de las facultades del Presidente de la Nación. Sin perjuicio de lo extraño de esta técnica legislativa, lo relevante es que en el último párrafo del inciso 3º del artículo 99 CN se prevé que “[e]l jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso”.

A raíz de esta clara manda constitucional pero que dependía, indefectiblemente, de una reglamentación de carácter infraconstitucional, se sancionó la ley 26122¹²⁴. Así, doce años después de la reforma constitucional, se le dio forma al “*Régimen Legal de los Decretos de Necesidad y Urgencia, de Delegación Legislativa y de Promulgación Parcial de Leyes*”. Se trata de una de las múltiples cuestiones que la constituyente de 1994 dejó librada a la posterior regulación del Congreso y, sin perjuicio de que la demora fue significativa, hubo otras que tuvieron peor suerte, como es el caso de la manda a dictar un nuevo régimen de coparticipación, que continúa incumplida hasta el momento de redactar este trabajo¹²⁵.

Ahora bien, más allá de que la ley 26122 terminó con una extensa mora legislativa, no resolvió todos los problemas que la materia suscita hasta la actualidad. Tanto es así que al momento de realizar este trabajo se encuentra en debate una posible modificación al régimen y se han elaborado un importante número de proyectos desde los diferentes espacios políticos que se encuentran siendo tratados en las comisiones de la Cámara de diputados¹²⁶.

Más allá de esta circunstancia coyuntural, atento a que ningún proyecto de modificación ha sido aprobado aún, no cabe más que estudiar el régimen vigente, esto es, el de la ley 26122.

En lo que aquí interesa, como ya se dijo, el régimen de la ley 26122 alcanza únicamente a tres tipos de decretos: DNU, delegados y de promulgación parcial de leyes (cfr. art. 1º de la ley

¹²³ cfr. art. 100, inciso 13.

¹²⁴ Sancionada el 20/07/2006; Publicada en el BORA del 28/07/2006.

¹²⁵ La cláusula transitoria sexta de la CN versa, en lo que aquí interesa, “*Un régimen de coparticipación conforme lo dispuesto en el inc. 2 del Artículo 75 y la reglamentación del organismo fiscal federal, serán establecidos antes de la finalización del año 1996*”.

¹²⁶ Puede observarse la lista de proyectos, con los respectivos links de acceso a cada uno, en el orden del día de la reunión informativa conjunta de las comisiones de Asuntos Constitucionales y de Peticiones, Poderes y Reglamento citada para el 23 de octubre de 2024; disponible en: <https://parlamentaria.hcdn.gob.ar/comisiones/reuniones/646/archivo/ZK4H6BTHRXH82WF3.pdf> [fecha de consulta: 23/11/2024].

26122). De ese modo, deja afuera a los llamados decretos autónomos (art. 99, inciso 1° CN) y reglamentarios (art. 99, inciso 2° CN). Esto resulta de suma importancia en tanto estos últimos son la herramienta utilizada para poner en práctica la llamada delegación impropia, cuyos límites han sido delimitados en apartados anteriores. Así, es posible afirmar que los reglamentos dictados como consecuencia de la delegación impropia quedan fuera del régimen de control parlamentario.

Cabe advertir, además, la problemática ligada a la calificación de la tipología de ciertos decretos a los fines de saber si deben o no ser sometidos al régimen, debido a la práctica del Ejecutivo de consignar en ciertos decretos que se dictan en uso de las competencias conferidas por diversos artículos de la Constitución o el hecho de que no siempre la calificación otorgada por el PEN coincide con la sustancia del decreto. En efecto, es habitual que se invoque conjuntamente las atribuciones previstas los incisos 99 incisos 1°, 2° y 3° o artículo 76 de la CN o que otorgue una calificación que no se corresponde con la tipología que en muchos casos luego asignan los tribunales al analizar la normativa, lo cual dificulta la correcta delimitación del ámbito de aplicación de la ley.

Ante esta problemática, hay quienes plantean que la Comisión Bicameral Permanente, así como las cámaras del Congreso, serían competentes para abocarse al tratamiento de un decreto que no haya sido calificado como uno de los tres tipos que prevé la ley, en tanto la denominación otorgada por el Ejecutivo no debe ser considerada vinculante para el Congreso. Ello, siempre y cuando la *“errónea o ilegítima caracterización sea grosera y manifiesta”*¹²⁷. La posibilidad de que la Comisión se aboque de oficio al tratamiento de un decreto se prevé en el artículo 18 de la ley, en el cual se dispone que *“[e]n caso de que el Jefe de Gabinete no remita en el plazo establecido a la Comisión Bicameral Permanente los decretos que reglamenta esta ley, dicha Comisión se abocará de oficio a su tratamiento. Para ello, el plazo de diez días hábiles para dictaminar, se contará a partir del vencimiento del término establecido para la presentación del Jefe de Gabinete”*. Si bien la norma se refiere a la falta de remisión sin especificar motivo, podría ser aplicable a la circunstancia de omisión del envío por tratarse de un decreto calificado como autónomo o reglamentario y que la Comisión considere que debe evaluar como producto de su contenido real.

Cabría preguntarse, por lo demás, si el tratamiento de oficio podría darse con un reglamento que no fuere un decreto emanado del ejecutivo, los cuales evidentemente no están comprendidos en la letra de la ley.

En lo que respecta puntualmente al contenido de la ley, su Título II establece la integración y reglas de funcionamiento generales de la Comisión Bicameral, así como la posibilidad de darse su propio reglamento interno.

Por otro lado, cabe aclarar que, más allá de que la Constitución establece el sometimiento de los decretos delegados a la Comisión Bicameral Permanente y sólo aclara expresamente que también deben ser sometidos al pleno de las cámaras para su tratamiento cuando se refiere a

¹²⁷ SANTIAGO, Alfonso, VERAMENDI Enrique y CASTRO VIDELA, Santiago, *Control del Congreso sobre la actividad normativa del Poder Ejecutivo. Decretos delegados, de necesidad y urgencia y de promulgación parcial de leyes. Régimen constitucional, ley 26.122 y práctica legislativa y jurisprudencial*, Buenos Aires, La Ley, 1ra Ed., 2019. p. 48/49.

los DNU, la ley 26122 unifica el procedimiento de control para las tres tipologías, estableciendo un único sistema de trámite parlamentario¹²⁸.

Empero, se establecen distintos criterios para el análisis en Comisión de la validez de las tres tipologías, los cuales se plasman en los Capítulos I, II y III del mismo Título. En lo que interesa a los fines de este trabajo, sobre la delegación legislativa se establece que: (i) las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación por el Poder Ejecutivo; (ii) el Poder Ejecutivo, dentro de los diez días de dictado un decreto de delegación legislativa lo someterá a consideración de la Comisión Bicameral Permanente; (iii) la Comisión Bicameral Permanente debe expedirse acerca de la validez o invalidez del decreto y elevar el dictamen al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el cual debe pronunciarse expresamente sobre la procedencia formal y la adecuación del decreto a la materia y a las bases de la delegación, y al plazo fijado para su ejercicio y que, a tal efecto, la Comisión puede consultar a las comisiones permanentes competentes en función de la materia¹²⁹.

Como puede observarse, se prevé que sea el PEN el obligado de remitir el decreto delegado y no el Jefe de Gabinete, particularmente. Por otro lado, para establecer la validez o invalidez del decreto, la ley replica los criterios establecidos en el artículo 76 CN sobre materia, bases de delegación y plazo y agrega la cuestión de la prohibición de la reglamentación de las bases de delegación, que no surge expresamente del texto constitucional.

En la ley se establece un plazo de diez días hábiles contados desde la presentación efectuada por el Jefe de Gabinete (sin contemplar que en el artículo 12 pone la obligación de remisión en cabeza del PEN), para expedirse acerca del decreto sometido a su consideración y elevar el dictamen al plenario de cada una de las Cámaras. A su vez, se dispone que el dictamen debe cumplir con los “*contenidos mínimos*” establecidos para cada tipo de decreto en los capítulos I, II y III conforme lo antes explicado¹³⁰. Luego, se prevé que, vencido el plazo para dictaminar, si la Comisión no hubiese elevado su dictamen “*las Cámaras se abocarán al expreso e inmediato tratamiento del decreto de que se trate*” y que, si lo eleva efectivamente, “*éstas deben darle inmediato y expreso tratamiento*”¹³¹. Más allá del uso de los vocablos “*inmediato*” y “*expreso*”, la ley no establece un plazo para que las cámaras del Congreso se pronuncien.

En cuanto a la vigencia de las normas alcanzadas por el régimen, resulta preciso aclarar algunas cuestiones medulares. Primero, la vigencia de los decretos alcanzados no está supeditada al cumplimiento del procedimiento previsto en la ley 26122. En efecto, los tres tipos de decretos entran en vigencia desde el día que estos determinen o desde el octavo día desde su publicación en el Boletín oficial, conforme la regla general del artículo 2° del Código Civil (actual artículo 5° del Código Civil y Comercial de la Nación)¹³². Así, la ley sólo establece un sistema del control *ex post* que no condiciona la vigencia de la norma excepto que esta sea rechazada expresamente por el pleno de ambas cámaras, lo cual implicaría su derogación. La aprobación o rechazo debe ser, además, sobre la norma en su totalidad, en tanto la ley no admite la introducción de enmiendas, agregados o supresiones. En síntesis, se trata de un procedimiento de control que establece la posibilidad de derogar decretos luego de su sanción y

¹²⁸ cfr. art. 16, Capítulo IV del Título III de la ley 26122.

¹²⁹ cfr. arts. 11, 12 y 13, respectivamente, del Cap. II del Título III de la ley 26122.

¹³⁰ cfr. art. 19, Capítulo IV del Título III de la ley 26122.

¹³¹ cfr. arts. 20 y 21, respectivamente, del Capítulo IV del Título III de la ley 26122.

¹³² cfr. art. 17, Capítulo IV del Título III de la ley 26122.

vigencia, que precisa del rechazo expreso de ambas cámaras y que no prevé ninguna otra consecuencia si eso no ocurriera¹³³.

Ahora bien, a los fines de ejemplificar lo que ha sido la escasa aplicación de este procedimiento y la ausencia total de consecuencias ante la inactividad de las cámaras al respecto, no cabe más que mencionar que durante el proceso de escritura de este trabajo se ha dado la primera derogación de un decreto por aplicación de la ley 26122. En efecto, recién en el año 2024, a 30 años de la reforma constitucional y a 18 años de la sanción de la ley reglamentaria, el Congreso derogó el Decreto de Necesidad y Urgencia 656/24 que otorgaba a la Secretaría de Inteligencia del Estado (SIDE) fondos con carácter reservado¹³⁴.

Si bien hubo otros casos de rechazos parciales por una de las cámaras en el pasado -que no tuvieron, obviamente, consecuencia alguna sobre la vigencia de los decretos-, este fue el primer y único caso de derogación hasta el momento. Lamentablemente, no contamos con ningún ejemplo de derogación de un decreto delegado por este mecanismo.

En concreto, y sin perjuicio de las críticas que puedan hacerse al régimen de la ley, su mayor o menor apego a las mandas constitucionales en la materia y su casi nula aplicación práctica, es preciso referirse a los puntos que incumben particularmente a la presente tesis.

De la reseña efectuada surge con claridad que el régimen de control establecido deja fuera al menos tres circunstancias que son las que se analizan en el presente trabajo. Primero, decretos reglamentarios o ejecutivos que fueren, en su sustancia, producto de una delegación impropia pero que, debido a su calificación, no fueren remitidos a la Comisión Bicameral Permanente. Segundo, reglamentos delegados que no hubieren sido dictados por el Presidente sino por otros organismos, como producto de una delegación de segundo grado. Por último, reglamentos dictados por subdelegación del Presidente en organismos inferiores. Sin perjuicio de que en este caso se podría llegar a someter al decreto que establezca la subdelegación al proceso de control, la situación no está expresamente prevista en la ley y esto deriva, indefectiblemente, en un vacío reglamentario que puede ser aprovechado por el Ejecutivo para eludir el control parlamentario.

Sobre esta cuestión han trabajado en extenso los doctores Castro Videla, Veramendi y Santiago, quienes concluyeron que *“parece conveniente introducir adecuaciones al texto de la ley 26.122, dirigidas a regular el control por parte del Congreso de los reglamentos delegados emitidos en consecuencia de una subdelegación. De otro modo, le bastaría al Presidente recurrir a este mecanismo para evitar el control legislativo de facultades delegadas”* y, en relación con la delegación de segundo grado, que *“su omisión en el texto de la ley 26.122 podría ser indicativa de la no aplicación de este supuesto del régimen del del art. 76 y concordantes de la Constitución -al menos no en forma directa-, sobre todo cuando la delegación es realizada a favor de organismos descentralizados”* y que *“este mecanismo podría generar abusos, por lo que*

¹³³ cfr. arts. 22, 23 y 24 del Capítulo IV del Título III de la ley 26122.

¹³⁴ En el BORA del 23 de septiembre de 2024, se publicaron las Resoluciones 76/2024 de la Honorable Cámara de Diputados y 32/2024 del Honorable Senado de la Nación, cuyos artículos primeros versan, de forma idéntica: *“Rechazar, en los términos de la ley 26.122, el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 656/2024 de fecha 19 de julio de 2024”*.

*debería analizarse la necesidad de establecer mecanismos de control específicos (en la ley 26.122 o en otras leyes) que neutralicen el riesgo”.*¹³⁵

En esta línea, los tres escenarios reseñados más arriba refuerzan la conclusión que se ha venido construyendo en este trabajo, relativa a que el artículo 76 CN solo alcanza a la delegación propia en cabeza del Presidente de la Nación. Puede verse como la norma reglamentaria del instituto, esto es, la ley 26122, deja fuera del control de la Comisión Bicameral y el Congreso a la delegación impropia y la dictada como consecuencia de la subdelegación y delegación de segundo grado. Solo cabe, en este punto, presentar un matiz con relación a la subdelegación en tanto, si la facultad delegada es originalmente colocada en cabeza del Presidente, debiera responder a los parámetros establecidos en el artículo 76 CN y quedar sometida, al menos el decreto que subdelega, al control parlamentario estudiado.

¹³⁵ op. cit. SANTIAGO, Alfonso, VERAMENDI Enrique y CASTRO VIDELA, Santiago, *Control del Congreso sobre la actividad normativa del Poder Ejecutivo...*, p. 127.

III. Delegación legislativa en materia tributaria

III. A. El límite del principio de legalidad tributaria

El principio general de legalidad aparece en nuestra constitución en el artículo 19, que prevé que “[n]ingún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”. De este principio general se desprenden dos subprincipios importantes: la vinculación negativa de las personas con las normas, esto es, la posibilidad de hacer todo menos aquello que la norma prohíbe, y la vinculación positiva del Estado y sus órganos con las normas, en tanto sólo pueden hacer aquello que la ley les permite¹³⁶.

Al pensar en los ejes estructuradores del Derecho Tributario como rama del derecho es ineludible pensar en el principio de legalidad. La Constitución de nuestro país cuida con particular celosía ciertas temáticas y entre ellas se encuentra sin duda la legalidad tributaria, generalmente expresada como reserva de ley (cuestión que será desarrollada al adentrarse en el contenido concreto del principio en el acápite que sigue). Puede encontrarse en este particular cuidado un correlato de la protección del derecho a la propiedad, que sin dudas tiene un papel central en la Constitución¹³⁷, lo cual no implica que este no pueda ser limitado. En efecto, la CN permite y alienta la reglamentación de los derechos constitucionales¹³⁸ pero bajo la clara manda que bajo dicha reglamentación no se vean alterados¹³⁹. Los tributos son indudablemente un instituto reglamentario y limitante del derecho de propiedad, empero, encuentran un claro valladar en el principio de legalidad con el fin de que el derecho reglamentado no pierda virtualidad.

De la mera lectura del artículo 17 CN se desprende que se permite la limitación de la propiedad a través de dos institutos centrales: la expropiación y el establecimiento de contribuciones¹⁴⁰. Empero, también se observa una estrategia común de protección del derecho de propiedad ante ambos institutos: la reserva de ley. En el caso de la expropiación, el artículo versa “[l]a expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada”, mientras que acerca de la tributación dispone que “[s]ólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º”.

La regla se desprende, a su vez, del mencionado artículo 4º que, al enumerar los fondos que constituyen el Tesoro Nacional, incluye “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General”. Es posible inferir que el cuerpo constituyente ha querido brindar una protección especial a este derecho calificado de *inviolable*,

¹³⁶ Esta doctrina se observa, entre otros, en el considerando 7º de “Espacio SA c/ Ferrocarriles Argentinos s/ cobro de pesos”, del 22/12/1993, Fallos: 316:3157.

¹³⁷ cfr. art. 14 CN, en el que se refiere que los habitantes tienen derecho a “usar y disponer de su propiedad” y el art. 17 CN, en el que se dispone que “[l]a propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”. Por otro lado, el art. 20 CN refiere a los derechos de los extranjeros en el territorio Nacional, entre los que se enumera el derecho de “poseer bienes raíces, comprarlos y enajenarlos” y se explicita que no estarán obligados “a pagar contribuciones forzosas extraordinarias”.

¹³⁸ cfr. art. 14 CN.

¹³⁹ cfr. art. 28 CN.

¹⁴⁰ Cabe aclarar que a lo largo de la Constitución se utiliza el término “contribuciones” en el sentido de tributos en general y no refiriendo al tipo tributario específico conocido como *contribución* o *contribución de mejoras*.

disponiendo que su limitación -aunque válida- debe cargar con el agravante de ser llevada a cabo a través de ley en sentido formal.

En palabras de José O. Casás, “[l]a doctrina jurídica argentina identifica bajo la denominación ‘principio de legalidad tributaria’ la inveterada regla que se expresa en el aforismo latino *nullum tributum sine legem*”¹⁴¹ (no hay tributo sin ley).

La Corte se ha referido al principio de legalidad tributaria afirmando que “[e]l 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”¹⁴². Así, lo erige como principio central y constitutivo de la rama tributaria.

La idea de legalidad tributaria también tiene sustento en la idea de representación. En concreto, se sostiene sobre el concepto de que el contribuyente consiente la imposición en tanto son los representantes del pueblo quienes establecen las contribuciones. Esto surge del viejo y conocido principio “*no taxation without representation*” que se plasmó por primera vez en la Carta Magna del Rey Juan Sin Tierra¹⁴³.

Al respecto, ha dicho la Corte que, “al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país -según las palabras de Alberdi- la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados’, agregando, también en conceptos del ilustre jurista citado que ‘ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado en Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública’ (Fallos: 321:2683)”¹⁴⁴.

En nuestra Constitución, este principio encuentra eco, además de los artículos reseñados que establecen una estricta reserva de ley, en el establecimiento de la Cámara de Diputados como cámara de inicio, en tanto los diputados son elegidos como representantes del pueblo de las provincias¹⁴⁵. Textualmente, en el artículo 52 CN se dispone: “[a] la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas”. Al respecto, Gelli ha sostenido que “[l]a excepción particular prevista en el Art. 52 constituye una aplicación del más antiguo y clásico principio de representatividad democrática en virtud del cual el pueblo no puede ser obligado a pagar tributos o a ingresar en las fuerzas

¹⁴¹ CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad Hoc, 1era. ed., 1era reimp., 2005, p. 218.

¹⁴² del pto. VIII del Dictamen PGN al que la CSJN remite en Fallos: 323:3770, “*Berkley International A.R.T. S.A. c/ E.N. (M° E. y O.S.P.) - dto. 863/98 s/ amparo ley 16.986*” del 21/11/2000, con cita de Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Ediciones Cima, 1980, p. 75.

¹⁴³ Documento del 15 de junio de 1215.

¹⁴⁴ del dictamen la Dra. Laura M. Monti al que la corte remite en Fallos: 343:86, “*Swiss Medical SA CI EN - SSS s/ amparo Ley 16.986*”, op. cit.

¹⁴⁵ cfr. art. 45 CN.

*armadas para la defensa de la Nación, sin que por medio de sus representantes preste consentimiento acerca del alcance y extensión de aquellas obligaciones”.*¹⁴⁶

Además, la CSJN lo ha enfatizado al expresar 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*”¹⁴⁷.

Para concluir con el repaso constitucional, también se observa eco del principio de reserva de ley tributario en el artículo 75, en el que se establecen las competencias del Congreso Nacional. Así, se dispone en los dos primeros incisos que corresponde al Poder Legislativo Nacional legislar en materia aduanera, estableciendo los derechos de importación y exportación e imponer contribuciones indirectas -como facultad concurrente con las provincias- y directas -por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan-. Sin perjuicio de la relevancia de estos incisos en lo que refiere a la distribución de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno, estas previsiones reafirman el principio de reserva de ley al establecer como las dos primeras funciones del Congreso el establecimiento de tributos en sus distintas variables.

Puede observarse como en la parte orgánica de la Constitución se materializan los derechos y garantías de la parte dogmática. Así, los artículos 4º, 17 y 19 presentan la garantía de la legalidad -para proteger, en este caso, el derecho de propiedad- y el artículo 75, entre otros (el 99 inciso 3, por ejemplo), la llevan a cabo de forma concreta en la efectiva organización de las competencias y la división de los poderes en el mismo sentido.

III. A. 1. La reserva de ley. Conceptualización y distinciones

Como se mencionó en el acápite anterior, la legalidad tributaria es generalmente designada como *reserva de ley*. Así, se busca distinguir la idea de legalidad general como apego a una norma -sea de la jerarquía y emanada del órgano que fuera- del principio que expresa la necesidad de una ley en sentido formal. Sobre esto, cabe aclarar que la idea de ley formal implica una norma emanada del órgano legislativo correspondiente al nivel de gobierno que tenga la potestad tributaria. Esto es, el Congreso de la Nación para los tributos nacionales, las legislaturas provinciales para los tributos provinciales y los concejos deliberantes de los municipios para los tributos municipales.

A la idea de ley formal, se agrega que también debe ser una ley en sentido material, lo que debe entenderse como una norma general obligatoria, concebida en términos abstractos e impersonales que describen las hipótesis de incidencia tributaria y las conecten, en lo concreto, al nacimiento de obligaciones tributarias¹⁴⁸.

¹⁴⁶ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada y anotada*, 6ta. edición actualizada y ampliada, Tomo II, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2022, p. 38.

¹⁴⁷ CSJN, Fallos: 329:1554, “*Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa*”, sentencia del 09/05/2006.

¹⁴⁸ op. cit. CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales...*, p. 221.

Es preciso en este punto, establecer la distinción entre los diversos matices que se han asignado a la legalidad tributaria. Así, no es lo mismo hablar de *reserva de ley* que de *preferencia de ley*. Veamos.

La preferencia de ley implica el establecimiento por vía legal de las materias privativas de ley y no en el texto constitucional. Este es el caso de la Ley General Tributaria española, que cuenta con un artículo específico en el que se prevé “[r]eserva de ley tributaria. Se regularán en todo caso por ley...”¹⁴⁹ y enumera una serie de elementos que deben estar inexcusablemente definidos por ley¹⁵⁰. Este sistema tiene como positiva la sistematización legal de los elementos que deben ser regulados por ley pero, al mismo tiempo, al ostentar rango legal y no constitucional, permite su modificación en cualquier momento por parte del Congreso, sin tener que pasar por un procedimiento agravado de reforma constitucional.

A diferencia de este sistema, nuestro ordenamiento jurídico recepta el principio de legalidad tributaria a nivel constitucional en tanto, como ya se dijo, los artículos 4º, 17, 75 y concordantes establecen sin lugar a duda la necesidad de una ley en sentido formal emanada del Congreso para el establecimiento de tributos. Ahora bien, al no contar con una enumeración taxativa de los elementos que debieran integrar esta reserva -como sucede en el caso de la ley traída a colación en el párrafo anterior- existen debates sobre el alcance que debe darse y a qué cuestiones debe aplicarse la reserva de ley.

En este sentido, Spisso explica el principio en cuestión suele presentarse en dos modalidades: “la reserva absoluta de la ley, que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas venga regulada exclusivamente por la ley, y la denominada reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de la ley tan solo respecto de los elementos fundamentales. La primera modalidad de reserva absoluta viene consagrada por nuestro texto constitucional, que, enfáticamente reserva con exclusividad al Congreso la imposición de las contribuciones (art. 17, CN), en tanto que la modalidad atenuada es propia de los regímenes parlamentarios, como el italiano y el español, que pregonaron que ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no está fundada en ley (art. 23, CI) o con arreglo a la ley (art. 31, inc 3º, CE)” sobre lo

¹⁴⁹ cfr. art. 8º de la ley 230/1963 (texto ordenado; anteriormente era el artículo 10) ([BOE-A-2003-23186 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.](#))

¹⁵⁰ “a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario. b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo. c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables. d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales. e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora. f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción. g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias. h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta. i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos. j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos. k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas. l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa. m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.”

que concluye que “[p]ara ambas modalidades, es necesario que el tributo sea creado por ley, más en tanto la reserva absoluta exige que la ley defina todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria -presupuesto de hecho, base de cálculo, exenciones, alícuotas, etc.-, la relativa solo exige que la ley regule los elementos fundamentales de la relación tributaria: sujetos y hecho imponible”¹⁵¹.

A su turno, Casás ha definido que “[c]uando la exigencia de ley formal material para disciplinar los aspectos sustantivos del Derecho tributario (creación, modificación, exención derogación de tributos, y configuración de de sus elementos estructurales) encuentra sustento explícito en la Constitución, y tal ordenamiento, por una clara diferenciación entre el poder constituyente y los poderes constituidos, reviste carácter rígido e inderogable por ley ordinaria, podemos afirmar que nos encontramos en presencia de un sistema jurídico en el cual impera con plenitud el principio de reserva de ley tributaria”¹⁵². Luego, explica que, en nuestra constitución, la reserva de ley se expresa tanto de forma positiva, al asignar competencia en materia tributaria al órgano legislativo (cfr. art. 4º y 75 CN, entre otros), como negativa, al vedar de dicha competencia a los órganos ejecutivo y judicial (cfr. arts. 29, 39, 99 inc. 3, entre otros).

En ocasión de comentar el artículo 4º de la CN, María Angélica Gelli ha sido absolutamente tajante en cuanto a que “[e]l principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria es absoluto -por lo que no admite, o no debiera admitir, excepción alguna- y alcanza tanto la creación de impuestos, tasas y contribuciones, como la modificación de los elementos esenciales que lo componen: hecho imponible, alícuota, base de cálculo, sujetos alcanzados y exentos. La competencia del Congreso es exclusiva en la materia, no puede ser ejercida por ninguno otro de los poderes, ni siquiera en situaciones de emergencia”.¹⁵³

Ahora bien, ¿cuál es el contenido concreto del principio?

Esta cuestión, lejos de ser un debate meramente académico, adquiere singular relevancia al estudiar casos concretos de establecimiento, modificación o eliminación de tributos y su alcance, en tanto la identificación del elemento afectado, si puede caracterizarse como “esencial” o no y si se encuentra, consecuentemente, alcanzado por el principio de reserva de ley son los ejes de los análisis que deben efectuar los tribunales.

El principio de reserva de ley en materia tributaria tiene un gran protagonismo en la historia de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación, en la que ha sido delineado, explicado y aplicado en un sinnúmero de casos ligados a todo tipo de prácticas, entre las que se encuentra la práctica delegativa. Ahora bien, previo a analizar en profundidad la postura de la CSJN con relación, concretamente, a la delegación en materia tributaria, es preciso establecer algunas nociones básicas respecto de la interpretación que se le ha dado al principio en general. Sin ánimos de agotar la cuestión, que puede ser el objeto de otra tesis completa, intentaré realizar un repaso de los principales antecedentes en la materia.

Como primera y principal regla general, la Corte ha sostenido que el principio “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” y que no “no debe aceptarse la analogía en la interpretación de las

¹⁵¹ op. cit. SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, p. 318/319.

¹⁵² op. cit. CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales...*, p. 237.

¹⁵³ GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada y anotada*, 6ta. edición actualizada y ampliada, Tomo I, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2022, p. 73/74.

normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador (Fallos: 209:87; 312:912 y 316: 2329, [...])”¹⁵⁴.

En materia específica de exenciones, la Corte ha dicho que *“del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia [tributaria] -confr. arts. 4, 17 y 67, inc. 2, de la Constitución Nacional- impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados en la ley, también veda la posibilidad de que se excluyan de la norma que concede una exención situaciones que tienen cabida en ella con arreglo a los términos del respectivo precepto. Corresponde añadir al respecto que las disposiciones que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben ser interpretados con el alcance más restrictivo que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, lo que equivale a admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia”¹⁵⁵.*

En igual sentido, sostuvo que *“una exención de índole tributaria sólo prevista en un decreto del Poder Ejecutivo Nacional (el 2255/92), vulnera el principio de legalidad que gobierna esta materia (conf. punto VIII del dictamen y Fallos: 314:1842; 316:1115, y 2329 y sus citas; 319:3400 y 321:2683, entre otros)”¹⁵⁶.*

Por otra parte, ante un decreto que restringía una exención creada por ley en sentido formal, la Corte explicó que *“si bien es verdad (...) que la actividad de la actora sobre la que versan estos autos no se encontraría alcanzada por la exención, si ésta fuese considerada en los términos del decreto 879/92 —habida cuenta de que el servicio no era realizado por los mismos vehículos afectados al transporte aéreo de pasajeros ni se limitaba al específico ámbito previsto por el reglamento tenido en cuenta por el a quo—, no es menos cierto que aquel decreto no es apto para modificar el alcance de la exención, según ésta estaba prevista en el texto legal, en razón del vicio que afecta su validez”. Para sostenerlo, recordó que “los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder, que el legislativo, el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245 y 312:912, entre muchos otros)” y que “la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en esa materia impide que una vez establecido un gravamen, los elementos sustanciales definidos por la ley puedan ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, pues de esa manera se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional —el principio de legalidad o reserva de la ley— y se la vaciaría de buena parte de su contenido útil (causa “La Bellaca”, Fallos: 319:3400)”¹⁵⁷.*

En cuanto a los elementos sustantivos concretos que deben ser previstos en un la ley en sentido formal, la Corte ha dicho, en un caso en el que se examinaban reglamentos en los que se estableció un régimen de actualización para el ingreso de un tributo (impuestos internos), que *“de lo expuesto surge con claridad que el Poder Ejecutivo, mediante un decreto, modificó un elemento directamente determinante de la cuantía de la obligación impositiva que resultaba de las normas legales aplicables, en tanto éstas no preveían reajuste alguno del tributo que se abonase dentro de los plazos anteriormente mencionados” y, con base en ello, confirmó la*

¹⁵⁴ Fallos: 329:1554, op. cit.

¹⁵⁵ CSJN, Fallos: 316:1115, “Multicambio SA s/ recurso de apelación”, sentencia del 01/06/1993.

¹⁵⁶ CSJN, Fallos: 326:2653, “Gas Natural Ban S.A. c/ Municipalidad de Campana (Pcia. de Buenos Aires) s/ acción meramente declarativa”, sentencia del 12/08/2003.

¹⁵⁷ CSJN, Fallos: 334:763, “Austral Cielos del Sur S.A. (TF 16.545-I) c/ DGI”, sentencia del 23/06/2011.

sentencia que hizo lugar a la repetición de la suma abonada en concepto de actualización monetaria y declaró la inaplicabilidad de las disposiciones mencionadas¹⁵⁸.

Siguiendo en la cuestión de la cuantía, concretamente en relación con la alícuota, en un caso en que se ponía en pugna un decreto que llevó la alícuota del impuesto sobre los capitales del 1,5% -establecido en la ley del impuesto- al 3%, se sostuvo que *"surge con claridad que el Poder Ejecutivo, mediante un decreto, incrementó la tasa prevista por ley, y modificó, de tal modo, un elemento directamente determinante de la cuantía de la obligación tributaria"* y concluyó que *"no es compatible con el régimen constitucional el art. 34 del decreto 435/90, en tanto al incrementar la alícuota prevista en el art. 13 de la ley del impuesto sobre los capitales modificó la cuantía de la obligación fiscal que de ella resulta, respecto de la cual rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4, 17 y 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional; confr. doctrina de Fallos: 305:134, 1088, entre muchos otros)"*.¹⁵⁹

En particular, resulta relevante la respuesta de la Corte ante la defensa del Fisco en el fallo precitado, explicando de forma contundente que *"resulta inaceptable la tesis sostenida por el Fisco Nacional en cuanto pretende limitar la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en materia tributaria a lo referente al establecimiento de nuevos impuestos"*¹⁶⁰.

La jurisprudencia de la CSJN ha sido tajante en relación con que el principio de reserva de ley aplica a todos los tipos tributarios, se trate de impuestos, tasas o contribuciones. Así, invalidó la creación de tasas mediante normas de rango infralegal en sucesivas ocasiones, entre las que se destaca el fallo *"Berkley"*¹⁶¹ en el que, por remisión al dictamen, se sostuvo que en el *"decreto (...) impugnado se establece, en forma coactiva -no voluntaria- una contraprestación por el servicio. Por sus características, esa retribución (...) puede ser encuadrada dentro de la especie de los tributos denominada tasa. Efectivamente, es ésta un gravamen que establece el Legislador, cuyo presupuesto de hecho consiste en una situación que determina, o se relaciona, en forma necesaria, con el desenvolvimiento de una determinada actividad de un ente público referida a la persona obligada a su pago. // Como ha señalado calificada doctrina, 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."* (Giuliani Fonrouge, Carlos María: *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1990, p. 319 -énfasis, agregado-) y, con base en ello, se concluyó que *"la tasa discutida en el sub examine resulta inadmisibles en razón de su fuente normativa, dado que no se ha respetado el citado principio de reserva de ley en materia tributaria"*.

Más cerca en el tiempo, en *"Gasnor"*, supo repasar las implicancias del principio bajo estudio en materia puntual de tasas municipales, donde explicó que *"el principio de legalidad (art. 19, Constitución Nacional) que no es una expresión jurídico-formal sino una garantía sustancial, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes (Fallos:*

¹⁵⁸ CSJN, Fallos: 321:270, *"Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F. c/ D.G.I. (Estado Nacional) s/ repetición D.G.I."*, sentencia del 17/03/1998.

¹⁵⁹ CSJN, Fallos: 319:3400, *"La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. c/ Estado Nacional -D.G.I.- s/ repetición D.G.I."*, sentencia del 27/12/1996.

¹⁶⁰ v. considerando 9º.

¹⁶¹ CSJN, Fallos: 323:3770, *"Berkley International Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA c/ EN (Mº E. y O.S.P.) - dto. 863/98 s/ amparo ley 16.986"*, sentencia del 21/11/2000.

155:290; 248:482; 303:245; 305:134; 312:912; 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:240, 3770; 329:59, 1554; 332:2872; 334:1437). En el ámbito municipal, exige respaldar las obligaciones tributarias en ordenanzas que especifiquen el hecho imponible, el criterio de delimitación de la esfera jurisdiccional del sujeto activo, el sujeto pasivo del gravamen, el criterio que sirve de base para establecer el quantum del tributo, las modalidades de pago y las exenciones (arg. doctrina de Fallos: 326:2653; 338:313). El principio de legalidad exige que las ordenanzas sean claras, precisas y conocidas, pues -en lo que al derecho tributario interesa- el contribuyente debe conocer con facilidad y exactitud sus obligaciones fiscales¹⁶².

En el mismo caso, se recordó el famoso fallo “Video Club Dreams” para dejar clara la regla según la cual “[l]a circunstancia de que el acto impugnado constituya un decreto de necesidad y urgencia no varía la solución a la que se arriba, toda vez que el art. 99, inc. 3 de la Ley Fundamental veda, en forma terminante, al Poder Ejecutivo nacional, emitir este tipo de disposiciones cuando se trate -entre otras- de la materia tributaria”¹⁶³.

Otro importante eco de la reserva de ley tributaria es la prohibición de la analogía. Este sub principio está plasmado en el artículo 1° de la ley 11683, donde se prevé que “[n]o se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios” aunque su redacción es criticada por Spisso en el sentido de que “[l]a norma es incompleta pues la analogía tampoco puede utilizarse para extender o reducir los sujetos pasivos de la obligación tributaria o las alícuotas aplicables o reducir el alcance de las exenciones; es decir todos los aspectos del derecho tributario sustantivo deben venir definidos en la ley”¹⁶⁴.

En esa línea, la Corte ha sostenido, en el conocido precedente “Fleischman” que “no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador (sentencia del 17 de febrero de 1987 en los autos ‘Frigorífico Bancalari SAIC s/ apelación -impuesto al valor agregado’), a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4 y 67, inc. 2, de la Constitución Nacional; fallo del 25 de agosto de 1988, P287.XXI ‘Panamérica de Plásticos SAIC c/ DGI s/ nulidad de resolución’ -cons. 7 y sus citas-)”. A lo que agrega la idea de que el Estado debe prescribir claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria¹⁶⁵.

Algunos años más tarde, aclaró puntualmente que “cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley (...), se exhibe en pugna con el principio constitucional del tributo”¹⁶⁶.

En conclusión, puede decirse que el principio de reserva de ley en materia tributaria alcanza la creación, modificación y supresión de tributos -sea en su tipología de impuesto, tasa o

¹⁶² Voto concurrente de los Dres. Rosatti y Maqueda en Fallos: 344:2728, “Gasnor SA c/ Municipalidad de La Banda s/ acción meramente declarativa – medida cautelar”, sentencia del 07/10/2021.

¹⁶³ CSJN, Fallos: 318:1154, “Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo”, sentencia del 06/06/1995.

¹⁶⁴ op. cit. SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, p. 330.

¹⁶⁵ CSJN, Fallos: 312:912, “Fleischman Argentina INC.”, sentencia del 13/06/1989.

¹⁶⁶ CSJN, Fallos: 316:2329, “Eves Argentina SA s/ recurso de apelación - IVA” sentencia del 14/10/1993.

contribución-, en lo que respecta a todos sus elementos sustantivos -el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones-, no cede ni siquiera en los casos en que concurren los requisitos para el dictado de decretos de necesidad y urgencia ni admite el uso de la analogía como técnica interpretativa.

III. B. La delegación en materia tributaria

En este punto, resulta necesario repasar la jurisprudencia de la CSJN específicamente en lo que a refiere a delegaciones legislativas en materia tributaria, tanto antes como después de la reforma constitucional.

En 1939, la Corte se inclinó por la constitucionalidad de una delegación en materia tributaria en el caso “Cernadas”¹⁶⁷, en el que se discutía la legalidad de la delegación que había efectuado la provincia de Santa Fe en los consejos escolares de la jurisdicción para establecer y cobrar directamente diversos impuestos. La CSJN entendió que la Legislatura provincial, al autorizar a los consejos para establecer y cobrar los impuestos, les fijó la materia imponible y la cantidad máxima que podían cobrar y que, dentro de tales límites, los consejos podrían disminuir el impuesto si sus necesidades no requerían del máximo legal.

Algunos años después, en 1944, la Corte dictó el fallo “Pedro Inchauspe Hermanos”¹⁶⁸ en el que se discutía la constitucionalidad del artículo 17, inciso d, de la ley 11747, que establecía “[u]na contribución hasta del uno y medio por ciento del importe de la renta de los que enajenan ganados bovinos, ovino y porcino con destino al consumo interno o a la exportación, en o a los establecimientos a que se refiere el artículo 4 de la ley 11.226. Anualmente la Junta resolverá la contribución que se cobrará, dentro del límite fijado por el inciso d) del artículo 17, teniendo en cuenta las condiciones generales o locales de la industria ganadera y el monto de los fondos acumulados...”.

En este marco, el máximo tribunal hizo un pormenorizado análisis de la situación de la industria ganadera y las leyes que la regulaban, así como su incumbencia y relevancia para los intereses públicos. Así, concluyó que la asociación obligatoria de los productores a la Junta Nacional de Carnes no resultaba violatoria de sus derechos constitucionales y, en lo que aquí interesa, que la contribución exigida por el artículo antes reseñado no era un impuesto sino un “aporte”. Finalmente, en cuanto al agravio que cuestionaba la normativa por constituir una delegación en materia tributaria en la Junta Nacional de Carnes, la CSJN sostuvo que “la validez de una disposición semejante es indiscutible con arreglo a la jurisprudencia de esta Corte sobre la materia (...) (Fallos: 148, 430; 155, 178 y 185; 156, 323; 169, 209; 181, 306; 185, 12; 184, 639)”. Así, con cita del precedente “Delfino”, convalidó la delegación dispuesta en la norma.

Al respecto, Gelli ha comentado que “...el Tribunal [refiriéndose a la CSJN] en diferentes etapas, ha procurado mantener incólume el principio de legalidad tributaria no obstante algunas excepciones puntuales, por ejemplo en materia de reglamentación/delegación cuando la política tributaria estaba claramente establecida entre límites muy acotados y el porcentual del tributo, en su máximo y mínimo fue dispuesto por el Congreso Nacional”¹⁶⁹.

¹⁶⁷ CSJN, Fallos: 184:639, “Cernadas, Alfredo c/ Prov. de Santa Fe”, sentencia del 25/09/1939.

¹⁶⁸ CSJN, Fallos: 199:483, “Pedro Inchauspe Hermanos c/ Junta Nacional de Carnes”, sentencia del 01/09/1944.

¹⁶⁹ op. cit. GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada*, Tomo I, p. 74.

Continuando con el repaso jurisprudencial, en 1960 la CSJN dictó sentencia en el ya mencionado caso “*Prattico*”¹⁷⁰ en el que se discutía la constitucionalidad de aumentos salariales mínimos de emergencia dispuestos por decreto. Sin perjuicio del planteo de la parte actora, la CSJN resolvió que los decretos impugnados no guardaban relación con el poder impositivo, sino que eran una manifestación del poder de policía del Estado Nacional (empero, como ya se ha visto, el precedente es regularmente citado en casos de delegación en materia tributaria).

Por lo demás, y en lo que aquí interesa, la Corte concluyó que *“tampoco es admisible el argumento relativo a la existencia, en el caso, de una inválida delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo. En efecto, tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (véase sobre este punto: Cámara de Diputados, año 1946, tomo XI, pág. 828). Y ello, habida cuenta de que, en tales supuestos, ese órgano no recibe una delegación proscrita por los principios constitucionales, sino que, al contrario, es habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (art. 86, inc. 2), cuya mayor o menor extensión depende del uso que, de la misma potestad haya hecho el Poder Legislativo (Fallos: 148: 430, considerandos 12 y 15; 109:483, considerando 11, y otros)”*¹⁷¹. Además, se aplican los típicos argumentos de justificación de la delegación, principalmente con relación a la celeridad de acción que se precisaba y el conocimiento más completo que tiene la Administración de ciertas cuestiones debido a su contacto más cotidiano e inmediato con la realidad económica y social del país.

En 1968, en los autos “*Laboratorios Anodia S.A. c. Nación*”¹⁷² la Corte hizo lugar al recurso extraordinario interpuesto por la Dirección Nacional de Aduanas contra la sentencia que dispuso la inconstitucionalidad del decreto 11917/58 por no ajustarse a las pautas establecidas en el decreto ley 5168/58 (ratificado por ley 14467) que delegó en el PEN facultades para establecer recargos transitorios de importación y exportación, así como retenciones de exportaciones hasta un porcentaje del valor de los productos exportables (cfr. art. 14). La sentencia apelada había declarado la inconstitucionalidad de la norma delegada en tanto estableció recargos de los derechos de aduana *“sin límites de tiempo ni pautas ni vallas de contención para el libre arbitrio del Poder Administrador”*.

En ese marco, con cita del fallo “*A.M. Delfino*” y “*Prattico, Carmelo*”, la Corte concluyó que la política legislativa de la norma delegante se encontraba suficientemente determinada y que el PEN se ajustó a sus prescripciones al ejercer las atribuciones que le fueron conferidas. En concreto, refirió que *“ejecutar una ‘política legislativa’ determinada implica también el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que por hallarse tan sujeta a variaciones como la de que se trata, se estimó conveniente dejarla librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario; y, en segundo término, porque no se demuestra ni pretende que aquel haya ejercitado abusivamente las facultades que se le delegaron”*.

¹⁷⁰ op. cit.

¹⁷¹ v. considerando 8°.

¹⁷² op. cit.

Además, agregó que el requisito de temporalidad se hallaba cumplido en tanto en los considerandos del decreto 11917/58 se estableció que las atribuciones serían ejercidas mientras no se cuente con una tarifa arancelaria adecuada para la situación económica imperante en aquel momento y que múltiples leyes posteriores incorporaron, aludieron o crearon sistemas conexos a los recargos creados por conducto de la norma delegada, lo que demostraría que el Poder Legislativo aprobó la política arancelaria que siguió el PEN en la ejecución de las potestades delegadas. Así, sin referirse a la cuestión del principio de legalidad tributaria, se convalidó la norma delegada.

Tras el dictado de los fallos “*Oliver*” y “*Banco Argentino*”, aludidos en el capítulo anterior, la Corte volvió a pronunciarse sobre la temática en “*Brocchiero*”¹⁷³ en el que se discutía la validez de una resolución general de la entonces DGI que había fijado un plazo de caducidad de un año para la repetición del gravamen. Así, la CSJN sostuvo que “*si bien es cierto que el principio de legalidad alcanza satisfacción bastante toda vez que la política legislativa haya sido claramente definida (doctrina de Fallos: 246:345) ello no autoriza al Poder Ejecutivo ni, con mayor razón, a órganos jerárquicamente dependientes del mismo, como la Dirección General Impositiva, a alterar el espíritu de la ley con excepciones reglamentarias, al tiempo de ejercer sus facultades propias (arts. 86, inc. 2, Constitución Nacional y 8 y 9 -hoy 7 y 8- de la ley 11.683 t. o. 1960 y 1968 respectivamente)*” y, consecuentemente, resolvió que “*no cabe razonablemente interpretar la Resolución General 920 citada, haya fijado un término de caducidad al 31 de agosto de 1963, bien se advierte que ello vendría a modificar, a tenor de una norma reglamentaria, el precepto del art. 53, ‘in fine’, de la ley 11.683*” en cuanto establece que la acción de repetición de impuestos prescribe a los cinco años “*sin que promedie en la especie norma legal o delegación legislativa válida alguna que autorice a apartarse de dicho principio*”¹⁷⁴.

La Corte volvió a expedirse sobre la cuestión de las delegaciones en la DGI en 1982 en el ya reseñado “*Fisco Nacional c. De Angelis Sociedad Anónima, Comercial, Industrial de Representaciones Financieras e Inmobiliarias*”¹⁷⁵ pero en este caso sostuvo la validez de la norma dictada por el organismo recaudador. A su vez, en 1987, la Corte dictó el también ya reseñado caso “*Conevial Sociedad Anónima Constructora, Indus. Com. Inm. y Finan. c/ Estado Nacional (A.N.A.) s/ repetición*”¹⁷⁶ en el que se controvertió la legitimidad de resoluciones conjuntas de los ministerios de Comercio e Intereses Marítimos y de Industria y Minería, en las que se establecía una elevación del cinco (5%) al cuarenta y ocho por ciento (48%) de los derechos de importación de mercaderías incluidas en una determinada posición arancelaria. La CSJN convalidó la constitucionalidad de dicha normativa en tanto la política legislativa había estado claramente definida y, por ende, se encontraba alineada con las pautas jurisprudenciales de procedencia de la delegación impropia.

En 1989, la Corte dictó el fallo “*Estado Nacional Mrio. de Economía - Sec. de Intereses Marítimos c/ Arenera ‘El Libertador SRL.’ y/u otro bq. ‘Fortuna’ s/ cobro de pesos*” en el que se resolvió que la ley 22424, que facultaba al PEN para establecer, modificar y adecuar el monto del peaje marítimo no violaba el principio constitucional de legalidad. En ese sentido, recordó la doctrina según la cual no existe óbice constitucional para que el Poder Legislativo le confiera al Ejecutivo o un cuerpo administrativo cierta autoridad para reglar pormenores y detalles

¹⁷³ CSJN, Fallos: 289:457, “*Brocchiero, Juan Antonio s/ apelación - impuesto a los réditos y de emergencia*”, sentencia del 20/09/1974.

¹⁷⁴ v. considerandos 6º y 7º.

¹⁷⁵ CSJN, Fallos: 304:438, op. cit.

¹⁷⁶ CSJN, Fallos: 310:2193, op. cit.

necesarios para la ejecución de la ley y que ello resultaba pertinente en el caso del peaje debido a las cambiantes circunstancias que determinan la fijación de sus montos, que no podrían quedar sometidas a las dilaciones del trámite parlamentario.

Este caso resulta particularmente relevante en tanto, dos años más tarde, en 1991, se dictó el fallo “Estado Nacional c/ Arenera El Libertador SRL. s/ cobro de pesos”¹⁷⁷ en el que la CSJN, entre otras cuestiones, dejó claramente asentada la naturaleza tributaria del peaje, al que catalogó dentro del subtipo contribución, lo que no había sido expresamente tratado en el caso anterior.

Ese mismo año, la Corte se pronunció en “Massalin Particulares S.A. c/ Resolución n° 37/90 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas de la Nación s/ acción de amparo”¹⁷⁸ en el que se controvertía la constitucionalidad de la resolución 37/90 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas, que estableció una ampliación de diez días para el ingreso de los impuestos internos, de modo que redujo el plazo de ampliación otorgado por una resolución anterior de la Secretaría de Hacienda (en uso de las atribuciones conferidas por el artículo 32 de la ley de Impuestos Internos, por el art. 79 de la ley 23760 y el decreto 479/90). En ese marco, la Corte recordó que el artículo 4° de la Ley de Impuestos Internos dispone plazos generales para el ingreso del pago del tributo que se efectúe por medio de estampillas y, en lo que aquí interesa, que para los manufactureros radicados en zonas tabacaleras fijadas por la entonces DGI, los plazos generales podían ser ampliados hasta veinte días por dicho organismo (cfr. art. 32). Así, la CSJN analizó que “el órgano ejecutivo no recibe una delegación (en sentido estricto prescripta por los principios constitucionales), sino que, al contrario, es habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (art. 86, inc. 2° de la Constitución Nacional), cuya mayor o menor extensión depende del uso de la misma potestad que haya hecho el Poder Legislativo (Fallos: 246:345 y sus citas)” y, luego, recordó la distinción entre la delegación propia (delegación del poder de hacer la ley) y la impropia (establecer los límites para que el PEN regle los pormenores y detalles).

Concluyó que la autorización para ampliar plazos que dispone la ley de impuestos internos no constituye una delegación legislativa, explicando que respondía a cuestiones relacionadas con la percepción e incidencia del tributo sobre los productores. Además, aclaró que la fijación de un máximo para la ampliación del plazo marcaba un límite, en tanto la concesión de un plazo superior “podría generar el riesgo de licuar el tributo y transformarse en una liberalidad que, en razón de la citada habilitación normativa -la ‘delegación’ que pretende la actora- se encontraría entonces sujeta a la decisión de aquellos organismos administrativos; lo que por definición resulta inaceptable atento el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional”¹⁷⁹. En la misma línea, afirmó que no podía sostenerse que se hubiera diferido en organismos administrativos la facultad de liberar del pago del impuesto, sino que se trataba de una derivación del poder de reglamentar la ley de conformidad con “el proceso evolutivo y dinámico del poder de policía que en materia tributaria prevé la ley 11.683”¹⁸⁰.

¹⁷⁷ CSJN, Fallos: 314:595, “Estado Nacional c/ Arenera El Libertador SRL. s/ cobro de pesos”, sentencia del 18/06/1991.

¹⁷⁸ CSJN, Fallos: 314:258, “Massalin Particulares S.A. c/ Resolución n° 37/90 de la Subsecretaría de Finanzas Públicas de la Nación s/ acción de amparo”, sentencia del 16/04/1991.

¹⁷⁹ v. considerando 15.

¹⁸⁰ v. considerando 16.

Finalmente, rechazó el agravio relativo a la incompetencia de la Subsecretaría de Finanzas Públicas que dictó la norma en tanto se le habían transmitido las competencias de su predecesora, la Secretaría de Hacienda.

Al año siguiente, la CSJN dictó el fallo “*Propulsora Siderúrgica SAIC*”¹⁸¹ en el que sostuvo la constitucionalidad de una resolución del Ministerio de Economía que modificó los reembolsos entonces vigentes para exportadores de ciertos bienes y a ciertos estados y estableció un derecho de exportación sobre estos. Para así decidir, la Corte analizó las competencias conferidas al PEN en el artículo 755 del Código Aduanero (en el que se sustentaba la norma impugnada) y afirmó que “*la enumeración de facultades otorgada (...) en modo alguno puede ser considerada taxativa, lo cual permite concluir (...) que la potestad de aplicar el criterio que surge de la resolución cuestionada encuadra sin dificultad en el ámbito del mencionado artículo...*” y que “*las conclusiones que anteceden resultan concordantes con la doctrina sustentada (...) al examinar el régimen normativo específico, en lo atinente a la legitimidad de la delegación de atribuciones vinculadas con la determinación del tratamiento fiscal de ciertas obligaciones generadas con motivo de operaciones de importación y exportación, como la razonabilidad de los actos dictados en su consecuencia*”.¹⁸²

En consecuencia, reafirmó la potestad delegada del PEN para fijar estos derechos y efectuar modificaciones en la Nomenclatura Arancelaria (NADI/NADE), pudiendo delegar el ejercicio de dichas facultades en los ministerios correspondientes (arts. 1° a 3° de la ley 20545). Con base en ello, repasó que la resolución discutida había sido dictada como producto de un decreto del PEN que facultó al ministerio a tales efectos y, tras repasar la doctrina histórica en materia de delegación propia e impropia, sostuvo la validez de la normativa impugnada.

Es posible observar una línea jurisprudencial profundamente laxa en lo relativo a la modificación de derechos de exportación e importación, lo que comenzaría a cambiar algunos años después.

En 1993, la CSJN dictó el fallo “*Banco Shaw*”¹⁸³ en el que resolvió que la comunicación “A” 716 del Banco Central, que determinaba en su anexo los rubros sobre los que las entidades bancarias debían calcular una contribución (prevista en el artículo 17 inciso f) del de la ley 19322) constituía un exceso en el ejercicio de sus facultades ya que dicha ley sólo le otorga facultades de fiscalización sobre el mencionado régimen pero no potestades reglamentarias (cfr. art. 20). En efecto, el tribunal sostuvo que “*constituye un exceso en el ejercicio de las facultades que en lo concerniente a dicha materia le otorga la ley a la mencionada institución*” en tanto “*la comunicación ‘A’ 716 incluyó en la base de cálculo de la contribución una serie de rubros (...) que no se mencionaban en la citada circular y que, al no poderse identificar claramente con aquellos respecto de los cuales el texto legal estableció la contribución, pudo afectar el derecho de propiedad de la actora (art. 17 Constitución Nacional)*”¹⁸⁴.

Sin perjuicio de que la sentencia no habla de delegación sino de exceso reglamentario, es posible encontrar un claro parentesco entre el análisis aquí realizado y el que se hace en casos de delegación impropia, entre los que la línea divisoria es indiscutiblemente difusa.

¹⁸¹ CSJN, Fallos: 315:1820, “*Propulsora Siderúrgica SAIC. s/ recurso de apelación - ANA*”, sentencia del 01/09/1992.

¹⁸² v. considerandos 7° a 9°.

¹⁸³ CSJN, Fallos: 316:1319, “*Banco Shaw S.A. c/ BCRA. s/ nulidad de acto administrativo*”, sentencia del 16/06/1993.

¹⁸⁴ v. considerandos 11 a 13.

Resulta necesario, en este punto, establecer un quiebre y recordar que, tras el dictado del fallo que antecede, en 1994 se dictó un fallo que representó un punto de inflexión en materia de laxitud de la delegación, esto es, “Cocchia” (que ya ha sido oportunamente reseñado) y, luego, tuvo lugar la reforma constitucional. A continuación, sigue el repaso histórico de los fallos dictados en la etapa constitucional siguiente, aunque la mayoría respondió a delegaciones realizadas de forma previa a la reforma.

El primer caso en materia de delegación tributaria luego de la reforma fue “Cafés la Virginia”¹⁸⁵, un caso de subdelegación en el que se perseguía la repetición de un “derecho de importación adicional” fijado por el Ministerio de Economía en ejercicio de una atribución delegada por el PEN, alegando que resultaba contrario a compromisos internacionales asumidos por el Estado argentino. La Corte, por mayoría, hizo lugar al planteo y, en lo que aquí interesa, analizó el caso desde la figura de la delegación impropia, a pesar de ser posterior a la reforma constitucional. En esa línea, explicó que el artículo 664 de la ley 22415 confería al PEN el ejercicio de facultades delegadas pero que el legislador no podía modificar un tratado por una ley y si bien podía dictar una ley que prescribiera disposiciones contrarias a un tratado, ese acto importaría una transgresión al principio de jerarquía de las normas contenido en el artículo 31 CN. Así, concluyó que “el legislador no puede delegar una facultad que no tiene” en tanto “ni una ley ni otra norma de rango inferior puede violar un tratado internacional”. Por lo demás, desarrolló que “la participación del Congreso en el acto complejo federal que culminó con la aprobación y ratificación de un tratado (...) comporta siempre la existencia de una directiva política que queda incorporada en todo acto de delegación y en el ejercicio de la facultad delegada”¹⁸⁶ y que, con base en ello, la resolución ministerial dictada por delegación constituía un acto ilegítimo de atribuciones fuera del marco de la delegación. En lo que resulta relevante, no se refirió a la subdelegación en el Ministerio ni en el contenido tributario de la delegación en sí, sino que enfocó el análisis en la transgresión de un tratado con jerarquía superior a la ley.

En este punto, el siguiente fallo relevante en materia de delegación tributaria fue el ya ampliamente reseñado “Selcro” en el que se debatía la constitucionalidad de la delegación en el Jefe de Gabinete que le permitía la determinación de las tasas que pagaban las sociedades anónimas a la IGJ, del que se desprende la doctrina según la cual “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”¹⁸⁷.

El mismo año, la Corte dictó el fallo “Cámara Argentina del Libro”¹⁸⁸, en el que, por remisión al dictamen, declaró la inconstitucionalidad de un decreto que limitaba una exención al impuesto al valor agregado. En concreto, el Congreso delegó facultades en el PEN por medio de la ley 25414, lo cual derivó en el dictado de una serie de decretos que introducían modificaciones a la ley de IVA. Luego, el propio PEN dictó el decreto 616/01, reglamentario de los decretos antes mencionados, y definió allí lo que debía entenderse por libro a los fines de la exención al impuesto. La parte actora planteó la inconstitucionalidad de esta norma y la CSJN, como ya se dijo, hizo lugar. En el dictamen al que remite se explica que “el propósito de definir con precisión

¹⁸⁵ CSJN, Fallos: 317:1282, “Cafés la Virginia SA s/ apelación”, sentencia del 13/10/1994.

¹⁸⁶ v. considerandos 10 y 11.

¹⁸⁷ op. cit Fallos: 326:4251.

¹⁸⁸ CSJN, Fallos: 326:3168, “Cámara Argentina del Libro y otros c/ PEN. - dto. 616/01 s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 1/09/2003.

el alcance del beneficio, que inspira al reglamento en crisis (cfr. cons. 4º, decreto 616/01) no puede conducir, por vía interpretativa, a establecer restricciones que no surgen de los términos de la ley, ni pueden considerarse implícitas en ella, pues tal pauta hermenéutica no se ajusta al referido principio de legalidad o reserva (Fallos: 316: 1115, cons. 9)” y se repasa la doctrina de la corte en materia de exenciones impositivas.

En lo que aquí más interesa, el dictamen distingue con claridad el decreto dictado por delegación del decreto reglamentario del primero, desarrollando que *“si bien tanto la norma reglamentaria como la reglamentada fueron dictadas -aunque en ejercicio de funciones estatales diferentes- por un mismo órgano de gobierno, lo cual podría conducir igualmente a suponer que promedió un criterio único en cuanto al sentido y alcances verdaderos de la franquicia en debate, la delegación legislativa operada a través de la ley 25.414 rodea a la norma emitida en su consecuencia de una serie de formalidades especiales, tales como los informes que -sobre su uso- debe brindar el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso (art. 4º), y el seguimiento por parte de la Comisión Bicameral creada al efecto (art. 5º). // Prescindir de esta diferenciación y permitir el empleo de facultades delegadas a través de un instrumento que no cumple los recaudos para ello, implicaría -además de la violación del principio de legalidad detallado en el acápite anterior- desconocer la letra de la ley 25.414 y burlar el sistema de control que el Congreso ha establecido, en ejercicio de las potestades que le confiere el art 76 de la Constitución Nacional, con grave menoscabo al principio republicano de división de poderes (Fallos: 247:646, cons. 21)”*.

El procurador le da una gran relevancia a las consecuencias de las formas en las que se instrumentan las normas: el uso del decreto reglamentario para ejercer la competencia delegada burla el sistema constitucional de control de la delegación. La Corte advierte aquí uno de los problemas centrales del sistema de control establecido en la CN y que se desarrollará en profundidad en los siguientes acápites. Esto es, el uso de otros tipos de reglamentos -distintos del decreto delegado- para ejercer facultades delegadas.

La ley 25414, que contenía delegaciones de todo tipo, tuvo su relevancia en otros casos resonantes en la materia, como el conocido precedente *“Colegio Público de Abogados”*¹⁸⁹, que sin perjuicio de que no versa sobre materia tributaria, importó un punto de inflexión en el desarrollo jurisprudencial de la delegación posterior a la reforma constitucional. En apretada síntesis, allí se declaró la inconstitucionalidad del decreto que relevaba a los abogados de las obligaciones previstas por ley de inscribirse en el Colegio Público respectivo y pagar el bono de derecho fijo. En lo que aquí importa, el mentado fallo sentó la doctrina según la cual la delegación amplia e imprecisa no confiere atribuciones más extensas sino, por el contrario, a mayor imprecisión, menor el alcance de la competencia legislativa que el PEN podrá ejercer válidamente.

Ya en 2009, la Corte dictó el fallo *“Consolidar ART”*¹⁹⁰, que ha sido oportunamente reseñado e integra la trilogía de fallos relevantes en materia de delegación tributaria posteriores a 1994, esto es, Selcro-Consolidar-Camaronera. Solo cabe repasar que la Corte remitió al dictamen fiscal en el que se concluía que el aporte creado por la ley 24938 tenía naturaleza tributaria y se trataba, más específicamente, de una tasa y, con base en ello, se propiciaba la confirmación de la sentencia de Cámara que declaró la inconstitucionalidad de las resoluciones conjuntas 39/98 y

¹⁸⁹ CSJN, Fallos: 331:2406, *“Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/ EN - PEN - ley 25.414 - dto. 1204/01 s/ amparo”*, sentencia del 4/11/2008.

¹⁹⁰ op. cit., Fallos: 332:2872.

25806/98 de Superintendencia de Riesgos del Trabajo y la Superintendencia de Seguros de la Nación, que establecieron dicha tasa sin bases suficientes del poder legislativo, en clara violación del principio de reserva de ley tributaria. Así, en el dictamen se explica que *“si bien la ley 24.938 creó el tributo y determinó su hecho imponible y los sujetos pasivos -manteniendo lo hecho precedentemente en la ley 24.557-, no hizo lo propio con relación a su cuantificación, la que quedó completamente librada al arbitrio del Poder Ejecutivo, con mella irreversible de la garantía constitucional señalada”*¹⁹¹. Una situación muy similar se dio en 2020 con el fallo *“Swiss Medical”*¹⁹².

Así, llegamos finalmente a uno de los *leading cases* en materia de delegación tributaria de la última etapa constitucional, *“Camaronera Patagónica”*¹⁹³. Al igual que los anteriores, este fallo ya fue desarrollado en capítulos previos, empero cabe realizar algunos agregados en este punto. Los puntos centrales de la doctrina de este caso son, a grandes rasgos, que los derechos de importación son, en efecto, un tipo de tributo; que a raíz de ello el Poder Legislativo no puede delegar la determinación de sus elementos esenciales; y que el congreso sí puede, debido a las particulares circunstancias que rodean a este tipo tributario, delegar la determinación del aspecto cuantitativo dentro de una clara política legislativa que incluya baremos máximos y mínimos. Con base en dichas afirmaciones, la CSJN concluye que el artículo 755 del Código Aduanero no cumple con la determinación de bases suficientes de delegación y, con base en ello, declara la inconstitucionalidad de la resolución 11/02 que cuantificaba derechos de exportación, por el período previo a su ratificación por conducto de la ley 25645, cuyo efecto opera hacia el futuro.

Para así decidir, aplicó el *holding* del fallo *Selcro*, sobre delegación en materia tributaria pero, como ya se ha dicho, al introducir la permisión de delegar el aspecto cuantitativo con una clara pauta de máximos y mínimos, recurre a doctrina previa a la reforma constitucional sobre delegación impropia, aplicando, entre otras cuestiones, el fallo *Prattico*.

El fallo también tiene una gran relevancia en lo que refiere a la validez de las ratificaciones genéricas que se dieron luego de la reforma constitucional, por mandato de la cláusula transitoria octava. Mientras que la mayoría le asignó validez a dichas ratificaciones, los doctores Petracchi y Argibay, en disidencia, consideraron que la ratificación general resultaba inválida en tanto no muestra una clara intención del legislador, que ni siquiera identificó el universo de normas comprendidas.

Ahora bien, la doctrina de *“Camaronera”* tuvo la posibilidad de ser nuevamente aplicada en el caso *“Whirlpool”*¹⁹⁴ pero no sucedió de tal manera. Algunos meses luego del caso *Camaronera*, la Corte rechazó un planteo de inconstitucionalidad de la resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura en tanto el planteo en dicho expediente apuntaba a que se encontraba en pugna con las disposiciones del Tratado de Asunción, aprobado por nuestro país mediante la ley 23981. Ello, en tanto *“la propia accionante, al apelar ante el Tribunal Fiscal, puso de relieve expresamente que no estaban en discusión en esta causa las facultades del Poder Ejecutivo para establecer alícuotas ‘o bien para crear este tipo de impuesto’ (...). Por lo*

¹⁹¹ v. punto IV del dictamen.

¹⁹² op. cit. Fallos: 343:86.

¹⁹³ op. cit. Fallos: 337:388.

¹⁹⁴ CSJN, Fallos: 337:1451, *“Whirlpool Puntana SA (TF 21.671-A) c/ Dirección General de Aduanas”*, sentencia del 11/12/2014.

tanto, la cuestión sobre la que debe decidir el Tribunal en esta causa difiere de la que fue examinada en el caso C. 486. XLIII 'Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo', fallado el 15 de abril de 2014"¹⁹⁵.

En conclusión, este repaso jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de delegación tributaria revela una evolución en los criterios utilizados para analizar su validez. Antes de la reforma constitucional de 1994, la Corte adoptó una postura relativamente laxa, validando delegaciones amplias en el Poder Ejecutivo con base en la doctrina de la delegación impropia. En estos casos, se enfatizaba la necesidad de una política legislativa claramente definida y se permitía al Ejecutivo la regulación de pormenores y detalles, cuyo contenido variaba según el caso y, en muchos casos, el contexto histórico-político. Casos como "Cernadas", "Inchauspe Hermanos", "Prattico", "Anodia" y "Conevial" ilustran esta tendencia.

Sin embargo, tras la reforma de 1994, la Corte ha adoptado una postura más restrictiva, especialmente en casos que involucran elementos esenciales del tributo. Fallos como "Selcro", "Cámara Argentina del Libro", "Consolidar ART", "Camaronera Patagónica" y "Swiss Medical" establecieron la doctrina de que la delegación en materia tributaria no puede implicar dejar librado al arbitrio del ejecutivo ningún elemento esencial del tributo, resaltando la importancia del principio de reserva de ley en materia tributaria.

En particular, "Camaronera Patagónica" marcó un hito al excluir completamente la delegación sin bases y limitar la delegación del aspecto cuantitativo del tributo, siempre que se establezcan parámetros máximos y mínimos, dejando entrever la continuidad de la doctrina de la delegación impropia en ese aspecto siempre que se cumpla con dicho parámetro.

III. B. 1. La delegación sobre la que versa el artículo 76 de la Constitución nacional: sobre la idea de las materias prohibidas y la materia tributaria, en particular

El artículo 76 CN es taxativo en cuanto los escenarios en que admite excepciones a la regla general prohibitiva, esto es, "*materias determinadas de administración*" y de "*emergencia pública*". Como puede observarse, el artículo 76 CN no prevé materias prohibidas sino dos excepciones concretas en las que estaría permitida la delegación en cabeza del PEN. La constituyente adoptó una técnica legislativa diferente a la utilizada en el artículo 99, inciso 3º, en el que se dispuso que el PEN podrá dictar decretos de necesidad y urgencia "[s]olamente 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 de régimen de los partidos políticos". Así, el inciso también utiliza la fórmula de prohibición general y posterior permisión excepcional¹⁹⁶ pero incluye, además, la prohibición de utilizar la herramienta cuando se trate de ciertas temáticas.

A raíz de esto, la doctrina se ha preguntado si existen también materias vedadas para la delegación legislativa y si, acaso, se debieran aplicar analógicamente las materias prohibidas en el artículo 99, inciso 3º. La realidad es que la Corte ha seguido históricamente el criterio interpretativo según el cual no cabe presumir que el legislador -o constituyente- haya actuado

¹⁹⁵ v. considerando 5.

¹⁹⁶ Cabe recordar que el inciso 3º del artículo 99 establece la regla según la cual "[e]l Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo."

con inconsecuencia o imprevisión al dictar las leyes¹⁹⁷. En este sentido, considerar que la constituyente omitió explicitar las materias prohibidas en el artículo 76 CN o que correspondiera la aplicación analógica de otro artículo contraría a todas luces la pauta interpretativa invocada.

Por lo demás, sin perjuicio de los puntos de contacto entre ambos tipos de reglamentos -DNU y delegados-, como su sistema de control legislativo posterior, los primeros se basan de una potestad propia del PEN, mientras que los segundos precisan de una habilitación previa del Congreso, lo que los ubica en un lugar distinto en el régimen constitucional¹⁹⁸. A esto, se suma la idea de que siendo las materias prohibidas en materia de DNU profundamente asociadas al principio de legalidad y cuyo fundamento encuentra lugar en otros artículos de la constitución (arts. 4º, 17, 18, 39, 75 y 77, entre otros), si se considerase que la delegación no debiera tener cabida en tales temáticas, la justificación no precisaría necesariamente de la aplicación analógica del artículo que regula el DNU.

En ese marco, resulta preciso analizar qué ocurre puntualmente con la utilización de la delegación en materia tributaria.

Así, cabe recordar, tal como se reseñó en la introducción del presente trabajo, que en “Selcro” la CSJN fue contundente al sostener 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”*¹⁹⁹ y que en “Camaronera” agregó que el *“valladar inamovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria”* no cede aún si se actúa mediante el *“mecanismo de delegación legislativa”* previsto en el artículo 76 de la Constitución²⁰⁰. Además, en el caso se dejó claro que tampoco se podía dar sustento a la norma impugnada con base en que fuera una delegación por motivo de emergencia pública, en tanto *“ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata”*²⁰¹.

Así, queda claro que la materia tributaria queda fuera de las materias que pueden ser objeto de la delegación propia que regula el artículo 76, no por ser *“materia prohibida”* en los términos del artículo 99, inciso 3 CN, sino por aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria y el modo en que ha sido interpretado por la jurisprudencia reciente de la Corte Suprema.

Empero, es objeto de este trabajo analizar todos aquellos casos que quedan, por diversos motivos, en los márgenes de esta afirmación. A continuación, veremos qué ocurre con aquellas delegaciones que no tienen como producto un decreto delegado de los tipificados en el artículo 76 CN, qué tipo de control reciben y qué regímenes legales se les aplican.

III. B. 2. La falibilidad del sistema legislativo de control de la delegación

¹⁹⁷ cfr. Fallos: 321:2637, 330:3685, 341:631, 346:634, entre otros.

¹⁹⁸ CASTRO VIDELA, Santiago M. y MAQUEDA FOURCADE, Santiago, “La delegación legislativa como instrumento de la regulación económica: breves apuntes sobre sus límites constitucionales”, Argentina, Revista de Derecho Público, 2019-2. pp. 285-324, 2019, p. 296.

¹⁹⁹ v. considerando 8º de “Selcro”, reiterado en el considerando 9 de “Camaronera Patagónica”.

²⁰⁰ v. considerando 9º de “Camaronera Patagónica”.

²⁰¹ ídem.

Tras haber revisado exhaustivamente la jurisprudencia de la Corte en la materia, pareciera que, al menos en lo que respecta a aquellas delegaciones que el máximo tribunal entiende como comprendidas dentro del artículo 76, la suerte de la delegación en materia tributaria estaría sellada. Ahora bien, este trabajo se centra, por el contrario, en mostrar todo aquello que ha quedado por fuera de dicha situación. Sin perjuicio de que no se trata de un caso de subdelegación o delegación de segundo grado, un caso paradigmático de los últimos años permite ver con suma claridad que el sistema de delegación y posterior control creado en la reforma de 1994 es sumamente falible y ha dejado una gran cantidad de cabos sueltos sin resolver.

En 2018 el entonces Presidente de la Nación Mauricio Macri dictó el decreto 793/18²⁰² mediante el cual fijó *“hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)”* (las mayúsculas pertenecen al original); estableció que dicho derecho de exportación no podría exceder de ciertos montos por cada dólar estadounidense del valor o *“precio oficial FOB”*, según corresponda; modificó una serie de alícuotas de derechos de exportación para ciertas posiciones arancelarias; y, en cuarto lugar, dispuso que las *“mercaderías cuya exportación ya está gravada, el derecho de exportación establecido en el artículo 1º será adicionado a los derechos de exportación vigentes, incluyendo los establecidos en el artículo 3º...”* (cfr. artículos 1º a 4º del decreto).

En los considerandos del decreto, se desarrolló que *“en el apartado 1 del artículo 755 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones se faculta al PODER EJECUTIVO NACIONAL a gravar con derechos de exportación la exportación para consumo de mercaderías, a desgravar la que estuviere gravada y a modificar los derechos de exportación establecidos. // Que en el apartado 2 de ese artículo se establecen pautas para el ejercicio de esa facultad”* (las mayúsculas pertenecen al original) haciendo alusión a la conocida disposición delegatoria del Código Aduanero, aunque, casualmente, en ningún momento utiliza el término delegar en ninguna de sus conjugaciones.

Continúa detallando que *“el 21 de mayo de 2014 el HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN sancionó la Ley Nº 26.939 que aprobó el Digesto Jurídico Argentino y declaró vigentes las normas incorporadas a su Anexo I, entre las que se encuentra el Código Aduanero”* y que *“es clara la intención del HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN de dotar al PODER EJECUTIVO NACIONAL de herramientas que le permitan adoptar, en forma ágil, medidas de política económica para ejecutar, entre otros objetivos, la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior, estabilizar los precios internos y atender las necesidades de las finanzas públicas”* (las mayúsculas pertenecen al original). Luego, repasa exhaustivamente los decretos dictados en uso de dicha atribución desde 2011 y hasta la fecha del decreto que se analiza.

Luego, aclara que *“por medio de las Leyes Nros. 27.428 (modificatoria de la Ley Nº 25.917 de Régimen de Responsabilidad Fiscal), 27.429 (aprobatoria del Consenso Fiscal), 27.430 (de reforma integral del Sistema Tributario), y 27.431 (de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2018), se establecieron pautas, límites y lineamientos en materia fiscal y regulatoria para asegurar la convergencia fiscal, una política tributaria eficiente y la reducción paulatina de la carga tributaria”*. Pareciera estar, en algún punto, justificando la existencia de bases de delegación, aunque no utiliza el concepto de forma explícita.

²⁰² Publicado en el BORA del 04/09/2018.

Ahora bien, al llegar al final de los considerandos, se expresa que “*la presente medida se dicta en uso de las facultades conferidas por el artículo 99 incisos 1 y 2 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL y por el artículo 755 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones*” (las mayúsculas pertenecen al original). En efecto, en lugar de catalogar el decreto como delegado, lo etiqueta como autónomo (art. 99, inc. 1, CN) y reglamentario o ejecutivo (art. 99, inc. 2, CN). Además, y a diferencia de la mayoría de los decretos dictados como producto del artículo 755 del Código Aduanero, en su articulado no se dispone la remisión a la Comisión Bicameral Permanente.

El mentado decreto entró en vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial y no fue tratado por la Comisión Bicameral Permanente ni, en consecuencia, tampoco, por el pleno de las Cámaras del Congreso. Así, un decreto de sustancia tributaria dictado en uso de la misma delegación que motivó el *leading case* sobre delegación en materia tributaria, esto es, “*Camaronera Patagónica*”, es catalogado por el propio Ejecutivo como de otras tipologías -autónomo o reglamentario- y, de esa simple manera, evita la activación del mecanismo constitucional y legal diseñado al efecto (cfr. arts. 76, 100 inc. 12, 99 inc. 3 y concordantes de la CN y ley 26122).

Pocos meses más tarde, se sancionó la ley 27467²⁰³ de presupuesto para el ejercicio 2019, en la que se incluyó un artículo en el que se dispuso que “*mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades*” (cfr. art. 82). Empero, tal como lo indica la doctrina del ya mencionado fallo “*Camaronera*”, dicha circunstancia no subsana retroactivamente los meses de vigencia y aplicación del decreto hasta su ratificación por vía legal.

Ahora bien, a los fines del presente trabajo, lo que resulta relevante no es la constitucionalidad o no del contenido concreto del decreto, el cual, por cierto, fue declarado inconstitucional por sendas cámaras federales²⁰⁴, sino la forma en la que muestra la falibilidad del sistema de control creado en la reforma de 1994 y reglamentado por vía de la ley 26122.

A lo largo de esta tesis se ha sostenido la idea de que la regulación que trajo la constitución vigente y su posterior reglamentación no pudo abarcar el inmenso universo de la práctica delegativa, quedando por fuera la delegación impropia y, en particular, las delegaciones o subdelegaciones en sujetos ajenos al Presidente de la Nación. El ejemplo trabajado en este acápite muestra una faceta más de la franqueabilidad del sistema: basta solo que el Ejecutivo catalogue un decreto de forma distinta, esto es, no como decreto delegado o decreto del artículo 76 CN, para escapar del control parlamentario dispuesto en la ley 26122 y en la propia Constitución. El caso muestra no solo los vacíos legales que el sistema presenta sino, además, la deferencia del Congreso ante ellos.

²⁰³ Publicada en el BORA del 04/12/2018.

²⁰⁴ Cabe mencionar, a modo meramente enunciativo, la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia en los autos, “*Estelar Resources Limited S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo Ley 16.986*” (FCR 19606/2018), contra la que el fisco nacional interpuso un recurso extraordinario, el cual fue denegado y motivó un recurso de queja que, finalmente, en los autos “*Recurso de hecho deducido por el demandado en la causa Estelar Resources Limited S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ amparo ley 16.986*”, el 26/11/2020, la CSJN declaró inadmisibile (cfr. art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Así, una vez más, se observa como la regulación constitucional y legal de la delegación solo alcanza a los decretos delegados, cabe agregar, catalogados explícitamente como tales, y deja fuera un sinnúmero de situaciones que se dan en la praxis jurídica real de nuestro país.

III. B. 3. La delegación en cabeza de sujetos ajenos al PEN: El caso paradigmático de la delegación en cabeza de la Corte Suprema de la Nación

Tal vez el caso más paradigmático de delegación en un sujeto pasivo ajeno al Poder Ejecutivo sea el de la delegación en cabeza de la Corte Suprema de la Nación. Sobre este tema, que poco se debate al referirse al discutir la cuestión de la delegación, existen grandes reparos que intentaré repasar en este apartado. En efecto, al haberse puesto históricamente el foco en la regulación y delimitación de la delegación como herramienta de mitigación del presidencialismo, se ha perdido de vista la relevancia de la posibilidad de una delegación en el otro Poder que integra el Estado republicano.

En particular, resulta relevante para el presente trabajo el análisis de las delegaciones en materia tributaria y financiera, a los fines de comparar el tratamiento que se le ha dado con el escrutinio al que se somete a delegaciones semejantes en cabeza de otros organismos.

La ley 23853²⁰⁵ -con las modificaciones introducidas por las leyes 25064 y 26855-, también conocida como la ley de autarquía judicial, regula la actuación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación como responsable de preparar el presupuesto de gastos y recursos del Poder Judicial y sus competencias a tal efecto. En lo que aquí interesa, el artículo 3° establece los recursos específicos, propios del Poder Judicial de la Nación, afectados al presupuesto de gastos e inversiones, entre los que se encuentran las “[t]asas de actuación judicial, comunes, especiales, fijas o variables” (cfr. inciso a) y, luego, el artículo 8° prevé que “[a] los fines establecidos en la presente ley y bajo el estricto respeto a los principios de transparencia en la gestión y eficiencia en el uso de los recursos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tendrá amplias facultades para establecer aranceles y fijar sus montos y actualizaciones; disponer de su patrimonio y determinar el régimen de percepción, administración y contralor de sus recursos y su ejecución, debiendo remitir mensualmente a la Contaduría General de la Nación el movimiento contable que registre. Todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 1° de la ley 24.937 y sus modificatorias”. Puede observarse que el Congreso realiza una amplia delegación de facultades, que podrían catalogarse como de materia tributaria y financiera.

En este marco, cabe analizar la naturaleza de esta delegación y los estándares de control a los que ha sido sometida.

Tras la sanción de la mencionada ley, en 1992, la Corte resolvió el caso “*Rabinovich Hector*”²⁰⁶ en el que se planteaba la inconstitucionalidad de las acordadas 77/90 y 28/91 del Tribunal, en tanto la primera fijaba los porcentajes para establecer el monto del depósito previo al que se refiere el artículo 286 del CPCCN y para los recursos extraordinarios concedidos por los tribunales superiores de las provincias y, la segunda, modificaba la anterior estableciendo una suma fija de depósito. Al respecto, la CSJN sostuvo que “*la declaración de inconstitucionalidad requerida por los apelantes respecto de las acordadas N° 77/90 y 28/91 no pondera adecuadamente la circunstancia de que el artículo 8° de la ley 23.853 confirió a esta Corte la*

²⁰⁵ Publicada en el BORA del 24/10/1990.

²⁰⁶ CSJN, Fallos: 315:2113, “*Rabinovich, Héctor c/ Videla, Horacio Germán y otros*”, sentencia del 17/09/1992.

facultad de establecer aranceles y fijar sus montos y actualizaciones, disponer de su patrimonio y determinar el régimen de percepción, administración y control de sus recursos y su ejecución” y aclaró que “dentro de esa amplia delegación de facultades -propias originariamente del Congreso de la Nación (confr. art. 67, inciso 11, de la Constitución Nacional)- se encuentra indudablemente la posibilidad de adecuar el monto -proporcional o fijo- de la queja establecido en el artículo 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”²⁰⁷.

Por lo demás y en lo que aquí interesa, en el fallo la CSJN explicita que las normas impugnadas tienen carácter “impositivo”, al aplicar a doctrina según la cual las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restrictivo sino de forma tal que el propósito de la ley se cumpla²⁰⁸.

En disidencia, los doctores Fayt y Belluscio, hicieron mayor hincapié en el carácter tributario de los aranceles fijados y entendieron que las acordadas impugnadas debían ser declaradas inválidas en tanto conculcaban el principio de legalidad que rige la materia. En concreto, afirmaron que no cabe asignarle a la ley de autarquía judicial el “alcance exagerado” de autorización para que la Corte cree impuestos o tasas.

Hasta aquí, la CSJN reconoce dos cuestiones medulares para este análisis: la ley de autarquía judicial contiene amplias delegaciones de facultades legislativas en cabeza de la Corte Suprema y dentro de ellas se encuentran delegaciones en materia tributaria. Ahora bien, como surge del fallo reseñado, el máximo tribunal no aplica -al menos previo a la reforma de 1994- en su control de este tipo de delegación, los parámetros relativos a las bases de delegación ni el valladar del principio de legalidad derivado de la materia involucrada. Corresponde entonces analizar la jurisprudencia posterior a la reforma constitucional, tras la sanción de los artículos específicos en materia de delegación.

En 2007, la Corte dictó el fallo “*Banca Nazionale del Lavoro S.A.*”²⁰⁹ en el que se cuestionaba una nueva acordada de la Corte (2/07) que actualizaba el monto de la queja previsto en el artículo 286 CPCCN²¹⁰. Más allá de que se consideró extemporáneo el planteo de inconstitucionalidad, este es rechazado aplicando la doctrina del fallo precitado, entre otros, aclarando que las atribuciones conferidas en la ley 23853 no fueron modificadas con posterioridad a la reforma de 1994.

La Corte mantuvo este criterio de forma continuada, rechazando argumentos diversos que buscaban sostener los planteos de inconstitucionalidad de las acordadas arancelarias dictadas por delegación²¹¹. Entre los puntos que pueden ser relevantes, la CSJN rechazó planteos que invocaban la aplicación del artículo 76 de la Constitución reformada. A modo de ejemplo, en la

²⁰⁷ V. considerandos 4° y 5°.

²⁰⁸ V. considerando 7°.

²⁰⁹ CSJN, Fallos: 330:4733, “*Banca Nazionale del Lavoro S.A. c/ Borenholtz, Bernardo*”, sentencia del 6/11/2007.

²¹⁰ Este monto fue actualizado sucesivamente en los años siguientes por acordadas 27/14, 44/16, 42/18, 40/19, 13/22 y 9/24.

²¹¹ ver, entre otros, los fallos, Fallos: 317:547, “*Basso, Jorge c/ ocupantes Hipólito Yrigoyen 4117/21*”, sentencia del 31/05/1994; Fallos: 330:2900, “*Fontenova Humberto y otra c/Sala Arturo Julio y otra s/ redargución de falsedad*”, sentencia del 03/07/2007; “*Abalovich, Mauricio c/ Cedrun Gutiérrez, José Bibiano y otro s/ ejecución hipotecaria*”, A. 1413. XLIII, sentencia del 15/07/2008 y “*Mattos Castañeda, Carlos Francisco Pío c/ Farizano, Eduardo Antonio; Rubin, Carlos; Semhan, Guillermo Horacio; Codello, Juan Carlos y Niz, Fernando Augusto s/ medida autosatisfactiva*”, M. 438. XLVI., sentencia del 31/05/2011

causa “*Condori Rivamnontan Jhony*”²¹², el actor planteó la inconstitucionalidad del artículo 8° de la ley 23853 sosteniendo “*que a partir de la reforma constitucional de 1994 y a la luz del art. 76 de la Ley Fundamental, la delegación legislativa prevista en el art. 8° citado es inconstitucional y no debería habilitar al Tribunal a regular aspectos propios del derecho de fondo, ni otorgarle facultades tributarias o que vayan más allá de aspectos vinculados con la función propia del Poder Judicial de la Nación, al margen de que el arto 286 del código procesal citado tampoco le confiere competencia para fijar el monto cuestionado, por lo que estima afectados los derechos constitucionales de propiedad y defensa en juicio, la división de poderes y la legalidad, así como los principios de razonabilidad, de seguridad jurídica, de igualdad y de tutela judicial efectiva*” ante lo que la Corte volvió a aplicar sin más la doctrina delineada en los párrafos anteriores para rechazar el planteo de inconstitucionalidad introducido.

Sobre el tema se abre un amplio abanico de interrogantes. Primero, las sucesivas prórrogas²¹³ que se han ido efectuando sobre la delegación preexistente a la reforma de 1994 se refieren explícitamente a delegaciones en cabeza del Poder Ejecutivo, lo cual permite preguntarse acerca de la vigencia de la delegación contenida en la ley 23853, que la Corte ha seguido ejerciendo sin mayores reparos al respecto²¹⁴.

Sobre ello podría decirse que dichas prórrogas solo aplican a la delegación enmarcada en el artículo 76 (aunque refieren a delegación preexistente, es decir, de cuando el mentado artículo aún no existía) y que la delegación en cabeza de la Corte responde a una competencia implícita del Congreso que surge del artículo 75 inciso 32 y, por tanto, no queda sometida a las mismas reglas ni limitaciones, por lo que tampoco a la caducidad establecida en la cláusula transitoria octava de la CN. En efecto, la amplia delegación que realiza la ley 23853 no cumple, al menos en un primer análisis, con los requisitos de temporalidad ni bases claras de delegación. Siendo además que este último requisito ya era exigido por la Corte al analizar la delegación impropia aun antes de la reforma constitucional. En lo que a la delegación tributaria importa, particularmente, tampoco se definen los elementos esenciales del tributo en cuestión.

En lo que aquí más interesa, pareciera que la delegación en cabeza de la CSJN que se realiza en la ley de autarquía judicial no se vería alcanzada por la prohibición de delegación en materia tributaria ni tampoco por las reglas que se le aplican a los casos excepcionales de permisión. Véase que de toda la reseña jurisprudencial efectuada -en casos en que los sujetos que ejercían las facultades delegadas no eran la CSJN- surge que la Corte, en el estado actual de las cosas, solo admite la delegación de la determinación de las alícuotas en circunstancias particulares y con la fijación de baremos mínimos y máximos, debiendo estar prefijados por el Congreso todos los elementos esenciales del tributo. Empero, en lo que a la delegación que se estudia en el presente acápite respecta, el tribunal no realiza ninguno de esos controles.

Al respecto, autores versados en la materia hablan de un “*doble estándar*” de la Corte para analizar las delegaciones en materia tributaria²¹⁵ según recaigan en su cabeza o en la de otros sujetos. Hay quienes podrían decir que esto responde a que las otras delegaciones deben ser

²¹² “*Recurso de hecho deducido por Silvia Liliana Waispeck en la causa Condori Rivamnontan, Jhony y otro c/ Paulet, Guillermo y otro s/ desalojo por vencimiento de contrato*”, C. 302. XLIX, sentencia del 29/10/2013.

²¹³ Cfr. leyes 25148 (BORA 24/08/1999); 25645 (BORA 09/09/2002); 25918 (BORA 24/08/2004); 26135 (BORA 24/08/2006); y 26519 (BORA 24/08/2009).

²¹⁴ LAPLACETTE, Carlos J., “La Corte Suprema como sujeto pasivo de la delegación legislativa”, Argentina, La Ley, 2010-B-1199, 2010.

²¹⁵ CASTRO VIDELA, Santiago M. y MAQUEDA FOURCADE, Santiago, Argentina, “La delegación legislativa en la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, La Ley, AR/DOC/3415/2018, 2018.

analizadas bajo los parámetros del artículo 76 CN y la delegación que tiene a la CSJN como sujeto pasivo no, pero esa explicación sirve únicamente para abordar por qué no se exigen los requisitos de temporalidad y motivos de emergencia o que responda a materias de administración. Por el contrario, dicho argumento no explica que se permita una amplia delegación en materia tributaria sin determinación de los elementos esenciales del tributo.

El fenómeno bajo estudio refleja a la perfección lo que se intenta mostrar a través del título del presente trabajo: la acordada es un tipo de reglamento que dicta el Poder Judicial en uso de competencias materialmente legislativas y que debiera quedar sometido a un tratamiento asimilable al de otros reglamentos, como decretos, resoluciones, decisiones administrativas y circulares, entre otros, pero la práctica muestra lo contrario.

Gordillo explica que esta función no es asimilable a la función legislativa ejercida por el Congreso, en tanto *“los reglamentos que en algunas oportunidades dicta la justicia para regir su funcionamiento interno no tienen el mismo régimen jurídico de las leyes ni pueden oponérseles; están pues en una gradación jerárquica inferior y no pueden ser considerados formalmente, desde el punto de vista jurídico estricto, como ‘función legislativa’”* pero sí la asimila a la ejercida por el Ejecutivo, en tanto *“las acordadas que dictan los tribunales, que constituyen típicos actos reglamentarios, de contenido y régimen administrativo: están por debajo de la ley y si la violan son antijurídicos”*²¹⁶.

Así, se observa como este tipo de reglamento particular queda fuera de las previsiones contenidas en la Constitución para el análisis de la delegación en tanto no constituye lo que se conoce como decreto delegado. Por lo demás, más allá de la ausencia de un control de legalidad relativo a práctica delegativa, tampoco se le aplica a la delegación estudiada en este caso puntual, un control de legalidad derivado de su contenido tributario, que en otros casos suele ser sumamente estricto. En efecto, en otros fallos analizados en puntos anteriores, como es el ejemplo del reciente caso *“Swiss Medical”*²¹⁷ la Corte no analiza la delegación realizada en tanto resuelve el caso únicamente utilizando el principio de reserva de ley en materia tributaria, lo cual resulta suficiente para descartar la constitucionalidad de la normativa. Por el contrario, en los casos vistos de delegación de contenido tributario en cabeza de la CSJN, no se realiza un control estricto ni de la delegación ni de la legalidad tributaria.

En suma, la delegación en materia tributaria en cabeza de la Corte Suprema muestra a todas luces que el fenómeno de la delegación no se agota en el juego de los artículos 76, 100 inciso 12 de la CN y la ley reglamentaria 26122. En efecto, deja ver que hay otros tipos de delegaciones de las que surgen diversos tipos de reglamentos delegados -en este caso, acordadas- que no quedan sometidas a ningún régimen de control específico y se encuentran libradas al planteamiento de casos concretos ante los tribunales, mostrando en la práctica un nivel muy escaso de estrictez en el control.

III. B. 4. La diferencia entre los casos de delegación legislativa de segundo grado y subdelegación en materia tributaria

²¹⁶ op. cit. GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo...*, Parte General, Tomo I, capítulo IX, p. 10/12.

²¹⁷ op. cit. Fallos: 343:86

Más allá del caso puntual estudiado en el punto anterior, la delegación legislativa de segundo grado en materia tributaria ha tenido otros exponentes que la posicionan como un fenómeno al que vale la pena tener en consideración al estudiar el tema. Como ya se marcó, el hecho de que este tipo de delegación tenga como producto el dictado de reglamentos distintos de los decretos y no pase por la figura del presidente -como sucede con la subdelegación- la convierte en un ámbito inalcanzado por el sistema de control legislativo de la delegación y librado sólo al control judicial cuando se diesen los requisitos para que ello ocurra.

En efecto, la subdelegación implica necesariamente una delegación en el PEN que luego es subdelegada al órgano pertinente, en general, por motivos de especialidad técnica o de conocimiento derivado de la cercanía con la materia que trate. Así, el acto mediante el cual se instrumenta la subdelegación suele ser un decreto emanado del Presidente, por lo que el hecho no queda completamente al margen del sistema parlamentario de control, al menos en la teoría.

El repaso jurisprudencial realizado en el presente trabajo muestra que tanto la subdelegación como la delegación de segundo grado son prácticas habituales en materia tributaria. Los casos de subdelegación han tenido un desarrollo en cuanto a los requisitos de procedencia de la práctica, mientras que en los de delegación de segundo grado, la Corte ha optado por analizar las delegaciones sin hacer gran hincapié en el sujeto pasivo seleccionado por el Congreso.

En efecto, cabe repasar casos de subdelegación como "*Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ amparo ley 16.986*" en el que se cuestionó la constitucionalidad de una subdelegación en la Superintendencia de Servicios de la Salud para crear una matrícula que la Corte Suprema determinó que tenía carácter tributario. La Ley 26682 preveía que el financiamiento del sistema de medicina prepaga se sostendría con una matrícula anual, cuyo monto sería fijado por la reglamentación. El decreto reglamentario subdelegó la facultad de establecer el monto de la matrícula en la Superintendencia de Servicios de la Salud, que dictó la Resolución 1769/14, estableciendo una alícuota del 2% sobre los ingresos de las empresas de medicina prepaga. La Corte declaró la inconstitucionalidad de la norma, basándose en el principio de reserva de ley tributario, ya que la matrícula constituía un tributo del subtipo tasa.

Muy similar fue, pero en este caso sobre delegación de segundo grado, el fallo "*Consolidar ART*"²¹⁸ en el que se declaró la inconstitucionalidad de una delegación contenida en la ley 24938 en la que se preveía que "*los gastos de los entes de supervisión y control se financiarán con aportes de las Aseguradoras de Riesgos de Trabajo (ART) y empleadores autoasegurados conforme la proporción que aquellos establezcan*", a partir de la cual la Superintendencia de Riesgos del Trabajo y la Superintendencia de Seguros de la Nación dictaron las resoluciones conjuntas 39/98 y 25806/98 en las que dispusieron que dicho recurso se fijaba en el 3 por ciento (3%) calculado sobre las cuotas recaudadas por cada una de las ART. Nuevamente, se concluyó que el aporte creado tenía naturaleza tributaria.

En ambos casos, la Corte realiza un análisis limitado a la cuestión de la legalidad tributaria y no realiza análisis alguno sobre la posibilidad de traspasar a otro órgano facultades conferidas por el Congreso en los términos que hemos empleado como delegación impropia. Como se ha advertido a lo largo de este trabajo, las prácticas de delegación de segundo grado o subdelegación parecieran quedar al margen de esos cuestionamientos. Es común que en casos

²¹⁸ CSJN, Fallos: 332:2872, "*Consolidar SA - ART c/ Superintendencia Riesgos Trabajo - rsls. 39/98 y 25.806/98 s/ proceso de conocimiento*", del 29 de diciembre de 2009.

de delegación tributaria la Corte únicamente realice el análisis de legalidad y, si la norma no supera dicho test, no continúa con otros controles.

Ahora bien, es necesario poner de resalto que no todos los casos llegan a la justicia, mucho menos a la instancia extraordinaria de la Corte Suprema. En efecto, hemos visto múltiples delegaciones que han sido descartadas en dicha instancia excepcional pero para ello, deben ser planteados por un sujeto legitimado, se debe cumplir el requisito de caso o causa y luego el expediente debe transitar las instancias inferiores. En materia de delegación, además del control judicial, debiera haber, por manda constitucional, un control legislativo en abstracto, que asegure la legitimidad de la norma. Empero, los casos que aquí se analizan han quedado fuera de dicho control.

Ello se suma a lo que algunos autores llaman “déficit democrático” de estas prácticas delegativas, en tanto *“...cuando ni siquiera se trata del presidente, sino de órganos subordinados y entes descentralizados, que no son designados como consecuencia de una elección democrática (...) bien puede sostenerse que, a menor representatividad democrática de una determinada regulación económica de derechos patrimoniales (v. gr., una medida de regulación económica), mayor deberá ser la intensidad del control al momento de su revisión judicial, especialmente en lo que refiere a su razonabilidad”* y que *“...la admisión de esta relación inversa entre representatividad democrática de la regulación e intensidad del control judicial sea la manera de compatibilizar las necesidades políticas que aconsejan admitir la validez de la delegación y subdelegación legislativas con las garantías constitucionales de los ciudadanos, que esperan regulaciones razonables y democráticas”*²¹⁹.

Para ver esto con mayor claridad, resulta preciso recurrir a algunos ejemplos concretos. Desde la reforma constitucional, es posible identificar múltiples delegaciones directas con contenido tributario en órganos y entes especializados.

Así, a modo meramente enunciativo, la ley 26784²²⁰ de presupuesto para el 2013, estableció *“una tasa retributiva de los servicios que presta el Instituto Nacional de Tecnología Industrial (INTI), organismo descentralizado en el ámbito del Ministerio de Industria, en el marco del Régimen de Aduana en Factoría (RAF), creado por el decreto 688 de fecha 26 de abril de 2002, a los efectos de verificar y controlar el cumplimiento de las metas pactadas en las actas - convenio a las que se refiere el artículo 8° del mencionado decreto, y el volumen y el monto de las operaciones realizadas al amparo de sus normas. Serán responsables del pago de este tributo las empresas que se hayan acogido a dicho régimen. La tasa que aquí se crea retribuirá los costos de los servicios prestados para el desarrollo de las actividades ya referidas y su monto anual no podrá exceder de pesos setecientos cincuenta mil (\$750.000) por empresa. Facúltase al Instituto Nacional de Tecnología Industrial (INTI) a establecer anualmente el importe correspondiente y a determinar el procedimiento para el pago de esta tasa. La autoridad de aplicación suspenderá del régimen a quien no cumpla la obligación de pago de este tributo”* (cfr. art. 68). Sin perjuicio de que de la letra de la ley surge la determinación de ciertos elementos esenciales del tributo, en lo que respecta a la cuantificación solamente se establece un máximo nominal anual, mientras que, fuera de ello, la determinación del importe a abonar, si será proporcional o fijo y el procedimiento de pago se delegan completamente en el INTI

²¹⁹ op. cit. CASTRO VIDELA, Santiago M. y MAQUEDA FOURCADE, Santiago, “La delegación legislativa como instrumento de la regulación económica...”, p. 308/312.

²²⁰ BORA del 05/11/2012.

(organismo descentralizado que funciona bajo la dependencia del ex Ministerio de Comercio e Industria, cfr. decreto-ley 17138/1957).

Otro caso es el de la ley 26831²²¹ de mercado de capitales, que disponía, en su redacción original los recursos con los que cuenta la Comisión Nacional de Valores, entre los que se encontraban “*b) Los recursos por las multas que imponga, y los percibidos en concepto de tasas de fiscalización y control, aranceles de autorización y otros servicios cuyos montos serán fijados por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, a propuesta de la Comisión Nacional de Valores*” y, luego, facultaba “*a la Comisión Nacional de Valores a disponer la reducción o exención de las tasas de fiscalización y control y aranceles de autorización a las emisiones efectuadas por pequeñas y medianas empresas incluyendo a las cooperativas y mutuales, en los términos del decreto 1.087 de fecha 24 de mayo de 1993*” (artículos 14 y 16, respectivamente).

Luego, por ley 27440²²² se modificó la redacción de ambas disposiciones estableciendo “*b) Los recursos percibidos en concepto de una (1) tasa de fiscalización y control y dos (2) aranceles de autorización de la oferta pública de valores negociables y registración de los distintos agentes, mercados, cámaras compensadoras y entidades de registro de derivados que se encuentren bajo fiscalización de la Comisión Nacional de Valores y tres (3) de otros servicios que el organismo preste a las personas bajo su fiscalización. Los montos de dichos recursos serán fijados por el Ministerio de Finanzas, a propuesta de la Comisión Nacional de Valores*” y que “*La Comisión Nacional de Valores podrá disponer la reducción o exención de las tasas de fiscalización y control y aranceles de autorización a las emisiones efectuadas por pequeñas y medianas empresas incluyendo a las cooperativas, en los términos de la normativa aplicable a dichas empresas*”.

Nótese que la norma, en su redacción original y también en la vigente, dispone la creación de una tasa a fijarse por el Ministerio de finanzas a propuesta de la CNV y luego faculta a la CNV a disponer exenciones, las cuales constituyen uno de los elementos esenciales de los tributos que, conforme la doctrina de la CSJN, no debieran ser delegados, al menos sin bases suficientes (como se ha visto, entre otros, al estudiar el caso “*Cámara Argentina del Libro*”). En ningún caso se disponen baremos máximos y mínimos ni ningún otro criterio para la determinación de la tasa.

Otro claro ejemplo se observa en el Régimen de Contrato de Trabajo para el para el Personal de Casas Particulares, sancionado por ley 26844²²³, en cuyo artículo 72 se dispuso: “*Sustitúyese el texto del artículo 2º de la ley 24.714 y sus modificatorias que quedará redactado de la siguiente manera: Artículo 2º — Las empleadas/os del Régimen Especial de Contrato de Trabajo para el Personal de Casas Particulares se encuentran incluidas en el inciso c) del artículo 1º, siendo beneficiarias de la Asignación por Embarazo para Protección Social y de la Asignación Universal por Hijo para Protección Social, quedando excluidas de los incisos a) y b) del citado artículo con excepción del derecho a la percepción de la Asignación por Maternidad establecida por el inciso e) del artículo 6º de la presente ley. // Facúltase al Poder Ejecutivo nacional para que dicte las normas pertinentes a efectos de adecuar y extender a las empleadas/os de dicho régimen especial estatutario las demás asignaciones familiares previstas en la presente ley. // Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) para establecer las alícuotas correspondientes para el financiamiento de la asignación familiar por maternidad*”

²²¹ BORA del 28/12/2012.

²²² BORA del 11/05/2018.

²²³ BORA del 12/04/2013.

correspondiente a las empleadas del Régimen Especial de Contrato de Trabajo para el Personal de Casas Particulares”.

Véase, nuevamente, una delegación en cabeza de un organismo técnico, en este caso la AFIP (actual ARCA) para establecer alícuotas sin parámetro alguno.

Estos ejemplos muestran claras delegaciones de contenido tributario que se realizan -en general sin utilizar el vocablo delegación- en cabeza de organismos inferiores al Presidente de la Nación y sin bases suficientes de delegación. En consecuencia, no se les da tratamiento de normas delegantes y los reglamentos dictados en consecuencia no son sometidos al control de la Comisión Bicameral Permanente ni del pleno de las Cámaras del Congreso.

Distinto es el caso de las subdelegaciones que, al recaer primeramente en cabeza del Presidente, son susceptibles del control antedicho si se remitiese el decreto que subdelega a la Comisión Bicameral. Ahora bien, ello no implica que suceda regularmente en la práctica, en tanto la ley 26122 no incorporó en su texto una obligación semejante.

Así, por ejemplo, el decreto 509/07²²⁴ que modifica posiciones arancelarias, fijó derechos de exportación y facultó “*al MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION a realizar aclaraciones, modificaciones y excepciones que correspondan, en los términos de su competencia*” (las mayúsculas corresponden al original), fue sometido al control de la Comisión Bicameral y, finalmente, ambas cámaras declararon su validez mediante sendas resoluciones²²⁵.

En este caso, se observa un decreto de contenido tributario en el que se prevé una subdelegación pero que supera el control legislativo y es declarado válido. Aun así, no consta de forma expresa que haya habido un control específico sobre la cláusula que subdelega ciertas competencias ni que ello se haya hecho por algún mandato legal o de oficio. En efecto, como ya se dijo, de la letra de la ley 26122 no surge una obligación de remitir al Congreso aquellos decretos que subdeleguen competencias delegadas.

Sin perjuicio de que, en este caso concreto, al tratarse de un decreto dictado en uso de las atribuciones del artículo 76 CN que además subdelegó ciertas competencias, resultó sometido al control de la Comisión Bicameral, tal control tampoco resulta suficiente, en tanto las resoluciones dictadas por conducto de la subdelegación referida escapan al escrutinio parlamentario y quedan únicamente libradas al control judicial, si se diera el caso. En efecto, por más que la situación de la subdelegación con relación al control legislativo puede ser eventualmente mejor que la de la delegación de segundo grado -en tanto en la primera al menos el decreto que subdelega podría ser remitido a la Comisión Bicameral para su control- en ambos casos el reglamento emanado de organismos inferiores sigue quedando al margen del mandato constitucional de control legislativo de la normativa delegada.

En tal sentido, podría ser deseable incorporar, en una eventual reforma de la ley 26122, disposiciones tendientes a lograr un control parlamentario de los decretos que subdelegan competencias, así como de los reglamentos de inferior jerarquía dictados en uso de competencias subdelegadas o por delegación de segundo grado.

²²⁴ BORA del 23/05/2007.

²²⁵ El Senado se expidió con fecha 22/8/2007, mientras que la Cámara de Diputados lo hizo el 28/11/2007.

En este marco, no cabe más que concluir que, sin perjuicio de que la práctica legislativa y jurisprudencial de nuestro país pareciera aceptar las prácticas de delegación de segundo grado y subdelegación -dentro de ciertos requisitos-, estos tipos de delegación se encuentran al margen del régimen constitucional y legal de la delegación legislativa. En particular, en los casos de delegaciones de contenido tributario, pueden quedar sujetas al control judicial correspondiente a luz del principio de reserva de ley, lo cual implica que se evalúen, al menos, las bases suficientes de delegación para la determinación de los elementos esenciales del tributo. Empero, por lo demás, no se le exige ninguno de los restantes requisitos previstos en el artículo 76 CN, como ser el plazo o las circunstancias de emergencia o contenido de materias determinadas de administración. En la misma línea, tampoco quedan sometidos al procedimiento de control previsto en los artículos 99, inciso 3, y 100, inciso 12, de la CN y la ley 26122.

IV. Conclusión

A lo largo de esta tesis se ha emprendido un análisis exhaustivo del alcance histórico y actual de la delegación legislativa en Argentina, con especial énfasis en la materia tributaria. Este estudio ha implicado poner en la balanza las luces y sobras de las normas que regulan la materia a 30 años de la reforma constitucional de 1994, que introdujo por primera vez reglas expresas con relación a la delegación legislativa en el artículo 76 y concordantes de la Constitución nacional.

El objetivo principal de esta tesis fue responder algunas preguntas, como ¿Cuál es el rol de la delegación legislativa en materia tributaria?; ¿Hay casos en los que la delegación legislativa es compatible con el principio de legalidad tributaria?; ¿Qué figuras normativas existen más allá de los decretos delegados del artículo 76 de la Constitución?; ¿Qué ha ocurrido con la delegación legislativa desde la reforma constitucional de 1994?

Para responder a estos interrogantes, se llevó a cabo un recorrido por la historia de la delegación legislativa en Argentina, desde sus inicios hasta la actualidad, examinando la doctrina, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la práctica legislativa. Así, se realizó un repaso que fue desde la creación pretoriana de la doctrina de la delegación propia e impropia, hasta la aplicación de las normas constitucionales surgidas de la última reforma constitucional.

En el desarrollo de la tesis, se demostró que la reforma constitucional de 1994, si bien introdujo una regulación expresa de la delegación legislativa en el artículo 76, no abarcó la totalidad del fenómeno delegativo. En efecto, tras un examen exhaustivo de las normas, su aplicación y su interpretación jurisprudencial, es posible afirmar que el artículo 76 se limita a regular la delegación propia en cabeza del Presidente de la Nación, es decir, la delegación para “*hacer la ley*” y que la delegación impropia, tal como se delineó en la jurisprudencia histórica de la Corte, continúa existiendo por fuera del mentado artículo, con sustento en la jurisprudencia de la Corte Suprema y en la cláusula de los poderes implícitos del Congreso (art. 75 inc. 32 CN).

En ese marco, la delegación en materia tributaria que escape al artículo 76 solo se encuentra limitada por el principio de legalidad tributaria, que exige que los elementos esenciales del tributo sean establecidos por ley formal. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha adoptado una postura restrictiva respecto de la delegación en materia tributaria, especialmente después de la reforma de 1994, limitando la posibilidad de delegar la determinación de los elementos esenciales del tributo. Sin embargo, la delegación impropia, la subdelegación y la delegación de segundo grado en materia tributaria continúan siendo prácticas habituales en nuestro ordenamiento jurídico. Estas prácticas, al quedar fuera del alcance del artículo 76 y su régimen de control parlamentario, reglamentado por la ley 26122, representan un problema para el principio de legalidad tributaria y la seguridad jurídica en general.

En este contexto, la presente tesis ha buscado demostrar que la cuestión de la delegación legislativa en materia tributaria no se agotó en 1994 ni tras el dictado de “*Selcro*” o “*Camaronera*”. En efecto, la problemática que presenta la delegación legislativa en materia tributaria se encuentra absolutamente vigente y constituye una de las grandes deudas de la etapa constitucional que se abrió desde la última reforma.

En efecto, se ha mostrado que las delegaciones en organismos ajenos al Presidente de la Nación se encuentran exentas de todo control posterior por parte del Congreso, sin perjuicio del eventual control judicial (aunque este último se encuentra condicionado por el requisito de causa o controversia, así como la existencia de una parte legitimada para reclamar). En concreto,

hemos visto que el sistema de control de la delegación legislativa implementado a partir de la reforma de 1994 es sumamente falible y presenta una serie de vacíos legales que pueden ser utilizados para eludir el control parlamentario. Casos como el del decreto 793/2018, analizado en el capítulo III, evidencian esta problemática.

La tesis también ha puesto de manifiesto la existencia de una doble vara en el control de la delegación legislativa por parte de la Corte Suprema, siendo más laxa en los casos en que la delegación recae en su propia cabeza que cuando se trata de delegaciones en el Poder Ejecutivo. El caso de la delegación de facultades tributarias en la Corte Suprema a través de la ley de autarquía judicial 23853, analizado en el capítulo III.B.1, es un claro ejemplo de esta situación.

En conclusión, la delegación legislativa en materia tributaria en Argentina se presenta como un fenómeno complejo y dinámico, que requiere un análisis profundo y una constante evaluación de sus implicancias para el principio de legalidad tributaria. En tal sentido, Spisso reflexiona sobre la vigencia del principio de reserva de ley en el actual estado de derecho y esboza que *“se cuestiona que el principio de reserva de ley, como forma de garantizar el consentimiento del impuesto por los obligados a su pago, y que la autoimposición reclame necesariamente la intervención del Poder Legislativo (...) Se observa que el Poder Ejecutivo ejerce una amplia función colegislativa, que lo habilita no solo a impulsar iniciativas y a promulgar o vetar las leyes en ejercicio de atribuciones propias (arts. 77, 80, 99 inc. 3 CN), y a reglar, en el ejercicio de funciones delegadas por el Congreso (art. 76 CN), determinados aspectos de la materia tributaria”*.²²⁶

Es necesario que el Congreso de la Nación asuma un rol más activo en el control de la delegación legislativa, especialmente en materia tributaria, a fin de garantizar el respeto al principio de legalidad y evitar la proliferación de normas delegadas que puedan afectar los derechos de los contribuyentes. Esto podría traducirse, eventualmente, en una reforma de la ley 26122 que dé cuenta de la necesidad de controlar reglamentos delegados que no son necesariamente decretos o, al menos, una actitud más proactiva de la Comisión Bicameral Permanente que podría comenzar a revisar de oficio la normativa delegada emanada de organismos ajenos al Presidente.

No resulta ocioso poner de resalto que, siendo que la ley 26122 está siendo ampliamente cuestionada y se encuentra actualmente en el centro de la agenda legislativa, se presenta una ventana de oportunidad para evaluar la posibilidad de un control parlamentario de los reglamentos delegados en su totalidad, de modo de asumir la realidad de la práctica legislativa y abandonar la categoría aislada del decreto delegado como si fuese el único producto posible de una delegación. Cabe recordar, además, tal como se repasó en el cuerpo del trabajo, que recién en 2024 se derogó por primera vez un decreto de necesidad y urgencia por conducto de la ley 26122 y al momento de escribir esta tesis, continúa sin haber sido utilizada en materia de decretos delegados.

En suma, el debate sobre la delegación legislativa en materia tributaria debe continuar, con la participación de todos los actores involucrados: el Congreso, la Corte Suprema, la doctrina y la sociedad civil. Solo a través de un diálogo abierto y constructivo se podrá lograr un régimen de delegación legislativa que sea compatible con los principios constitucionales y que garantice la justicia y la equidad en el sistema tributario argentino.

²²⁶ op. cit. SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, p. 323.

Bibliografía

Bibliografía

BIANCHI, Alberto B., *La delegación legislativa*, Buenos Aires, Ábaco, 1990.

BIANCHI, Alberto B., "Toda la legislación delegada está por caducar: ¿Qué hacemos con la disposición transitoria octava?", Argentina, *El Derecho*, 182-1274, 1999.

BIANCHI, Alberto B., "Algunas notas sobre los poderes implícitos del Gobierno", Argentina, *El Derecho Constitucional*, Tomo 00/01-398, 2001.

BIANCHI, Alberto B., "La delegación legislativa: evolución y estado actual", en *Forum: Revista del Centro de Derecho Constitucional de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica Argentina*, Anuario del Centro de Derecho Constitucional, EDUCA, 2015.

BIDART CAMPOS, Germán J., *Manual de la Constitución Reformada*, Buenos Aires, Ediar, 2004.

CANDA, Fabián O., "Perfiles constitucionales de la delegación legislativa (materias y sujeto pasivo de la delegación en un fallo de la sala I del Fuero Contencioso administrativo)", Argentina, *El Derecho*, Tomo 2001/2002-139, 2001.

CASÁS, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ad Hoc, 1era. ed., 1era reimp., 2005.

CASSAGNE, Juan Carlos, "El nuevo criterio sobre la delegación legislativa y la caducidad de la legislación delegada preexistente a la reforma constitucional", Buenos Aires, *La Ley*, Sup. Const. 2010.

CASSAGNE, J. C., "La Delegación Legislativa en la Constitución Argentina", Argentina, *Foro Jurídico*, Núm. 12, 379-390, 2013.

CASTRO VIDELA, Santiago M. y MAQUEDA FOURCADE, Santiago, Argentina, "La subdelegación en la regulación económica", *La Ley*, t. 2011-A, p. 753-774, 2011.

CASTRO VIDELA, Santiago M. y MAQUEDA FOURCADE, Santiago, Argentina, "La delegación legislativa en la Corte Suprema de Justicia de la Nación", *La Ley*, AR/DOC/3415/2018, 2018.

CASTRO VIDELA, Santiago M. y MAQUEDA FOURCADE, Santiago, "La delegación legislativa como instrumento de la regulación económica: breves apuntes sobre sus límites constitucionales", Argentina, *Revista de Derecho Público*, 2019-2. pp. 285-324, 2019.

COMADIRA, Julio Rodolfo, "Los Reglamentos Delegados", en *Acto administrativo y reglamento*, Ediciones Rap, 2002.

GARCÍA LEMA, Alberto M., "La delegación legislativa y la cláusula transitoria octava", Argentina, *El Derecho*, 182- 1285, 1999.

GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada y anotada*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, *La Ley*, 6ta. edición actualizada y ampliada, 2022.

GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas: Parte general*, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 1ra ed., 1a reimp., 2017.

LAPLACETTE, Carlos J., "La Corte Suprema como sujeto pasivo de la delegación legislativa", Argentina, La Ley, 2010-B-1199, 2010.

SANTIAGO, Alfonso y THURY CORNEJO, Valentín, *Tratado sobre la delegación legislativa: Régimen constitucional antes, durante y después de la reforma constitucional*, Buenos Aires, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.

SANTIAGO, Alfonso, VERAMENDI Enrique y CASTRO VIDELA, Santiago, *Control del Congreso sobre la actividad normativa del Poder Ejecutivo. Decretos delegados, de necesidad y urgencia y de promulgación parcial de leyes. Régimen constitucional, ley 26.122 y práctica legislativa y jurisprudencial*, Buenos Aires, La Ley, 1ra Ed., 2019.

SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 7ma. edición, 2019.

SPOTA, Alberto, "Límites y alcances del ejercicio de los poderes implícitos del Congreso de la Nación en relación a la forma republicana de gobierno", Buenos Aires, Lecciones y Ensayos, nro. 76, 2001.

Otras fuentes

Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente, disponible en la página web de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, <https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dip/Debate-constituyente.htm>

Constitución de los Estados Unidos de América traducida al español, disponible en el sitio web oficial del US Department of State, disponible en <https://www.state.gov/wp-content/uploads/2020/05/SPA-Constitution.pdf>

Boletín Oficial del Estado de España, disponible en el sitio web <https://www.boe.es>

Glosario de siglas

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos

ARCA: Agencia de Recaudación y Control Aduanero

ART: Aseguradoras de Riesgos de Trabajo

BCRA: Banco Central de la República Argentina

CBP: Comisión Bicameral Permanente

CN: Constitución Nacional

CNV: Comisión Nacional de Valores

CCyCN: Código Civil y Comercial de la Nación

CPCCN: Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

CSJN: Corte Suprema de Justicia Nacional

DGI: Dirección General Impositiva

DNU: Decreto de Necesidad y Urgencia

INTI: Instituto Nacional de Tecnología Industrial

IGJ: Inspección General de Justicia

PEN: Poder Ejecutivo Nacional

PL: Poder Legislativo

RAF: Régimen de Aduana en Factoría

RG: Resolución General

SA: Sociedad Anónima

SIDE: Secretaría de Inteligencia del Estado

SRL: Sociedad de Responsabilidad Limitada

