

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

SECRETARÍA DE JURISPRUDENCIA DE LA CSJN

NOVIEMBRE
2023

NOTA DE JURISPRUDENCIA

(Con hipervínculos a la base online)

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

1. <i>Introducción</i>	1
2. <i>Consideraciones generales</i>	2
3. <i>Prohibición de analogía</i>	3
4. <i>Los Decretos de Necesidad y Urgencia</i>	5
5. <i>La delegación legislativa</i>	6
6. <i>Aplicación del principio a las exenciones</i>	8
7. <i>Aplicación del principio a las normas que imponen tasas</i>	10

1. Introducción

En la nota "[Principio de legalidad \(Introducción\)](#)" mencionamos que la Corte ha dicho que el principio de legalidad exige que las normas incluidas dentro de la juridicidad tengan el mayor grado de precisión y previsibilidad posible a fin de que cumplan con el estándar de claridad que es exigible para que los sujetos puedan ajustar sus respectivas conductas ([Fallos: 341:1017 - voto de los jueces Highton de Nolasco y Rosatti; 344:3209](#)).

En dicha oportunidad indicamos también que el principio en análisis resulta aplicable a distintas áreas del derecho. En la presente nota nos ocuparemos de su vigencia en el ámbito del Derecho Tributario, recordando que el Tribunal sostuvo que éste resulta ser el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional ([Fallos: 323:3770](#)).

2. Consideraciones generales

En materia tributaria, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (Fallos: 312:912), ámbito en el cual la Ley Fundamental impone su aplicación en los arts. 4, 17 y 75 (Fallos: 321:1888).

Esto implica que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, o sea válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones. (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:240; 346:441). El principio de legalidad exige que una ley formal tipifique el hecho que se considere imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 329:59). 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; 182:411; 303:245; 312:912; 319:3400, 322:1926 –disidencia de los jueces Belluscio, Boggiano y Bossert-).

Ha dicho la Corte que es de la esencia del principio de legalidad fiscal o de reserva, la previsibilidad de las reglas en materia impositiva (Fallos 329:1568) y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la Constitución Nacional (Fallos: 180:384; 184:542, 186:521). Sostuvo así que no es constitucionalmente lícito, so color de reglamentaciones tendientes a asegurar la percepción de una contribución legal, el aplicarla a objetos u operaciones no gravadas por la ley (Fallos: 195:59).

Al respecto, tiene dicho el Tribunal que el principio de legalidad o reserva de ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes (Fallos: 329:1554; 332:2872; 338:313; 340:1884; 341:101 -disidencia de los jueces Lorenzetti y Maqueda-; 343:86; 346:1015). La facultad del Congreso para crear impuestos, constituye uno de los rasgos esenciales del régimen representativo y republicano de gobierno que tipifica a una democracia

constitucional (Fallos: 182:411). El principio en análisis abarca tanto la creación de impuestos, tasas y contribuciones como 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; 343:86; 346:1015).

En ese sentido, ha resuelto la Corte que el art. 1 inc. h) primer párrafo del decreto 916/04 resultaba chocante con el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues por medio de esta incorporación reglamentaria, se eliminaba el requisito del "sujeto vinculado del exterior", exigido por el art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias para que resultara de obligatoria aplicación el método de determinación del precio de transferencia -"sexto método"-, es decir pretendía modificar uno de los elementos esenciales del impuesto a las ganancias -la base imponible- mediante un mecanismo que se hallaba claramente a extramuros de la única forma que nuestra Carta Magna prevé, es decir, mediante ley formal (Fallos: 346:441).

3. Prohibición de analogía

Por aplicación del principio de reserva de ley no es posible aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, ya que es de la esencia de ese principio la previsibilidad de las reglas en esta materia (Fallos: 312:912; 316:2329; 329:1568; 346:1015). La Corte sostuvo que cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo (Fallos: 316:2329; 326:3168).

Así, indicó que debía dejarse sin efecto la sentencia que al rechazar la demanda interpuesta por una Aseguradora de Riesgos del Trabajo con el objeto de que se le reintegraran las sumas retenidas en concepto de comisiones bancarias, interpretó que tales comisiones eran legítimas ya que su cobro estaba autorizado por el decreto 507/93, pues tal interpretación extendía analógicamente el art. 9º del decreto reglamentario 334/96 a un supuesto no previsto por el legislador en la ley 24.447,

culminado en una insalvable confrontación de aquella norma con el principio de reserva de la ley tributaria de rango constitucional (Fallos: 331:831).

En "Fleischmann Argentina Inc." (Fallos: 312:912), la actora había promovido recurso de repetición para obtener la devolución de las sumas abonadas en concepto de impuestos internos por el expendio del producto "Royalina" y la cámara rechazó lo solicitado. La Corte recordó 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 ni para imponer una obligación. Así, dado que no estaba alcanzado por el tributo previsto en el art. 6º de la ley de impuestos internos (t. o. 1979) el polvo que no era "stricto sensu" un refresco, un jarabe, ni un extracto concentrado, en el estado que presentaba al momento de su expendio, siendo el uso posterior que le daba el consumidor un proceso que se encontraba fuera del ámbito impositivo, resolvió revocar la sentencia apelada.

También indicó la Corte que cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley 20.631, se exhibía en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Así, expresó que el art. 7º del decreto 499/74, reglamentario de dicha ley, en cuanto sujetaba al tributo la actividad de intermediación a quienes, actuando en nombre propio, intermedian entre los que efectivamente prestan la locación de obras o servicios y aquellos que reciben la prestación, constituía un avance sobre las concretas previsiones de la norma (Fallos: 316:2329 "Eves Argentina S.A.").

En otra oportunidad, señaló que la extensión analógica a la administradora de fondos de jubilaciones y pensiones de los supuestos taxativamente previstos en el art. 202 del Código Fiscal de Neuquén -gravados bajo la alícuota especial- no podía tener cabida sin agravio al principio de legalidad fiscal, que requiere que una ley formal tipifique el hecho imponible y que constituya la posterior causa de la obligación tributaria (Fallos: 329:1568). Mismo criterio había sostenido al indicar que la extensión analógica a la administradora de fondos de jubilaciones y pensiones de los supuestos taxativamente previstos en la ley provincial 5368 -alcanzados por la alícuota diferencial- quebrantaba el principio de reserva o legalidad del tributo, consagrado en los arts. 4º, 17 y 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional, y en el art. 132, inc. 5º, de

la Constitución de Santiago del Estero, como así también en el Código Tributario de esa provincia. Indicó que el silencio o la omisión en una materia que, como la impositiva, requiere ser restrictivamente aplicada, no debe ser suplido por la vía de la interpretación analógica (Fallos: 329:59).

4. Los Decretos de Necesidad y Urgencia

En "Video Club Dreams" (Fallos: 318:1154) el Tribunal indicó que del principio de legalidad en materia impositiva resulta la invalidez de los decretos de necesidad y urgencia que establecen impuestos. En el caso, se consideró inconstitucional el decreto de necesidad y urgencia por medio del cual se extendía el hecho imponible creado por una ley a otro hecho imponible que era distinto y nuevo, aun cuando guardaba relación con el primero, pues ambos se vinculaban con la actividad cinematográfica. Expresó al respecto que ello no era compatible con nuestro régimen constitucional, sin que la circunstancia de su recíproca vinculación o parecido permitiera obviar los alcances del principio de legalidad. Agregó que la remisión de los decretos al Congreso, no satisfacía el claro requerimiento constitucional de que sea ese órgano, y no otro, quien decida qué impuestos se crearán y quiénes deberán pagarlo.

También en "La Bellaca" consideró inconstitucional 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 - había modificado la cuantía de la obligación fiscal que de ella resultaba, respecto de la cual regía el principio de reserva o legalidad (arts. 4°, 17 y 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional). Expresó que del principio de legalidad en materia impositiva se deriva la limitación constitucional infranqueable que supone ese campo para los decretos de necesidad y urgencia (Fallos: 319:3400).

En otra causa sostuvo que la decisión de declarar inconstitucional el decreto 560/89 que establecía un gravamen de emergencia sobre los activos financieros era concordante con lo establecido por el art. 99, inc. 3°, párrafo segundo, del texto constitucional vigente desde la reforma de 1994, en tanto sanciona con la nulidad "absoluta e insanable" a las disposiciones de carácter legislativo dictadas por el Poder

Ejecutivo, dejando al margen - obviamente - los especiales supuestos en los que tales medidas son permitidas. Indicó que la ley 23.757 carecía de eficacia para convalidar retroactivamente el decreto citado ya que adolecía de nulidad absoluta e insanable (Fallos: 321:366).

En Fallos: 321.270 resolvió que eran inconstitucionales los reglamentos fiscales que habían pretendido adecuar a las obligaciones de los contribuyentes el fenómeno inflacionario, apartándose de la base de cálculo prevista por la ley. Sostuvo que el Poder Ejecutivo, mediante el decreto 435/90 había modificado un elemento directamente determinante de la cuantía de la obligación impositiva - impuesto interno al consumo de cigarrillos- que resultaba de las normas legales aplicables, en tanto éstas no preveían reajuste alguno del tributo que se abonase dentro de los plazos señalados, por lo que el a quo había efectuado un correcto enfoque al hacer lugar a la repetición de la suma abonada en concepto de actualización monetaria en concordancia con el principio de reserva o legalidad en materia tributaria.

En "Zofracor" (Fallos: 325:2394), indicó que los beneficios que se habían establecido en el decreto 285/99 comportaban, en su gran mayoría, el ejercicio de facultades de carácter tributario -aduaneras, impositivas o vinculadas con el Régimen Nacional de la Seguridad Social-, competencia exclusiva del Poder Legislativo - arts. 4°, 17 y 75, incs. 1° y 2°, de la Constitución Nacional- y cuyo ejercicio está vedado al Poder Ejecutivo Nacional, aun en las condiciones excepcionales que podrían justificar el dictado de decretos de necesidad y urgencia, en atención a la explícita exclusión de tales materias que efectúa la Constitución Nacional.

5. La delegación legislativa

El Tribunal expresó que, al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resultaba inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, en tanto autorizaba a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución. Señaló

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 ([Fallos: 326:4251 "Selcro"](#)),

En la causa "[Camaronera Patagónica](#)" ([Fallos: 337:388](#)) la Corte confirmó la sentencia que había declarado la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de las resoluciones 11/02 y 150/02 del entonces Ministerio de Economía e infraestructura -que establecía derechos de exportación del 10% y el 5% sobre las mercaderías que indicaba comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur- circunscribiéndose su invalidez al período comprendido entre su entrada en vigencia (5 de marzo de 2002) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual regía la ley 25.645, disposición que le otorgaba a su contenido rango legal. Los jueces Lorenzetti, Fayt y Maqueda enfatizaron que el valladar inconstitucional que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución.

En esa oportunidad, el juez Zaffroni, en voto concurrente, expresó que en relación al mecanismo de la delegación legislativa, cabía concluir en que el Poder Ejecutivo no podía establecer los elementos estructurales del tributo, pues era un área en la que el Congreso debía adoptar decisiones precisas y completas, fijando una "clara política legislativa" a fin de que el Poder Ejecutivo reglamente los pormenores de la ley en cuestión. Indicó que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo, ya que no caben dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo.

En otra oportunidad, resolvió confirmar la sentencia que había hecho lugar a la demanda y declarado la inconstitucionalidad del art. 74 de la ley 24.938- que dispuso que los gastos de los entes de supervisión y control se financien con aportes de las Aseguradoras de Riesgos de Trabajo y empleadores autoasegurados conforme la

proporción que aquellos establezcan- y la nulidad de la resolución conjunta 39/98 de la Superintendencia de Riesgos del Trabajo y 25.086/98 de la Superintendencia de Seguros de la Nación- que dispuso que dicho recurso se fijaba en el 3% calculado sobre las cuotas que recaudasen cada una de las A.R.T- , pues si bien creó el tributo y determinó su hecho imponible y los sujetos pasivos, no hizo lo propio con relación a su cuantificación, la que quedó completamente librada al arbitrio del Poder Ejecutivo, violando el principio de legalidad o de reserva de ley. Recordó allí que toda pretensión de admisibilidad de la delegación en esta materia, que busque guarecerse bajo el art. 76 de la Constitución Nacional, queda desarticulada a la luz de lo ya expresado en Fallos: 326:4251, al indicar que "ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo" (Fallos: 332:2872).

En otro caso, la actora había iniciado una acción de amparo contra el Estado Nacional solicitando la declaración de inconstitucionalidad del art. 25 de la ley 26.682 que requería el pago de una matrícula a las empresas de medicina prepaga, su decreto reglamentario que disponía que el Ministerio de Salud fijaría el monto de la mencionada matrícula y la resolución de la Superintendencia de Servicios de Salud que había fijado dicho monto. La Corte entendió que la matrícula cuestionada poseía naturaleza tributaria por encuadrarse en la especie de los tributos denominada tasa. Así, recordó la aplicación del principio constitucional de reserva de ley formal de la tributación, y señaló que éste abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo. Agregó que este principio no cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de delegación legislativa. Por ello, consideró que el tributo pretendido era inconstitucional toda vez que la ley no había previsto cuál era la alícuota aplicable, como así tampoco su base imponible, ni siquiera mediante el establecimiento de parámetros máximos y mínimos para su fijación, sino que había delegado ello a la reglamentación del Poder Ejecutivo, todo lo cual vulneraba el principio de reserva de la ley (Fallos: 343:86).

6. Aplicación del principio a las exenciones

Respecto de las exenciones, el Tribunal explicó que el principio en análisis 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, ya que no pueden establecerse por vía interpretativa restricciones a los alcances de una exención que no surgen de los términos de la ley ni pueden considerarse implícitas en ella (Fallos: 316:1115; 326:3168; 327:3660; 327:3949 -disidencia de los jueces Boggiano y Zaffaroni-; 338:453).

Así, ha afirmado que la categoría jurídica de aportes y contribuciones de la seguridad social y demás contribuciones obligatorias de carácter asistencial, como las obras sociales, integran el género de los tributos a los efectos del principio de legalidad fiscal, y las exenciones deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (Fallos: 331:1468).

También indicó que si bien el Congreso Nacional está facultado para consagrar -dentro del ámbito de su competencia constitucional- excepciones fiscales en el orden provincial o municipal, éstas deben ser dispuestas de modo inequívoco, porque las excepciones revisten carácter excepcional, requieren de una manifestación cierta de voluntad legislativa y no pueden ser resueltas sobre la base de meras inferencias. De ese modo, sostuvo que el uso gratuito que se reconocía en el modelo de licencia de transporte y distribución de gas aprobado por el art. 5° del decreto nacional 2255/92, en tanto constituía una exención de índole tributaria sólo prevista en un decreto del Poder Ejecutivo Nacional, vulneraba el principio de legalidad que gobierna la materia, pues la ley 24.076 no contenía precepto alguno que prevea una exención de tal naturaleza ("Gas Natural Ban", Fallos: 326:2653).

En Fallos: 334:763 sostuvo que si la ley del impuesto al valor agregado eximía "el transporte de cargas y personas" -definición en la que estaba incluida la actividad de traslado terrestre de paquetes y encomiendas, pre y post aéreo de la actora- el Poder Ejecutivo no estaba facultado para restringir esa exención como lo hizo mediante el decreto 879/92, cuya inconstitucionalidad resultaba entonces manifiesta, sin que aterara esa conclusión la circunstancia de que en los fundamentos del mismo se invocaran razones de necesidad y urgencia ya que las mismas no pueden justificar que

el Poder Ejecutivo establezca cargas tributarias en abierta violación al principio de legalidad.

Asimismo, consideró que el art. 1° del decreto 616/01 violaba el principio de legalidad tributaria dado que el Poder Ejecutivo, en uso de sus facultades reglamentarias, no podía excluir a "las obras musicales impresas" y "los álbumes o libros de estampas y de los cuadernos para dibujar o colorear para niños" del término irrestricto "libros", empleado por el legislador en el art. 7, inc. a, de la ley del I.V.A. Expresó que del mismo modo que el principio de legalidad que rige en la materia impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por 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. En ese sentido, revocó la sentencia que había ratificado la constitucionalidad del decreto, pues permitir el empleo de facultades delegadas a través de un instrumento que no cumple los recaudos para ello, implica -además de la violación del principio de legalidad- desconocer la letra de la ley 25.414 y burlar el sistema de control establecido por el Congreso, en ejercicio de las potestades que le confiere el art. 76 de la Constitución Nacional, con grave menoscabo del principio republicano de división de poderes ([Fallos: 326:3168](#)).

7. Aplicación del principio a las normas que imponen tasas

En la causa "[Berkley Internacional A.R.T. S.A.](#)" ([Fallos: 323:3770](#)) el Tribunal señaló que la tasa establecida por el decreto 863/98 resultaba inadmisibles en razón de su fuente normativa, dado que no se había respetado el principio de reserva de ley en materia tributaria. En efecto, mediante el mismo se establecía, en forma coactiva -no voluntaria- una contraprestación por un servicio puesto en cabeza de la AFIP que por sus características podía ser encuadrada dentro de la especie de los tributos denominada tasa, por tratarse de un gravamen que establece el legislador y 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.

En [Fallos: 344:2728](#), la actora –empresa prestadora del servicio de distribución de gas natural por redes- había interpuesto acción meramente declarativa contra la municipalidad demandada con el objeto de obtener la declaración judicial de inconstitucionalidad del tributo municipal denominado “Tasa por Servicios Municipales sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios”. La Corte señaló que la ordenanza dictada por la demandada utilizaba una fórmula de imposición de enorme laxitud describiendo la actividad gravada por defecto y de modo residual. En efecto, la norma, en lugar de determinar los servicios por los que se pretendía cobrar la tasa creada, constituía una coartada para gravar actividades de los contribuyentes para quienes no se brindaba ningún servicio o prestación. Al respecto, indicó que esa excesiva latitud en la determinación de los servicios que las tasas pretenden retribuir al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita contrarían el principio de legalidad tributaria, pues posibilitan la eventual recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen.

Por otro lado, en otra causa sostuvo que el decreto 577/02 -y su ratificatorio 1910/02-, al aclarar que la totalidad de las tasas aeronáuticas de los cuadros tarifarios vigentes, correspondientes a los vuelos internacionales, incluyendo los países limítrofes, eran en dólares estadounidenses no creaba ni innovaba en materia tributaria. Explicó que la norma tan sólo aclaraba los criterios aplicables para su percepción, en ejercicio de las facultades que resultaban del marco jurídico vigente, de manera que no había modificado aspectos sustanciales del tributo, pues, de ser así ello no hubiese tenido cabida conforme a la doctrina que surge del mencionado precedente "[Selcro S.A.](#)"([Fallos 326:4251](#)). Conforme el mismo, ninguna carga puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones ([Fallos: 331:1942](#)).

Buenos Aires, noviembre de 2023

jurisprudencia@csjn.gov.ar