

La violación de los principios de reserva de ley y de razonabilidad en materia tributaria en la reglamentación de la Ley 27.260 sobre Régimen de Sinceramiento Fiscal y su pretendida declaración de inconstitucionalidad

Micaela Soledad Figueredo

*Universidad de Flores, CABA, Argentina;
Escuela de Abogados del Estado (PTN), CABA, Argentina*

✉ micafig@yahoo.com.ar

Agustín Tupac Cifre Puig

*Universidad Nacional de Moreno, Moreno, Argentina;
Universidad Nacional de Avellaneda, Avellaneda, Argentina;
Escuela Judicial, Consejo de la Magistratura, CABA, Argentina*

✉ atupac@gmail.com

📅 Fecha de recepción: 23/10/2019 - Fecha de aceptación: 19/03/2020

Cómo citar este artículo: Figueredo, M. y Cifre Puig, A. (2020). La violación de los principios de reserva de ley y de razonabilidad en materia tributaria en la reglamentación de la Ley N° 27.260 sobre Régimen de Sinceramiento Fiscal y su pretendida declaración de inconstitucionalidad. *Revista Perspectivas de las Ciencias Económicas y Jurídicas*. Vol. 10, N° 2 (julio-diciembre). Santa Rosa: FCEyJ (UNLPam); EdUNLPam; pp. 3-23. ISSN 2250-4087, e-ISSN 2445-8566 DOI <http://dx.doi.org/10.19137/perspectivas-2020-v10n2a01>



Licencia Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0)

Resumen: El objetivo de este trabajo es analizar, desde el punto de vista del derecho constitucional y, más precisamente, a la luz de los principios de legalidad o reserva de ley tributaria y de razonabilidad, el sistema de exclusión de sujetos del Régimen de Sinceramiento Fiscal establecido en la ley 27.260, y su reglamentación por decreto 1206/2016, modificatorio del decreto 895/2016.

Asimismo, se reflexionará respecto de la declaración de inconstitucionalidad de las normas cuando el ejercicio del poder reglamentario por parte del Poder Ejecutivo se exhibe al margen de la atribución conferida por el artículo 99, inciso 2° de la Constitución Nacional y se verifica el avasallamiento de los límites constitucionales establecidos en materia tributaria; ello, con particular comentario a la sentencia de la Sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Solá, Felipe Carlos c/ EN s/ amparo Ley 16.986”, del 23 de noviembre de 2017.

Palabras clave: sinceramiento fiscal; inconstitucionalidad; derecho tributario; razonabilidad.

The violation of the principles of the law reservation and the reasonability of tax issues on ruling Law 27.260 about Sincere Fiscal Regime and its pretended unconstitutional declaration

Abstract: The aim of this paper is to analyze, from a constitutional law perspective, and, more precisely, according to the legality, reasonability and reservation of tax law principles, the system of exclusion of subjects from the Sincere Fiscal Regime established by law n27.260 and its ruling by decree 1206/2016.

In addition, we will think about the unconstitutionality declaration of the rules when the use of the ruling power by the Executive Power that is exhibited on the side of what the Constitution allows. It also verifies how it breaks the constitutional limits that are established for tax issues. This, according to the “Sola” case of the 23th November 2017.

Key words: tax law; unconstitutionality; reasonability; legality.

Violação dos princípios de reserva de direito e de razoabilidade em matéria fiscal no regulamento da Lei ° 27.260, relativa ao Regime de Sinceração Fiscal e à declaração de inconstitucionalidade

Resumo: O objetivo deste trabalho é analisar, do ponto de vista do direito constitucional e, mais precisamente, à luz dos princípios da legalidade ou reserva do direito tributário e da razoabilidade, o sistema de exclusão de sujeitos do Regime Sincero de Imposto estabelecido, na Lei 27.260 e seus regulamentos pelo Decreto nº 1206/2016, que altera o Decreto 895/2016.

Da mesma forma, refletirá sobre a declaração de inconstitucionalidade das regras quando o exercício do poder regulador pelo Poder Executivo for exibido fora da atribuição conferida pelo artigo 99, subseção 2 da Constituição Nacional e pela subjugação de os limites constitucionais estabelecidos em matéria tributária; Isso, com especial comentário ao julgamento da Câmara V da Câmara Nacional no Contencioso Administrativo Federal, no caso “Solá, Felipe Carlos c / EN s / amparo Lei 16.986”, de 23 de novembro de 2017.

Palavras chave: honestidade fiscal; inconstitucionalidade; direito Tributário; razoabilidade.

1. El Régimen de Sinceramiento Fiscal de la ley 27.260 y su reglamentación por parte del Poder Ejecutivo Nacional en lo referente a las personas excluidas del régimen

Comenzaremos el análisis por señalar, en primer término, que la ley 27.260 previó un Régimen de Sinceramiento Fiscal, que consistía en que los sujetos incluidos (personas humanas, sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias) podían declarar de manera voluntaria y excepcional ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, la tenencia de bienes en el país y en el exterior, dentro de un plazo determinado.⁽¹⁾

De una lectura con más detalle surge que los bienes que podían ser objeto de la declaración voluntaria y excepcional eran la tenencia de moneda nacional o extranjera; inmuebles; muebles, acciones, participaciones en sociedades, derechos inherentes al carácter de beneficiarios de fideicomisos, toda clase de instrumentos financieros o títulos valores; y todo otro tipo de derechos susceptible de valor económico. Tales bienes debían ser preexistentes a la fecha de promulgación de la ley.⁽²⁾

Asimismo, la norma establecía el modo en que debía realizarse la declaración; la forma o criterio de valuación de los bienes a declarar; la alícuota del impuesto especial a aplicar sobre el valor de los bienes que se declaren; las excepciones; la forma de determinar e ingresar el impuesto; los beneficios alcanzados por la declaración, entre ellos, en particular, respecto de las consecuencias de las infracciones y de los delitos penales tributarios, cambiarios y aduaneros en los términos previstos en el art. 46 de esa ley; el plazo para acogerse al beneficio (comprendido desde la vigencia de la ley y hasta el 31 de marzo de 2017); las condiciones para acceder al beneficio; los sujetos excluidos del régimen.

En lo que respecta a los sujetos excluidos del régimen, la ley describe quiénes se hubieran desempeñado o ejercido funciones públicas entre el 1 de enero de 2010, inclusive, y la vigencia de la presente ley. Entre muchos otros funcionarios, enumera desde los incs. a) al w) del art. 82 al presidente y vicepresidente de la Nación; gobernador, vicegobernador, jefe o vicejefe de gobierno de la CABA; senador o diputado nacional, provincial o de la CABA, o concejal municipal, o parlamentario del Mercosur; magistrados de todos los poderes judiciales y ministerios públicos del país; Defensor del Pueblo; Jefe de Gabinete de Ministros, ministro, secretario o subsecretario del Poder Ejecutivo nacional, provincial, municipal o de la CABA; miembro del Consejo de la Magistratura o del jurado de enjuiciamiento.

(1) Conf. art. 36 de la ley 27.260, sancionada el 27/07/2016.

(2) Conf. art. 37 de la ley 27.260.

En el mismo universo de personas excluidas del beneficio fiscal se encuentran el cónyuge, los padres y los hijos menores emancipados de los sujetos excluidos en el art. 82 antes citado de la ley.⁽³⁾

Los sujetos excluidos, en consecuencia, no podían ampararse en el Régimen de Sinceramiento Fiscal, ni gozar de sus beneficios.

En efecto, en el diseño de la ley, la calidad de funcionario público encuadrado en los incs. a) a w) del art. 82, entre el 1 de enero de 2010 y la vigencia de la ley, constituye un factor subjetivo que determina su exclusión del beneficio impositivo.

En función de este factor, las personas enumeradas taxativamente no resultan alcanzadas por el beneficio de sinceramiento fiscal o “blanqueo”. Cabe enfatizar que este beneficio –como se mencionó– tampoco alcanza a quienes resulten ser cónyuges, padres e hijos menores emancipados de tales sujetos.

Luego del dictado de la ley, el Poder Ejecutivo Nacional, en uso de las facultades previstas en el art. 99, inc. 2 CN, reglamentó el citado régimen mediante el dictado del decreto 895/2016.

Con posterioridad, y a los fines de este trabajo, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 1206/2016, modificando el decreto reglamentario antes reseñado, y por el cual dispuso en su art. 6 que:

los sujetos comprendidos en el Artículo 83 de la Ley N° 27.260 podrán efectuar la declaración voluntaria y excepcional, dispuesta en el Título I del Libro II de la ley, exclusivamente respecto de los bienes que acrediten se encontraban incorporados en su patrimonio con anterioridad a la fecha en que los sujetos enumerados en los incisos a) al w) del Artículo 82 de la Ley N° 27.260, hubieran asumido los respectivos cargos.

En otras palabras, la nueva reglamentación, al modificar el alcance de la exclusión de sujetos en lo atinente a un aspecto temporal de los bienes incorporados a su patrimonio que la norma legal no distinguía, efectuó una justificación en el tiempo no receptada en la ley y amplió, en consecuencia, el universo de sujetos beneficiados por el régimen, en clara contradicción con la expresa voluntad del legislador y espíritu de la ley.

De esta manera, por medio de una reglamentación se añadió un supuesto temporal del hecho imponible en la incorporación de los bienes al patrimonio de los familiares excluidos sujetos a exteriorización, que no se expresaba en la ley, permitiendo de ese modo el acogimiento al régimen a quienes la propia ley había excluido.

(3) Conf. art. 83 de la ley 27.260.

2. Las bases constitucionales de la tributación. Principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria. Aspecto temporal del hecho imponible. Avasallamiento de los límites constitucionales por parte del Poder Ejecutivo

Los antecedentes de la reglamentación en estudio hacen necesario examinar la compatibilidad de las disposiciones citadas con las que la Constitución Nacional ha fijado para el establecimiento de los tributos con todos sus elementos; y especialmente, en lo que aquí nos interesa analizar, para el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás beneficios y bonificaciones tributarias, supuestos que se asimilan a los beneficios de un régimen de sinceramiento fiscal.

En ese sentido, en nuestro derecho las bases constitucionales de la tributación se sustentan en el respeto de varios postulados fundamentales que engendran los correlativos derechos frente al Estado, a saber: principio de legalidad tributaria, según el cual todo tributo debe ser creado por ley del Congreso; igualdad tributaria, incluida como garantía del art. 16 CN; razonabilidad tributaria, que en esta materia permite asegurar la no confiscatoriedad y la igualdad al evitar la arbitrariedad de las distinciones (Quiroga Lavié, 1995), principio que, asimismo, permite verificar los límites constitucionales impuestas a las reglamentaciones infralegales.

En efecto, nuestra Constitución Nacional prescribe como regla primordial, en los arts. 17, 52 y 75, incs. 1 y 2, que únicamente el Congreso está habilitado para imponer las contribuciones referidas en el artículo 4º.

Específicamente, el art. 4º CN establece que:

el Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

La cláusula transcripta precedentemente se complementa -como se ha expresado- con el art.17 en tanto prescribe que solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4; en conjunción también con el art. 75, incs. 1 y 2 CN, por cuanto corresponde al Congreso legislar en materia aduanera e imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias.

Conforme a los términos descriptos, el Tesoro Nacional se compone, desde el punto de vista de la potestad tributaria, de los recursos de impuestos, tasas y demás contribuciones, que solo pueden ser impuestas por el Congreso.

Por su parte, el art. 52 CN asegura el principio de representatividad democrática en el establecimiento de los tributos, en cabeza de la Cámara de Diputados

como cámara de origen; también enunciada por el derecho público anglosajón en la fórmula “*no taxation without representation*”.

Reseñadas las normas constitucionales, el estudio de la potestad tributaria y su correlato en términos de establecer un régimen de sinceramiento fiscal nos conduce así al análisis de los límites constitucionales en términos de **principios**, previstos para su ejercicio por el poder estatal.

Respecto de uno de los principios cardinales y formales establecidos en la Constitución, Casás (1994) nos enseña que el principio de legalidad excede lo fiscal, y reconoce un alcance amplio, en tanto se exhibe como una de las características propias del Estado de derecho, importa la subordinación del obrar de la administración a la ley y resume en el constitucionalismo contemporáneo la concreción del ideario que despertó con las revoluciones francesa y americana.

El citado autor cita a Eugenio Simón Acosta agregando que “desde antiguo viene discutiendo la doctrina administrativa sobre si la administración está facultada para hacer todo lo que la ley no prohíbe (...) o si, por el contrario, la administración sólo puede hacer aquello para lo que cuenta con expresa o genérica atribución legal”, definiendo su opinión por esta última tesis, que categóricamente Casás (1994, pp. 16-117) y nosotros compartimos.

La lógica estricta que sigue la materia tributaria en cuanto a la forma de reserva absoluta de ley conduce a que cualquier régimen vinculado con los tributos estén regidos por el *numerus clausus* y el exclusivismo del Congreso.

Este fenómeno, al marcar esta vinculación positiva, en cuyo mérito el Poder Ejecutivo solo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con autorización en forma inmediata o incluso mediata por habilitación de la ley, se denomina en la actualidad principio de legalidad (Casás, 1994, p. 116).

Casás (1994) enfatiza que “en los orígenes del constitucionalismo el principio de reserva de ley se confunde con el de legalidad, pues la rígida separación de poderes impide al Ejecutivo dictar normas generales, pero la cada vez mayor asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal, a cuyo efecto el principio de reserva de ley se diferencia netamente y cobra plena autonomía en relación con el principio de legalidad, cuyo significado actual es el de que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante”; para agregar seguidamente que “el significado primario de la reserva de ley es, por el contrario, que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley, y no por reglamento” (p. 117).

Otra importante consecuencia del diseño constitucional es que la reserva de ley no es disponible por el legislador. La reserva de ley convierte, por mandato constitucional, una parcela dentro del universo del ordenamiento jurídico –en nuestro caso la correspondiente a la creación, modificación, exención, derogación de

tributos y la relativa a la definición de sus elementos fundamentales- en un ámbito en el cual solamente puede actuar la ley formal material, esto es, en nuestro ordenamiento constitucional, la sancionada por el Congreso federal (Casás, 1994).

En esta inteligencia, se regula por ley: la determinación del hecho imponible, el sujeto obligado, la base imponible, el tipo de gravamen, la alícuota, los demás elementos directamente determinantes de la deuda tributaria; el establecimiento, la supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias; el régimen de sanciones y sus modificaciones; las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarias pueden significar respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos; la concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías y moratorias; entre otras.

En efecto, la doctrina ha logrado consenso respecto de que:

- 1) el principio de legalidad, recogido en las constituciones latinoamericanas como principio fundamental del derecho público, tiene especial gravitación en materia tributaria;
- 2) la función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en ellas;
- 3) la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales;
- 4) las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales y, en tales casos, ser temporarios, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria;
- 5) la función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional.⁽⁴⁾

Por su parte, Juan Carlos Luqui (citado en Casás, 1994, pp. 123-124) ha coincidido en su obra que el principio constitucional de legalidad solo puede quedar satisfecho en tanto la ley formal-material contenga todos los elementos esenciales para

(4) Esta postura ha sido adoptada en las conclusiones del simposio "El Principio de Legalidad en el derecho tributario", organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, que tuvo lugar los días 15 y 16 de 1986. Las deliberaciones se realizaron tomando en cuenta los trabajos presentados por los profesores Geraldo Ataliba, Sergio de la Garza, Ernesto Flores Zabala, Horacio García Belsunce, Juan Carlos Luqui, Juan Carlos Peirano Facio, Ramón Valdés Costa y Alberto Xavier.

crear de manera cierta la obligación, es decir: a) el hecho imponible, definido de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo; f) los casos de exenciones; g) los supuestos de infracciones; h) las sanciones correspondientes; i) el órgano administrativo con competencia para recibir el pago; y j) el tiempo por el que se paga el tributo; con lo cual las competencias del Poder Ejecutivo en la materia quedan totalmente circunscriptas a hacer recaudar las rentas de la Nación; añadiendo luego que “el decreto no puede ser jamás fuente lícita de obligaciones tributarias...” ya que, incluso, “tampoco podría hacerlo al reglamentar las leyes tributarias, porque su atribución de reglamentación le prohíbe alterar el espíritu de las leyes con excepciones reglamentarias, con lo cual le fija un límite a la atribución reglamentaria”.

Asimismo, un corolario del antedicho principio constitucional ha permitido afirmar al profesor Dino Jarach (1969, p. 112) que su adopción significa “que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por la ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio”.

Así entendemos que el régimen establecido por la ley 27.260 como potestad de carga tributaria permitió a los sujetos alcanzados por la norma en los términos del art. 36 de esa ley, declarar voluntaria y excepcionalmente la tenencia de moneda nacional y extranjera y demás bienes en el país y en el exterior, ingresar un impuesto especial, conforme la alícuota establecida en el art. 41 y, al mismo tiempo, mediante esa declaración gozar de ciertos beneficios en la medida de los bienes declarados, en tanto permite excluirse o exceptuarse de las consecuencias de las infracciones y de los delitos penales tributarios, cambiarios y aduaneros en los términos previstos en el art. 46 de la misma ley.

Sentado el marco teórico, el decreto reglamentario que comentamos ha avanzado en contravención con el alegado principio de legalidad, es decir, contra la primera garantía formal establecida en la Constitución en favor de los derechos de los contribuyentes, y partida de nacimiento del derecho tributario, toda vez que no surge de la ley una habilitación expresa inmediata o mediata atributiva de competencia a favor del Ejecutivo en el sentido de reglamentar que los sujetos comprendidos en el art. 83 de la ley 27.260 podían efectuar la declaración voluntaria y excepcional “exclusivamente respecto de los bienes que acrediten se encontraban incorporados en su patrimonio con anterioridad a la fecha en que los sujetos enumerados en los incisos a) al w) del Artículo 82 de la Ley 27.260, hubieran asumido los respectivos cargos”.⁽⁵⁾

(5) Art. 6º del decreto 1206/2016 (sic).

Con esa reglamentación el Poder Ejecutivo Nacional amplió el universo de sujetos beneficiados por el régimen, en tanto que añadió un supuesto temporal del hecho imponible de incorporación de los bienes al patrimonio de los familiares excluidos, sujeto a exteriorización bajo el amparo de tal régimen, que no se encontraba establecida en la ley.

En otras palabras, al incorporar una fecha de alta de bienes al patrimonio (esto es: bienes incorporados con anterioridad al 1 de enero de 2010) hace una distinción que la ley no recogía, permitiendo, en consecuencia, que esos familiares excluidos puedan declarar los bienes ocultos, y gozar de los beneficios de la ley, en su caso, eximirse de las consecuencias de las infracciones y de los delitos penales tributarios, cambiarios y aduaneros. Eso, precisamente, que la ley no lo permitía.

Con esa lógica Giuliani Fonrouge (1976, p. 291) afirmó que “la relación existente entre el poder tributario y el poder de eximición (...) explica que el mismo gobierno que tiene la potestad de aplicar gravámenes tenga correlativamente la de dispensar de su pago”.

Cabe recordar también que la exención tributaria, como instituto jurídico, debe considerarse como una situación atípica, por constituir una excepción al principio de “igualdad” (y, consecuentemente, “generalidad”) de la obligación tributaria, debiéndose interpretar con criterio restrictivo (Rosatti, 2001, p. 126).

Este criterio restrictivo que pregona la doctrina respecto de la potestad tributaria es la que debió aplicar el Poder Ejecutivo Nacional durante el ejercicio de sus atribuciones constitucionales de reglamentar las leyes.

En esa tesitura, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha sido concordante en que: la interpretación de las leyes impositivas debe ser restrictiva en cuanto a las exenciones y privilegios establecidos por las mismas (Fallos: 198:18); en caso de duda la interpretación de la exención de impuestos ha de ser restrictiva y resuelta en forma adversa a quien la invoca (Fallos: 204:110); las excepciones a las leyes impositivas no pueden crearse por implicancia o por inferencia, sino que deben aparecer fuera de razonable duda (Fallos: 210:1088); las excepciones a las leyes impositivas deben ser interpretadas con criterio restrictivo y aparecer fuera de razonable duda (Fallos: 211:864); la facultad de acordar exenciones al régimen impositivo no es omnimoda. Ella debe asentarse en razones ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse con la debida competencia (Fallos: 258:208).

Asimismo, en el fallo “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo”, de 15 de abril de 2014, la CSJN ha expresado categóricamente que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas”. En la misma lógica debe entenderse el supuesto de normación respecto de los sujetos comprendidos o excluidos en un beneficio fiscal.

La razón de ser de esa limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más elemental a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411).

La Corte dijo 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 tributos 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 de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos 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).

Asimismo, el máximo tribunal ha señalado:

... el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídica formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales 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 (Fallos 329:1554).

Estas consolidadas doctrinas han sido sostenidas en el fallo “Camaronera Patagónica S.A.” donde se había cuestionado el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia; las que también se aplican frente a un decreto reglamentario –como la norma que estamos analizando– puesto que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada (Fallos 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros).

Debe enfatizarse, de manera correlativa, que este valladar inconstitucional que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se trate de un régimen de sinceramiento fiscal y su reglamentación por parte del Poder Ejecutivo.

Si el legislador hubiese querido introducir la pauta temporal de incorporación de bienes al patrimonio de los familiares de los funcionarios públicos excluidos del régimen, y disponer en consecuencia “que los sujetos comprendidos en el artículo 83 de la Ley Nº 27.260 puedan efectuar la declaración voluntaria y excepcional, exclusivamente respecto de los bienes que acrediten se encontraban incorporados en su patrimonio con anterioridad a la fecha en que los sujetos enumerados en los incisos a) al w) del artículo 82 de la Ley Nº 27.260, hubieran asumido los respectivos cargos”, lo hubiese señalado expresamente.

Por ello, es que sostenemos que el decreto reglamentario innovó en el universo de sujetos excluidos, extendiendo el beneficio a las personas que el legislador expresamente quiso excluir.

En tales condiciones cualquier extensión analógica, innovación, ampliación de beneficiarios, y reducción de la exclusión, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibe en pugna con el principio de legalidad del tributo.⁽⁶⁾

3. Afectación al Principio de Razonabilidad

Sostenemos, por tanto, que el supuesto temporal incorporado mediante vía reglamentaria (art. 6° del decreto 1206/2016) introduce una variación insalvable en los sujetos enumerados en los incs. a) al w) del art. 82 de la ley 27.260 produciendo, inevitablemente, la nulidad de la norma en cuestión. La afectación a los principios fundantes de nuestra Constitución como el de razonabilidad, de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria conducen indefectiblemente a la nulidad de dicha norma.

Entendemos que la razonabilidad no debe ser entendida en forma restringida, sino que, más bien, dicho principio alude al sistema jurídico todo y lo hace lógico, proporcionado y justo. Por ello en el análisis se hace necesaria una mención sobre dicho imperativo. Es que la razonabilidad como principio inserto en nuestro derecho constitucional puede considerarse como parte de una característica inmanente del iusnaturalismo. Así, podemos encontrar su influencia en otros sistemas jurídicos como Italia (*"ragionevolezza"*), Francia, España y Alemania (entendida como **"proporcionalidad"**) donde opera como control de la actividad discrecional estatal (Guariglia, 2017) y en los sistemas anglosajones donde se desprende del instituto genérico del *due process of law*.

Según Maraniello (2005) la razonabilidad la debemos buscar en el aspecto sustantivo de debido proceso legal. En este sentido, entiende que a pesar de los antecedentes que pueden encontrarse sobre *due process of law* incluidos en la Carta Magna de 1215 (*law of land*) o en los *charters* otorgados a los colonos por la Corona Británica, la primera mención manifiesta dentro de un plexo constitucional se halla en la Enmienda 5^{o(7)} de la Constitución Americana de 1791.

En este sentido, nuestra Constitución Nacional contempla las dos dimensiones del debido proceso legal: por un lado, la adjetiva, la cual se observa en los arts. 18 y el 19; por otro, la sustantiva, expresada en los arts. 14, 28 y el 99.2. De esta manera, la dimensión adjetiva ha sido entendida como legalidad, mientras la segunda como razonabilidad.

(6) Esto se expresó en un antecedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que aborda la limitación del poder reglamentario del Poder Ejecutivo Nacional, a saber, en el fallo "Eves Argentina S.A. s/ recurso de apelación - I.V.A.", del 14/10/1993.

(7) "... ninguna persona se la privara de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal...".

El aspecto sustantivo abarca, entonces, los principios, garantías y derechos constitucionales que, como establecen los arts. 14 y 28, deberán ser conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio, pero no podrán ser alterados por ellas. De la misma forma, el 99.2 determina que el Poder Ejecutivo no podrá mediante su atribución reglamentaria alterar el espíritu de las leyes de la nación. Así, se configura una lógica procedimental en la producción normativa formal que compete al legislativo y el ejecutivo y, donde, la función reglamentaria de los derechos constitucionales no puede alterar su contenido.

Antes de ingresar al análisis concreto de la actividad administrativa en la reglamentación de las leyes se hace necesario establecer el contenido de esta manda constitucional, es decir, determinar en qué medida la atribución reglamentaria es afectada por el principio de razonabilidad y, por antítesis, cuándo esta es irracional y los supuestos en los que esta afectación determina la invalidez de la norma.

La palabra razonabilidad se encuentra definida por la Real Academia Española como “calidad de razonable, por su parte, razonable es entendido como adecuado, conforme a razón, proporcionado o no exagerado o racional”. En esta línea, entre las varias definiciones que nos arroja el concepto razón encontramos la de “justicia, rectitud en las operaciones, o derecho para ejecutarlas”. Por otro lado cuando buscamos la definición de irracionalidad encontramos que se trata de aquel “comportamiento o expresión descabellados, faltos de racionalidad”, es decir, por oposición, sería la falta de rectitud en las operaciones, o derecho para ejecutarlas.

No obstante, el concepto razonabilidad es de uso extendido en la literatura jurídica y, además de incluir estas definiciones anteriores las desborda, expresando la doctrina una máxima o principio que da coherencia sustantiva al sistema jurídico y que se encuentra contenida en el proceso de validación formal de la norma, por ello Linares (2002) la definió como “garantía innominada de la Constitución”. Para este autor, en el derecho se utiliza el término razonabilidad en tres sentidos: a) Técnico: se habla de los medios que son razonables para obtener determinados fines; b) Axiológico: se alude a la razonabilidad jurídica cuando se busca el fundamento valorativo. Asimismo, estos valores serán razonables solo si se fundan en la justicia y; c) Ciencia del derecho: aquí se busca la razón suficiente de una conducta compartida. Esa razón puede ser de esencia, cuando se funda en una norma jurídica, de existencia, cuando se funda en el mero hecho jurídico y de verdad, cuando tiene por fundamento la justicia.

En este marco, se entiende que el criterio de valoración de la razonabilidad de las normas está íntimamente relacionado con un criterio subjetivo, que se desprende de la interpretación de la comunidad jurídica y que decide cuáles son los parámetros tolerables en la reglamentación de los principios, garantías y derechos constitucionales. Muy a pesar de este entendimiento, existen ciertas variables intrínsecas que modelan este principio y que tienen su apoyo en la piedra angular de los sistemas jurídicos occidentales: el Estado de derecho.

El Estado de derecho involucra, entre otros principios, el de separación de poderes, la legalidad, los derechos humanos y el respeto a las personas que lo integran (y que no), el fuero a la personalidad jurídica, el control de constitucionalidad etc. Es decir, admitir el Estado de derecho significa la asimilación de ciertos principios que hacen condiciones sine qua non de su existencia, ya que son estos los que le dan sentido a aquel. Así, la valoración de la razonabilidad es una variable condicionada a estas premisas pero que debe ajustarse a su evolución histórica.⁽⁸⁾

Efectivamente, por ejemplo, en lo referido a la protección del derecho de propiedad y libertad contractual en EEUU podemos observar dos claras etapas: la primera se la conoce como la era “Lochner”, el antecedente que le da nombre sucede en 1905 cuando la Corte Suprema de aquel país declara la inconstitucionalidad de una ley emitida por el Estado de New York, la cual limitaba a un máximo de diez horas diarias o sesenta horas semanales la jornada laboral en las panaderías.⁽⁹⁾ Los argumentos, se basaban en que el principio de libertad individual no debe ser desvirtuado por leyes que afectan el derecho de las personas a contratar y regular sus relaciones laborales libremente; en una segunda etapa, más entrado el siglo XX, la Corte va a propugnar la intervención del Estado en las relaciones contractuales y en la economía repudiando fuertemente el antecedente “Lochner”.

También, en 1958, el Tribunal Constitucional Federal Alemán encontrará la razonabilidad en un antecedente que se convertirá un *leading case*. En el caso conocido como *Apothekenurteil*,⁽¹⁰⁾ donde se discute la admisión limitada de farmacias en Baviera, se explica dogmáticamente el significado de este principio, llamado de “Proporcionalidad”. El *fairen Verfahren* se trata de un contenido similar al *due of law* y su contenido sustantivo se traduce como “Proporcionalidad”. Asimismo, la proporcionalidad se encuentra dividida en tres subprincipios: a) Adecuación: se refiere al ajuste de los medios a los fines; b) Necesidad: es decir, que el derecho reglamentado debe ostentar la menor restricción posible para el derecho del ciudadano; y c) Proporcionalidad: en este caso se exige que la gravedad de la intervención ha de ser la adecuada al objetivo de la intervención (Rainer, Martínez Estay y Zúñiga Urbina, 2012).

Asimismo, en nuestro país, podemos consignar los fallos “Ecolano c/ Lanteri de Renshaw” (Fallos 136:161), “Avico c/ De la Pesa” (Fallo 172:29), “Inchaspes Hnos. c/ Junta Nacional de Carnes” (Fallo 199:483), y “Cine Callao” (Fallo 247:121), entre otros: es en esta línea de ideas en las que el Máximo Tribunal irá delineando

(8) En el fallo “Repetto” (Fallos: 311:2272), el ministro Fayt manifiesta: “La adecuación de los principios a la realidad humana debe respetar la índole mutable de esta, bajo riesgo en caso contrario de no ser en realidad tal adecuación sino acartonada imposición que contradice el espíritu de los tiempos”.

(9) Cfr. “Lochner v. New York”, 198 U.S. 45.

(10) BVerfGE7, 377.

la potestad regulatoria de los derechos. En este último caso, la CSJN manifestó que, las normas “cuya constitucionalidad estaría condicionada, por una parte, a la circunstancia de que los derechos afectados fueran respetados en su sustancia y, por la otra, a la adecuación de las restricciones que se les impone, a las necesidades y fines públicos que los justifican, de manera que no aparezcan infundadas o arbitrarias, sino razonables, esto es, proporcionadas a las circunstancias que las originan y a los fines que se procura alcanzar con ellas...”.

Asimismo, la Corte agrega en “Cine Callao” que la cuestión de mérito o conveniencia y la elección de los recursos con los que se plantea hacer frente a determinadas circunstancias no es una decisión sobre la cual pueda definirse, pero si debe evaluar si estos medios se adaptan al criterio de razonabilidad contenido en los arts. 28 y 31.

Como quedó dicho, y por aplicación de la doctrina sentada en Fallos, t. 199, p. 483, el análisis del mérito o eficacia de los medios arbitrados para alcanzar los fines propuestos, la cuestión de saber si debieron elegirse los de la ley 14.226 u otros procedimientos, son ajenos a la competencia de esta Corte, a la que sólo incumbe pronunciarse acerca de la razonabilidad de los medios elegidos por el Congreso, es decir, que sólo debe examinar si son o no proporcionados a los fines que el legislador se propuso conseguir y en consecuencia decidir si es o no admisible la consiguiente restricción de los derechos individuales afectados. Pues, como se afirmó en Fallos, t. 171, p. 348 y se recordó en Fallos, t. 199, p. 483, el tribunal nunca ha entendido que pueda sustituir su criterio de conveniencia o eficacia económica o social al del Congreso de la Nación, para pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes, sea de las que regulan trabajos, comercios o industrias con fines de policía, sea de las que establecen impuestos o tasas (Fallos, t. 98, p. 20; t. 147, p. 402; t. 150, p. 89; t. 160, p. 247). El examen y el pronunciamiento judicial, deben radicar sin duda en la conformidad que, de acuerdo con los arts. 28 y 31 de la Constitución Nacional, deben guardar con ella las leyes de la Nación.

De este análisis, se desprende la necesidad de validación, no solo formal, de las normas creadas por el sistema jurídico, sino también la evaluación de su contenido sustantivo, de modo que su coherencia establezca una cohesión lógica y congruente con todo el sistema que le da sustento. Como expresa Guariglia (2017) respecto del principio de razonabilidad,

... el ordenamiento permite la adopción de decisiones dentro de un margen de libre apreciación, dicha elección se encuentra limitada por el propio ordenamiento jurídico, por cuanto no se trata de la existencia de una libertad restringida por aplicación de un principio que sobrevuela tal ordenamiento, sino que, por el contrario, proviene de él, aunque -insistimos- ello no le priva de su calidad de principio general de derecho (p. 5).

En este sentido, toda actividad ejercida por cualquier órgano estatal que no sea ajustada al principio de razonabilidad tornaría aquella norma (ley, decreto, resolución o sentencia) irrazonable o inválida, es decir, arbitraria. La Constitución federal, por su parte, establece en el amparo un remedio idóneo para estas situaciones cuando establece en su art. 43 que “toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, contra todo acto u omisión de autoridades

públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley”, y, en dicho contexto, el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma.⁽¹¹⁾

En un viejo trabajo, antes de la última reforma constitucional, Cayuso (1962) se planteaba que era el control de constitucionalidad el instrumento que posee el Poder Judicial para fijar los alcances de la razonabilidad. En este punto agrega, entonces, que es necesario identificar los estándares que utiliza la Corte para este cometido. Así, selecciona entre ellos dos fallos que delimitan aún más lo hasta aquí dicho y, suponen –en sus palabras– un análisis intensivo de razonabilidad. Se trata de los fallos “Portillo” y “Repetto” y, en ellos, la Corte requiere el interés esgrimido por el Estado para justificar la restricción u obligación que establece la norma, ya que, el mero interés legítimo proporcionado como motivación por el Estado e, invocado en forma genérica, no es suficiente para aceptar la validez de la norma.

Profundizando esta línea, en “Repetto”, de los votos de los ministros Petracchi y Baque se desprende que, en el caso de una norma con indicios de inconstitucionalidad, el Estado

... debe acreditar la existencia de un “interés estatal urgente” para justificar aquélla, y no es suficiente, a tal efecto, que la medida adoptada sea “razonable”. La demandada no ha cumplido con el requisito arriba mencionado, toda vez que no ha probado cuál es el “interés estatal insoslayable” que se ha visto protegido en el caso al privársele a la actora, por la sola circunstancia de ser extranjera, la posibilidad de trabajar en un jardín de infantes (CSJN, “Repetto, Inés María c/ Bs. As. Prov. de s/ inconstitucionalidad de normas legales”, 08/11/1988).

En este punto, vale preguntarnos, como lo hizo el Procurador Fiscal en el caso arriba citado: “... el meollo de la cuestión: decidir si estamos ante una razonable reglamentación de un derecho de modo expreso constitucionalmente reconocido, o bien frente a su alteración sustancial, ante su violación o supresión lisa y llana”.⁽¹²⁾

Creemos que el artículo 6° del decreto 1206/2016 no satisface el análisis de razonabilidad, por cuanto introduce modificaciones sobre las cuales el Poder Ejecutivo no está facultado en virtud de la división de poderes y los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria. Dichos límites funcionan como condicionantes de la discrecionalidad administrativa. Es

(11) Marianello (2005) dice: “Entendemos como arbitrario todo acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado solo por la voluntad o el capricho. He aquí una cadena ininterrumpida, donde todo lo arbitrario es irrazonable, y todo lo irrazonable es inconstitucional, porque altera o destruye un derecho constitucional, con la consecuencia lógica de la declaración de inconstitucionalidad” (p. 9).

(12) Dictamen del Procurador Fiscal José Osvaldo Casas de 21 de octubre de 1987, caso “Repetto”.

que la razonabilidad se revela como un límite a la discrecionalidad y obliga a seguir ciertos límites técnicos y concretos (Dromi, 1996).

Asimismo, no se detecta ningún interés estatal que sostenga la legitimidad del decreto en cuestión. Por el contrario, la norma altera la voluntad del legislador y, en su motivación, no se divisa ninguna situación excepcional⁽¹³⁾ sino que, más bien, su modificación se debe a cierta “experiencia recogida” desde la sanción de la ley y la necesidad de “aclarar” el alcance de la misma, es decir, se realiza una invocación genérica de motivos. Entendemos que dicha alteración en la norma reglamentaria la torna irracional –en otras palabras, arbitraria–, por contraponerse al debido proceso sustantivo y susceptible de ser declarada inconstitucional.

4. La declaración de inconstitucionalidad de la norma y la legitimación procesal para solicitarla judicialmente como presupuestos para la existencia de un caso o causa judicial

El Poder Judicial de la Nación tiene que asumir el rol garantizador de los principios jurídicos fundamentales que conforman el estado de derecho.

Para ello, el Poder Judicial de la Nación, con sus obligaciones de conocer y decidir en “todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución” (art. 100) y mantener por consiguiente el principio de supremacía constitucional (art. 31), cuenta con la declaración de inconstitucionalidad de los excesos o desvíos de los restantes poderes como herramienta.

González Calderón (1956) dice:

el más notable acierto de los constituyentes del '53 consiste en que, sobre la base sólida del principio de la separación e independencia de los poderes gubernamentales, crearon todo un Poder Judicial a la manera y con la robustez del modelo norteamericano (...) El aspecto más sobresaliente de la concepción norteamericana que adoptaron los constituyentes del '53 es la facultad privativa del Poder Judicial para verificar la conformidad de las leyes y decretos de los otros poderes con la Constitución Nacional (p. 36).

El efecto de la declaración de inconstitucionalidad importa “detener o frenar” la voluntad del otro poder. Es así como la Corte Suprema, como cabeza del Poder Judicial, asume un poder activo en la distribución y equilibrio de los poderes.

En materia fiscal se agrega la particularidad de que la inconstitucionalidad a una norma, además de la natural afectación al orden jurídico establecido, puede

(13) En los considerando del decreto puede leerse “Que la experiencia recogida desde la sanción de la Ley N° 27.260 y el dictado de su Decreto Reglamentario N° 895 de fecha 27 de julio de 2016, aconseja efectuar ciertas precisiones que, respetando el espíritu de la normativa en cuestión, garanticen su mejor aplicación y la concurrencia de aquellos contribuyentes que deseen dar cumplimiento a las obligaciones a su cargo, posibilitando la adecuada utilización de los beneficios acordados por dicho régimen.

Que para ello resulta imprescindible aclarar el alcance del aludido cuerpo normativo a los efectos de evitar interpretaciones que afecten la finalidad perseguida con su dictado”.

acarrear consecuencias económicas graves para el propio Estado, como la no recaudación de sumas importantes por ciertos contribuyentes.

Siendo el propio Estado una de las partes afectadas por la declaración de inconstitucionalidad de la ley fiscal, es obligación señalar que, a la protección de los valores amparados en la presunción de constitucionalidad –es decir, al orden jurídico establecido–, se le opone con igual fuerza el principio ético político de garantizar los derechos fundamentales de las personas (Asorey, 1988, p. 908).

En esa línea, la obligación del Poder Judicial de conocer y decidir en “todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución” presupone examinar la cuestión relativa a la legitimación procesal de las personas que acudan al sistema judicial en búsqueda de la pretendida declaración de inconstitucionalidad de una norma que viola el principio de legalidad y razonabilidad en materia tributaria.

El examen de dicha cuestión referente a la legitimación constituye un presupuesto para la configuración de un “caso”, “causa” o “controversia” en los términos del art. 116 CN, lo cual se erige en un recaudo insoslayable para el acceso a la justicia.

En torno a la legitimación procesal en materia tributaria debe recordarse que no es extraño que el derecho fiscal vaya a la vanguardia en la búsqueda de soluciones, inicialmente iconoclastas, pero que en última instancia terminan siendo receptadas luego de un lento proceso de asimilación. Así, el derecho fiscal origina la creación de nuevas figuras en otras ramas del derecho o da nacimiento a mecanismos procesales sin precedentes, como ha ocurrido en el derecho francés (Asorey, 1988, p. 908).

En ese marco es que nos resulta muy relevante destacar la sentencia de la Sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Solá, Felipe Carlos c/ EN s/ amparo Ley 16.986”, del 23 de noviembre de 2017, especialmente los votos de la mayoría.

El interés de este fallo radica en la trascendencia de la decisión, en cuanto reconoce la legitimación procesal a los legisladores nacionales para accionar judicialmente ante la flagrante violación de los principios constitucionales antes referidos a través de la reglamentación de la ley dictada por el Congreso.

En el caso que comentamos, el diputado nacional Felipe Solá interpuso una demanda de amparo a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 6° del decreto 1206/2016 por considerar que el Poder Ejecutivo Nacional ejerció de manera indebida las atribuciones reglamentarias que se le reconocen en el art. 99, inc. 2 CN, al extender los beneficios del régimen de sinceramiento fiscal a los cónyuges, padres e hijos emancipados de los sujetos enumerados en el art. 82 de la ley 27.260, en contra de lo expresamente establecido al respecto en el art. 83 de esa ley.

El legislador sostuvo que el precepto impugnado es inválido debido a que incurre en un exceso reglamentario e invade las atribuciones exclusivas del Congreso de la Nación y, por ello, debe ser declarado inconstitucional.

El Sr. Solá invocó su mera condición de ciudadano, porque todos y cada uno de ellos están igualmente habilitados para defender la Constitución ante la amenaza cierta de que sea vulnerado el sistema republicano de gobierno; también sostuvo su legitimación en su condición de diputado, porque los legisladores están en condiciones de defender las atribuciones del Congreso, ya que son directamente afectados cuando se desconocen las leyes que sancionan y se carece de otro medio legal efectivo para hacer valer la ley en cuestión.

El Dr. Guillermo F. Treacy dijo que el caso de autos planteaba diferencias con los precedentes del Alto Tribunal que negaban la legitimación de los legisladores.⁽¹⁴⁾

Expresó que la diferencia con aquellos precedentes es que este no era un caso donde el diputado ha sido vencido en el proceso de formación de una ley y pretende impugnarla judicialmente, sino que invoca una afectación en su función de legislador, viéndose imposibilitado de ejercer un posterior control sobre dichas disposiciones de carácter legislativo que alteran expresamente el espíritu de la ley. En tal sentido, la inclusión de la disposición dentro de un decreto reglamentario –y no en un decreto de otra naturaleza, que posibilite el control parlamentario posterior– impide al legislador cumplir el cometido para el que fue elegido (lo que representa una afectación al interés público, en este caso cualificado) ya que se trataría de un caso en el Poder Ejecutivo estaría ejerciendo funciones legislativas que le estarían vedadas.

En efecto, consideró que el caso se encontraba comprendido dentro del tercer supuesto identificado por el constitucionalista estadounidense Laurence Tribe,⁽¹⁵⁾ en los que un legislador podía solicitar la actuación de la justicia. Más precisamente, el supuesto en que invocan su condición para cuestionar conductas del Poder Ejecutivo que afectan su desempeño, al considerar que sus votos han sido privados de efectos por una conducta ilegal, en el sentido de que sus votos eran suficientes para rechazar (o sancionar) un proyecto de ley determinado, y no obstante ello, la norma entró igualmente en vigencia (o no entró en vigor, pese a estar debidamente sancionada).

Añadió que este supuesto incluye la hipótesis en que los votos de los legisladores fueron “nulificados”, ya que la conducta de otro órgano estatal los privó de efectos al reglamentar la ley en un sentido que es contrario a lo que ella

(14) Cuyos hitos son los casos “Thomas” (Fallos: 333:1023), “Dromi” (Fallos: 322:528), “Polino” (Fallos: 317:335), “Gómez Díez” (Fallos: 322:528), “Garré” (Fallos: 323:1432) y “Raimbault” (Fallos: 324:2381).

(15) El Dr. Treacy cita en el fallo la obra: Tribe, L. (1988). *American Constitutional Law* (2nd ed.). New York: The Foundation Press, p. 150; y su edición posterior: Tribe, L. (2000). *American Constitutional Law* (3rd ed.), vol. 1. New York: Foundation Press, pp. 456/463).

dispone. Ciertamente así, pues según sostiene Solá, fue su parte quien propuso agregar el art. 83 a la ley 27.260, mediante el cual expresamente se excluyó de las disposiciones del Título I del Libro II a los cónyuges, los padres y los hijos menores emancipados de los sujetos alcanzados en los incs. a) al w) del art. 82 de dicho cuerpo normativo.

A esas razones, el Dr. Treacy agregó el hecho de que no existen en el caso alternativas institucionales que permitan debatir la cuestión planteada, en que se alega una ilegalidad manifiesta, como lo es el caso de los decretos de necesidad y urgencia (art. 99.2) y los decretos delegados (art. 76). Nos permitimos agregar a esta lista el caso del veto parcial (art. 80). Tampoco existirían otros sujetos legitimados en condiciones de plantear la cuestión, en la medida en que no existen órganos independientes en condiciones de actuar judicialmente en resguardo de la ética en el ejercicio de la función pública: no podría hacerlo la AFIP como órgano encargado de la recaudación de la renta pública, ni el Defensor del Pueblo, cuyo cargo está vacante, estaría en condiciones reales de asumir la representación de los intereses que invoca.

Finalmente, advierte que se halla en juego un bien jurídico colectivo, como lo es la debida recaudación de la renta pública y la prevención de prácticas corruptas, en consonancia con normas constitucionales y tratados internacionales sobre la materia.

Por su parte, el Dr. Pablo Gallegos Fedriani también encontró legitimado al Sr. Felipe Solá para interponer la acción habida cuenta su condición de ciudadano, ya que se encuentra en juego la percepción de la renta pública y la transparencia en la gestión de los fondos públicos; en ese sentido, en dicha condición podría invocar y justificar un agravio diferenciado y un interés particular de que los tribunales de justicia actúen en resguardo de sus derechos.

Esta cuestión de la legitimación es central, pues el Poder Judicial, dentro de la ontología del sistema de división de poderes, es la única rama de gobierno que no tiene autonomía de actuación: necesita un presupuesto externo a él para intervenir. La clave es que si el Poder Judicial no tiene un caso contencioso promovido entre partes legitimadas en orden al agravio constitucional, no puede intervenir. Es decir, estamos frente a una inconstitucionalidad grave y, sin embargo, si no se verifican las partes legitimadas, no se puede intervenir. Este será el supuesto que debe resolver la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

El fallo comentado se inscribe así como un destacado pronunciamiento que va a la vanguardia en la búsqueda de soluciones para resguardar la supremacía constitucional y la adecuada protección de las garantías constitucionales mencionadas cuando se percibe que no existen otras alternativas institucionales que permitan debatir la cuestión constitucional planteada, y basa su fundamento en tres cuestiones fundamentales: el principio de razonabilidad, la división de poderes y la ampliación de legitimación activa en los casos donde los derechos colectivos transgredidos se cuentan imposibilitados de protección.

5. Reflexiones finales

La reglamentación del Poder Ejecutivo no resulta susceptible de compatibilizar con el texto legal, en tanto que la unidad, armonía y espíritu de la ley sancionada estaban conformadas por la exclusión del régimen a los sujetos enumerados en los arts. 82 y 83, sin distingo temporal de incorporación patrimonial de ninguna clase respecto de los bienes de esos sujetos.

En efecto, el aspecto temporal que incorporó la reglamentación no se encontraba descripta en la norma legal. De allí la innovación del decreto reglamentario que, en flagrante contradicción con el espíritu de la ley, invadió atribuciones exclusivas del Congreso violando los principios de legalidad o reserva de ley y de razonabilidad en materia tributaria, permitiendo a los familiares de los funcionarios taxativamente enumerados beneficiarse de un régimen que los excluía.

Finalmente, consideramos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene una oportunidad de oro de “dialogar” con un tribunal inferior, a saber, la Sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en “Solá, Felipe Carlos c/ EN s/ amparo Ley 16.986” y reconocer que esta causa tiene elementos, fundamentos y argumentos nuevos para apartarse, sin arbitrariedad, de la doctrina de los casos “Thomas” (Fallos: 333:1023), “Dromi” (Fallos: 322:528), “Polino” (Fallos: 317:335), “Gómez Diez” (Fallos: 322:528), “Garré” (Fallos: 323:1432) y “Raimbault” (Fallos: 324:2381). Y así sostener la inconveniencia o inaplicabilidad de seguir el criterio adoptado en esos fallos (conf. doctrina del fallo “Cerámica San Lorenzo” del 4/07/1985, Fallos 307:1094).

6. Referencias bibliográficas

- Asorey, R.** (1988). *Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal*. Buenos Aires: La Ley.
- Casás, J. O.** (1994). *Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria*. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Depalma.
- Cayuso, S.** (1992). El Control de Razonabilidad. Pautas de Revisión. *Revista Lecciones y Ensayos*, 57.
- Dromi, J.** (1996). *Derecho Administrativo* (5ta edición). Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina..
- Giuliani Fonrouge, C.** (1976). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.
- González Calderón, J. A.** (1956). *No hay justicia sin libertad*. Buenos Aires: Zavalía.
- Guariglia, C.** (2017). Razonabilidad y legalidad en el derecho administrativo. *El Derecho*, año LV Ed. 273.
- Jarach, D.** (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario. Tomo I*. Lima: Liceo Profesional Lima.
- Linares, J. F.** (2002). *Razonabilidad de las leyes. El “debido proceso” como garantía innominada de la Constitución Argentina*. Buenos Aires: Astrea.

Marianello, P. A. (2005). El principio de razonabilidad y su regulación en los tratados internacionales con jerarquía constitucional. En *A una década de la reforma constitucional*. Buenos Aires: Ediar.

Quiroga Lavié, H. (1995). *Derecho Constitucional Argentino. Tomo II (2da ed actualizada)*. Santa Fe: Rubinzal Culzoni.

Rainer, A.; Martínez Estay, J. I y Zúñiga Urbina, F. (2012). El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Estudios Constitucionales*, 1, año 10, pp. 65-116. Recuperado de: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-52002012000100003

Rosatti, H. (2011). *Tratado de derecho constitucional. Tomo II*. Santa Fe. Rubinzal Culzoni.