

“La potestad reglamentaria en el ámbito tributario provincial santafesino – Primera Parte”, publicado en Editorial Errepar, Revista “Práctica Integral Santa Fe”, N° 107, Enero 2017, págs. 45/54.

I. Introducción

En esta oportunidad, nos proponemos desarrollar una breve explicación de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo provincial santafesino, con específica mención de la materia tributaria.

A tales fines, dividiremos la exposición en dos entregas: en este trabajo mostraremos un breve esquema sobre la teoría general de los reglamentos administrativos, sustentada en la clasificación que de ellos puede extraerse a partir del texto de la Constitución Nacional.

Luego destacaremos las previsiones que al respecto contiene la Constitución de Santa Fe, así como también algunas leyes provinciales. También traeremos a colación jurisprudencia de la Corte Suprema provincial sobre la temática.

En la segunda entrega, prevista para la edición de febrero, nos circunscribiremos a la cuestión específica de los reglamentos en materia tributaria provincial, para lo cual analizaremos algunas normas legales, decretos del Poder Ejecutivo y precedentes administrativos y jurisprudenciales.

II. La potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo en la Constitución Nacional

Si bien debe aclararse que tanto el Poder Ejecutivo como el Poder Legislativo y el Poder Judicial pueden dictar reglamentos (pues los tres “poderes” del Estado ejercen función administrativa), en este trabajo nos referiremos a la potestad que al efecto ejercita el Poder Ejecutivo, productora de reglamentos administrativos.

Según Cassagne, el reglamento administrativo es el “acto unilateral que emite un órgano de la Administración Pública, creador de normas jurídicas generales y obligatorias, que regula, por tanto, situaciones objetivas e impersonales”¹.

Sobre dicha base, explica el autor que la actividad reglamentaria es una actividad materialmente legislativa o normativa, pues se traduce en normas jurídicas generales y obligatorias por parte de órganos administrativos que actúan dentro de la esfera de su competencia normativa².

Una de las clasificaciones más importantes de los reglamentos es la que se hace en función de su vinculación o relación con las leyes.

¹ CASSAGNE, Juan Carlos, *Curso de Derecho Administrativo*, t. I, 11a. edic. actualiz., La Ley, Buenos Aires, 2016, p. 158.

² *Ibidem*, p. 159.

De acuerdo con esta categorización, existen: reglamentos de ejecución, reglamentos autónomos, reglamentos delegados y reglamentos de necesidad y urgencia.

① Los reglamentos de ejecución (“ejecutivos” o “decretos reglamentarios”)

Marienhoff los define como aquellos que, “en ejercicio de atribuciones constitucionales propias, emite el Poder Ejecutivo para hacer posible, o más conveniente, la aplicación o ejecución de las leyes, llenando o previendo detalles omitidos en éstas”³.

En nuestro régimen jurídico nacional surgen del artículo 99, inc. 2º, de la Constitución:

Art. 99: “El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias”.

Sobre la base de la norma transcripta, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido que la subordinación jerárquica de los reglamentos de ejecución a la ley es, más que a la letra de la ley, a su *espíritu*. “Por eso –aclara Sagüés–, el texto legal puede ser modificado por el decreto en cuanto a sus modalidades de expresión, siempre que no afecte su sustancia”, concepto que atañe a su espíritu y a sus fines⁴.

② Los reglamentos autónomos

También aquí traemos a colación la definición de Marienhoff: “[s]on los que puede dictar el Poder Ejecutivo sobre materias acerca de las cuales dicho Poder tiene competencia exclusiva, de acuerdo a textos o principios constitucionales”⁵.

Encuadran en lo que el propio autor llama la zona de “reserva de la Administración”, por oposición a la “reserva de la ley”, aclarando que no dependen de ley alguna, sino de facultades propias del Ejecutivo resultantes de la Constitución.

Estos reglamentos se fundaron históricamente en el art. 86, inc. 1º, de la redacción originaria de la Constitución Nacional, en cuanto encargaba al Presidente la “administración general del país”. Sin embargo, actualmente algunos autores⁶ interpretan que es al Jefe de Gabinete a quien corresponde –al menos como principio– dictar reglamentos autónomos, pues desde la Reforma de 1994 es a él a quien se le encomienda el ejercicio de dicha administración (art. 100, inc. 1º), conservando el Presidente solamente la responsabilidad política (art. 99, inc. 1º):

³ MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, t. I, 5ta. edic. actualiz., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, p. 259.

⁴ SAGÜÉS, Néstor P., *Elementos de derecho constitucional*, t. I, 3era. edic. actualiz. y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 1999, p. 599.

⁵ MARIENHOFF, Miguel S., *op. cit.*, p. 260.

⁶ Véase, por ejemplo, SAGÜÉS, Néstor P., *op. cit.*, ps. 599/600.

Art. 99: “El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

1. Es el jefe supremo de la Nación, jefe del gobierno y responsable político de la administración general del país”.

Art. 100: “El jefe de gabinete de ministros y los demás ministros secretarios cuyo número y competencia será establecida por una ley especial, tendrán a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, y refrendarán y legalizarán los actos del presidente por medio de su firma, sin cuyo requisito carecen de eficacia. Al jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde:

2. Expedir los actos y reglamentos que sean necesarios para ejercer las facultades que le atribuye este artículo y aquellas que le delegue el presidente de la Nación, con el refrendo del ministro secretario del ramo al cual el acto o reglamento se refiera”.

Adelantamos que algunos autores niegan la existencia de esta “zona de reserva de la Administración”, y remarcan que el Poder Ejecutivo no puede dictar reglamentos autónomos pero sí puede dictar reglamentos internos⁷. Traemos a colación esta diferencia porque ha sido tomada en cuenta por Fiscalía de Estado en un emblemático precedente que veremos en la próxima entrega.

Con relación a la diferencia entre los reglamentos de ejecución y los reglamentos autónomos, explica Marienhoff: “el reglamento de ejecución contiene disposiciones que tienden a facilitar la aplicación de la ley, en tanto que el reglamento autónomo, independiente o constitucional, se refiere a materias cuya regulación, por imperio de la propia Constitución, le está reservada al órgano Ejecutivo y excluida de la competencia del órgano Legislativo. Así como existe la llamada 'reserva de la ley', juzgo que también existe la 'reserva de la Administración': todo esto sin perjuicio de lo que ocurre con los reglamentos 'delegados' y de 'necesidad y urgencia', cuya substancia es efectivamente legislativa, y cuya razón de ser justifica que, en este orden de ideas, se les someta a un tratamiento jurídico distintos a los reglamentos de ejecución y autónomos”⁸.

Como adelanta el párrafo transcrito, las categorías que expondremos a continuación – reglamentos delegados y reglamentos de necesidad y urgencia– difieren de las ya expuestas en que tienen sustancia y jerarquía legislativa y, de hecho, pueden modificar o derogar leyes dictadas por el Congreso Nacional.

⁷ BALBÍN, Carlos F., *Manual de Derecho Administrativo*, 2da. edic. actualiz. y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2013, ps. 89 y ss. El autor define a estos reglamentos internos como los “decretos meramente formales porque no regulan situaciones jurídicas y por tanto no incluyen proposiciones jurídicas; es decir, sólo tienen efectos dentro del marco del Poder Ejecutivo. Así, los reglamentos internos del Ejecutivo sólo regulan su propia organización”.

⁸ MARIENHOFF, Miguel S., *op. cit.*, ps. 254/255.

Otra aclaración que nos interesa hacer es que las dos especies de reglamentos que ahora veremos aparecen contemplados en la Constitución recién desde la Reforma de 1994, más allá de que desde muchas décadas antes el Poder Ejecutivo los venía dictando y el Poder Judicial – en muchos casos– convalidando.

③ Los reglamentos delegados

Una vez más, traemos a colación a Marienhoff: “[s]on los que emite el Poder Ejecutivo en virtud de una atribución o habilitación que le confiere expresamente el Poder Legislativo”⁹.

Del texto originario de la Constitución –sobre el cual escribió su obra Marienhoff– estos reglamentos no podían deducirse de modo expreso, por lo cual se generaron controversias doctrinarias y jurisprudenciales en torno a su validez, cuyo análisis excede las pretensiones de este trabajo.

Sin embargo, a partir de 1994 emergen expresamente del art. 76 de la Constitución, al menos como excepción:

Art. 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”.

Ahora bien, creemos oportuno en esta instancia distinguir los reglamentos de ejecución de los reglamentos delegados, más allá de la semejanza inicial de la que debe partirse: ambas especies tienen como antecedente una ley del Congreso.

Según Balbín, los reglamentos de ejecución “son los que dicta el Presidente en ejercicio de las competencias que prevé el inc. 2 del art. 99, CN, para reglamentar las leyes sancionadas por el Congreso. No se trata pues de una competencia legislativa asumida por el Ejecutivo en razón de una habilitación legal, sino de una facultad propia del Presidente y cuyo rango normativo debe ubicarse por debajo de las leyes. Por su parte, los decretos delegados son de naturaleza legislativa y dictados por el Poder Ejecutivo en virtud de una transferencia de competencias del legislador. Así, los decretos de ejecución reglan los detalles de la ley y los decretos delegados regulan cuestiones sustanciales de acuerdo con las bases que fije el propio legislador, y en sustitución de las competencias legislativas”¹⁰.

Como advierte el autor, no es fácil distinguir entre ambos tipos de reglamentos. En efecto, muchas veces resulta complejo fijar el límite entre lo que constituye una competencia legislativa transferida al Poder Ejecutivo (que se materializa a través de los reglamentos

⁹ *Ibidem*, p. 267.

¹⁰ BALBÍN, Carlos F., *op. cit.*, p. 96.

delegados) y una atribución para regular detalles o pormenores de una ley (que conlleva al dictado de reglamentos de ejecución).

Siguiendo también a Balbín¹¹, repasemos brevemente los requisitos para que pueda operarse la delegación de atribuciones legislativas al Poder Ejecutivo:

✓ **Requisito material:** Debe tratarse de materias de administración o de emergencia pública. Las materias de administración son las actividades normales y ordinarias del Ejecutivo en su orden interno y en sus relaciones con terceros. La emergencia –en el marco de este artículo– debe entenderse como el estado de hecho, extraordinario e imprevisible, creador de situaciones graves y de necesidad.

Sobre dicha base, entiende la mayor parte de la doctrina que el Congreso Nacional no podría delegar al Ejecutivo atribuciones legislativas en materias donde el principio de legalidad se encuentra claramente consagrado en la Constitución; entre ellas, cabe destacar las cuestiones penales y las tributarias.

✓ **Requisito subjetivo y de forma:** El órgano delegante es el Legislativo y el órgano delegado es el Ejecutivo. La ley puede autorizar al Presidente a subdelegar la atribución en un órgano inferior.

✓ **Requisito de admisibilidad:** Las bases para el ejercicio de la potestad delegada (el contenido de la delegación, la extensión y el fin mismo del traspaso) y el plazo en que puede ejercerse.

✓ **Requisito de control:** La intervención de la Comisión Bicameral Permanente y el pleno de las cámaras (arts. 99, inc. 3° y 100 de la Constitución).

④ Los reglamentos de necesidad y urgencia

Antes de la Reforma de 1994, Marienhoff fundaba el dictado de estos reglamentos –también de contenido legislativo, como los reglamentos delegados, aunque sin habilitación previa del Congreso– en una cuestión de hecho: “un estado de necesidad y urgencia súbita y aguda (terremotos, incendios, epidemias y otra repentina y grave necesidad del momento, incluso de orden económico) que torne indispensable su emanación sin tener que supeditarse a la comprensibles dilaciones del trámite legislativo”¹².

El autor recalca la necesidad de que estos reglamentos fueran ratificados o aprobados por el Congreso al reanudar sus sesiones (si estuviere en funcionamiento al momento del dictado) o en el próximo período legislativo (si en ese momento estuviere de receso).

Como señala Balbín, casi todos los gobiernos de nuestro país hicieron uso de estos

¹¹ *Ibidem*, ps. 100/109.

¹² MARIENHOFF, Miguel S., *op. cit.*, p. 275.

reglamentos, que fueron convalidados por la Corte Suprema nacional a partir de 1989¹³.

Sin embargo, la Reforma Constitucional de 1994 confirmó expresamente la potestad del Poder Ejecutivo de dictarlos –al menos como excepción–. Así, el art. 99 de la Ley Suprema dispone:

Art. 99: “El presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: (...)”

3. Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar.

El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo.

Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros.

Seguidamente, la norma regula la intervención de una Comisión Bicameral Permanente, que debe aprobar o rechazar estos reglamentos.

En un reciente fallo, la Corte –con cita de un propio precedente– remarcó que “para que el Presidente de la Nación pueda ejercer legítimamente las excepcionales facultades legislativas que, en principio, le son ajenas, es necesaria la concurrencia de alguna de estas dos circunstancias: 1) que sea imposible dictar la ley mediante el trámite ordinario previsto por la Constitución, vale decir, que las cámaras del Congreso no puedan reunirse por circunstancias de fuerza mayor que lo impidan, como ocurriría en el caso de acciones bélicas o desastres naturales que impidiesen su reunión o el traslado de los legisladores a la Capital Federal; o 2) que la situación que requiere solución legislativa sea de una urgencia tal que deba ser solucionada inmediatamente, en un plazo incompatible con el que demanda el trámite normal de las leyes...”¹⁴.

III. Los reglamentos administrativos en la Provincia de Santa Fe

En muchas situaciones, los gobiernos de provincia son organizados y estudiados replicando conceptos e instituciones propios del Gobierno Nacional –fenómeno que se da, sobre todo, en

¹³ BALBÍN, Carlos F., *op. cit.*, p. 114.

¹⁴ CSJN, Fallos: 338:1048, “Asociación Argentina de Compañías de Seguros y Otros c/Estado Nacional – Poder Ejecutivo Nacional s/Nulidad de acto administrativo”, 27/10/2015. Cfr. Balbín, quien entiende que los requisitos mencionados (estado de excepción e imposibilidad de seguir los trámites legislativos) deben verificarse de modo acumulativo, y no alternativo –como sugiere la lectura del fallo– (BALBÍN, Carlos F., *op. cit.*, p. 116).

el paralelismo Presidente-Gobernador¹⁵.

Por esta razón, precisamente, la clasificación que hemos expuesto con relación a los tipos de reglamentos, tomando como base la Constitución Nacional, puede trasladarse al ámbito provincial.

En tal sentido, nuestra propia Constitución Provincial dispone que el Gobernador es el jefe superior de la Administración Pública (art. 72 inc. 1º), y tiene a su cargo el ejercicio de numerosas funciones gubernativas y administrativas. Entre estas últimas, vale destacar que se encuentra la de expedir reglamentos. Veamos.

1. Los reglamentos administrativos en el régimen jurídico provincial santafesino

En “Bernardi c/Provincia de Santa Fe”¹⁶, la Corte Suprema de Justicia local precisó al reglamento, desde el punto de vista material, “por contener disposiciones de carácter general e impersonal –razón por la cual es fuente de derecho–”.

La Constitución de Santa Fe (cuya redacción actual data de 1962) prevé las potestades reglamentarias del Poder Ejecutivo en los siguientes términos:

Art. 72: “El Gobernador de la Provincia:

4. Expide reglamentos de ejecución y autónomos, en los límites consentidos por esta Constitución y las leyes, y normas de orden interno”.

Como puede advertirse, la Ley Suprema local contempla los reglamentos autónomos y de ejecución, los únicos que en esa época también podían extraerse de la Constitución Nacional – en el caso de los autónomos, ya vimos que con ciertas críticas–.

Sin embargo, antes –pocos días antes– de la promulgación de la Reforma Constitucional de 1994, la Corte provincial se refirió a las cuatro categorías de reglamentos que hemos estudiado.

En efecto, en el ya citado caso “Bernardi c/Provincia de Santa Fe”, el Alto Tribunal local analizó diversos decretos dictados por el Gobernador en distintas épocas (30/12/1927, 26/09/1932 y 29/10/1987), y entendió que ninguno de ellos había sido dictado en ejercicio de potestad reglamentaria; tampoco encuadraban, dijo, “*en ninguna de las especies de reglamentos que mayoritariamente considera la doctrina, a saber: de ejecución -previstos por el art. 72 inc. 4 de la Const. prov., son aquellos que, con el mencionado contenido general, se dictan para complementar la ley y posibilitar o hacer más conveniente su aplicación, mediante la previsión de todos los detalles omitidos por el legislador-; autónomos o*

¹⁵ Este fenómeno ha sido magistralmente expuesto por ARBALLO, Gustavo, “El constitucionalismo provincial”, disponible en: igualitaria.org/wp-content/uploads/2010/05/arbollo.doc.

¹⁶ A. y S. T. 109, p. 443, “Bernardi, Eduardo P. c/Provincia de Santa Fe y/u Otra s/Recurso contencioso administrativo sumario”, 10/08/1994.

independientes -contemplados por la misma cláusula constitucional, son los que, sin estar subordinados a ley formal alguna, crean normas jurídicas en ejercicio de atribuciones propias del Poder Ejecutivo-; *delegados* -son aquellos que dicta el Ejecutivo merced a una atribución o habilitación legal que le es conferida- o de necesidad o urgencia -son los que el Poder Ejecutivo dicta en circunstancias que configuran un estado de necesidad, y tienen un régimen propio- (cfr. Diez, Manuel María, op. cit., ps. 225/30; Marienhoff, Miguel S., 'Tratado de derecho administrativo', Abeledo-Perrot, Bs. As., 1965, t. I, ps. 232/54; Villegas Basavilbaso, op. cit., ps. 256/90)''.

Sobre este tema, resulta de inevitable cita el fallo "Federico Meiners Ltda. SA c/Provincia de Santa Fe"¹⁷, donde la Corte Suprema local se expidió sobre los límites de la potestad reglamentaria de ejecución.

El recurrente había alegado la inconstitucionalidad del art. 37 de la Ley N° 8711, en cuanto autorizaba al Poder Ejecutivo a actualizar anualmente los montos de las multas a aplicar a los establecimientos industriales que incumplieren con sus obligaciones no dinerarias o contaminaren cursos de aguas.

La Corte consideró que, más que una "delegación legislativa" en sentido propio, la norma contemplaba una facultad conferida al Ejecutivo para regular detalles de la norma con el objeto de efectivizar su ejecución y garantizar así la eficacia del sistema establecido por la propia ley.

Con invocación de precedentes de la Corte nacional, señaló que "en nuestro ordenamiento provincial la posibilidad que tiene el Poder Ejecutivo de dictar reglamentos como los que se cuestionan en el sub examine está expresamente consagrada en el inciso 4 del artículo 72 de la Constitución provincial, el cual prevé que el Gobernador de la Provincia '...Expide reglamentos de ejecución y autónomos, en los límites consentidos por esta Constitución y las leyes, y normas de orden interno'. Por lo demás, no puede pasarse por alto la circunstancia de que la facultad de actualizar montos de multas asignada al Ejecutivo no excede el marco de las facultades que, inclusive implícitamente, pueden considerársele atribuidas como inexorable condición para garantizar la eficacia del sistema establecido por la ley...".

Con relación a la doctrina, Martínez entiende que la categoría de los reglamentos delegados también es aplicable en el ámbito provincial santafesino; no así la de los reglamentos de necesidad y urgencia¹⁸.

Por su parte, Domingo y Moscariello admiten la delegación legislativa en la Provincia de

¹⁷ A. y S. T. 142, p. 476, "Federico Meiners Ltda. SA c/Provincia de Santa Fe s/Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción", 03/12/1997.

¹⁸ MARTÍNEZ, Hernán J., *El recurso contencioso administrativo en la Provincia de Santa Fe. Ley 11330*, 2da. edición actualiz., Zeus, Rosario, 2012, pág. 26.

Santa Fe “de modo excepcional y restrictivo”, “siempre con condicionamiento de tiempo (se debe fijar el plazo a la delegación), pautas o bases (patrón inteligible en la ley delegante), control permanente del delegante sobre el delegado con posibilidad de revocación en caso de apartamiento de las pautas, rendición de cuentas al delegante, que la delegación no implique una enajenación de la potestad de legislar sino una transferencia del ejercicio de la competencia y finalmente, y control judicial del ejercicio de la potestad delegada por parte del Ejecutivo”¹⁹.

Con respecto a los reglamentos de necesidad y urgencia, estos autores interpretan que, en principio, no estarían admitidos. “Sin embargo –aclaran–, para situaciones en las cuales 'por sus propias características no pueden resolverse eficazmente por medio de los procedimientos normales', que sean situaciones de real peligro para la comunidad –v. gr. catástrofes naturales– en las cuales sea imprescindible actuar inmediatamente, donde el trámite legislativo no sea idóneo y siempre tomando la pauta de la 'solidaridad recíproca de los miembros de la comunidad' (art. 1° CPSF), como excepción pueden eventualmente admitirse este tipo de normativas por parte del gobernador provincial”.

Vale destacar que nada menos que la Ley de Ministerios –incluso desde redacciones anteriores a la actual (Ley N° 13.509, BO: 16/12/2015)– parece admitir la existencia no sólo de los reglamentos autónomos y de ejecución, sino además de los reglamentos delegados:

Art. 11: “El Gobernador será asistido en sus funciones por los Ministros; individualmente por cada uno de ellos en las materias de sus competencias, y en conjunto constituyendo el Gabinete Provincial. Las funciones de los Ministros son:

b) En materia de su competencia específica:

6) Preparar los reglamentos de ejecución, los reglamentos autónomos y los delegados sobre los asuntos de su competencia dentro de los límites de la ley. Dictar las resoluciones internas y expedir las circulares necesarias”.

2. Competencia para el dictado de los reglamentos administrativos

Ya vimos que la Constitución local pone en cabeza del Gobernador el dictado de los reglamentos de ejecución y autónomos.

Asimismo, dispone que los ministros “refrendan con su firma las resoluciones del gobernador, sin la cual éstas carecen de eficacia. Sólo pueden resolver por sí mismos en lo concerniente al régimen administrativo interno de sus respectivos departamentos y dictar providencias de trámite” (art. 75).

¹⁹ DOMINGO, Hugo L. - MOSCARIELLO, Agustín R., “Potestad reglamentaria provincial, municipal y comunal en Santa Fe”, LLLitoral 2009 (noviembre), 01/01/2009, 1061.

En esta instancia, cabe preguntarse: ¿pueden los ministros, otros órganos inferiores y los entes descentralizados dictar reglamentos administrativos, o sólo tienen competencia para dictar normas concernientes al “régimen administrativo interno de sus respectivos departamentos”?

En “Mendoza c/Provincia de Santa Fe”²⁰, la Corte local sostuvo –a través del voto del Dr. Ulla, que hizo mayoría– que la expedición de “los reglamentos de ejecución y autónomos”, así como las “normas de orden interno” le competen únicamente al jefe superior de la Administración Pública; todos los cuales sólo pueden ser emitidos en los límites consentidos por la Constitución y las leyes.

Seguidamente, agregó que el poder normativo de la Administración Pública debe ser ejercido por el Poder Ejecutivo “mediante la forma típica de la función ejecutiva, es decir, el decreto (nombre genérico de los actos con que aquél obra en su carácter de ejecutor de la ley y en ejercicio de la potestad reglamentaria) a través del cual realiza las funciones materialmente legislativas. El fundamento jurídico, dado que estas normas son de eficacia inferior a las legislativas, se encuentra, partiendo del principio fundamental de la división de poderes, en la atribución de potestad normativa material por la Constitución o la ley formal; esta atribución puede ser expresa o implícita, permanente o transitoria. Si faltase tal atribución las autoridades administrativas sólo podrían emitir normas internas, pero no normas externas destinadas a obrar en el ordenamiento general. Dado que el reglamento es una fuente secundaria, como dije, sus límites derivan de esta característica, estando señalados, expresa o implícitamente, precisamente, por la atribución de potestad. Los reglamentos, por de pronto, deben conformarse a la Constitución y a la ley (lo que constituye su legitimidad) y que es condición necesaria de su validez”.

Este mismo criterio de la potestad exclusiva del Poder Ejecutivo para el dictado de reglamentos también surge de la Ley de Ministerios, que encomienda a los ministros en su art. 11 –como ya vimos– solamente la preparación de los proyectos –no el dictado– de reglamentos.

Sin embargo, en “Federico Meiners Ltda. SA c/Provincia de Santa Fe”, ya citado, la Corte local admitió la posibilidad de que el Poder Ejecutivo delegue la potestad reglamentaria –al menos la de ejecución– en un órgano inferior o en un ente descentralizado.

Como ya explicamos, el recurrente había cuestionado la constitucionalidad del art. 37 de la Ley N° 8711, en cuanto establecía los topes de las multas a aplicar por la Dirección Provincial de Obras Sanitarias, autorizando al Poder Ejecutivo a actualizar anualmente dichos montos.

Pues bien, por Decreto N° 2672/88 el Poder Ejecutivo actualizó los montos y, “a fin de

²⁰ A. y S. T. 92, p. 1, “Mendoza, Fernando S. c/Provincia de Santa Fe s/Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 30/12/1991.

agilizar el trámite de futuras actualizaciones de los importes”, delegó tal facultad en el Director Provincial de Obras Sanitarias; lo cual fue impugnado.

Con cita del Alto Tribunal nacional, expresó la Corte que “no suscita reparo que las atribuciones especiales que el Congreso otorgue al Poder Ejecutivo para dictar reglamentos como los del caso sub examen, pueda éste subdelegarlas en otros órganos o entes de la Administración Pública, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida”. En el caso de la Administración Provincial de Impuestos (API) –ente autárquico, de acuerdo con la Ley N° 10.792 (BO: 29/01/1992)²¹–, la complejidad y la importancia de la funciones de verificación, fiscalización y recaudación que tiene a su cargo justifican el otorgamiento –directamente por parte del legislador– de amplias atribuciones reglamentarias. En este sentido, el Código Fiscal (t.o. Decreto N° 4481/14) establece:

Art. 18. “El Administrador Provincial tendrá las atribuciones y responsabilidades de organización interna que se detallan a continuación:

b) Organizar y reglamentar el funcionamiento interno de la Administración Provincial de Impuestos en sus aspectos funcionales, operativos y de administración de personal y todo lo inherente a la aplicación del régimen laboral establecido para el Organismo”.

Art. 19: “El Administrador Provincial está autorizado para impartir normas generales obligatorias para contribuyentes, responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Provincial de Impuestos a reglamentar las situaciones de aquéllos frente a la Administración”.

3. Las normas de orden interno

Ya vimos que la Constitución provincial hace mención a la atribución del Gobernador de dictar normas de orden interno (art. 72), más allá de que los ministros tienen atribuciones “en lo concerniente al régimen administrativo interno de sus respectivos departamentos” (art. 75) –en virtud de las cuales pueden expedir resoluciones y circulares (art. 11 de la Ley de Ministerios)–.

En el fallo “Mendoza”, ya citado, la Corte local expresó que “los órganos administrativos del Estado y los entes públicos emiten actos que tienen efectos similares a los de la norma jurídica, en cuanto imponen deberes o prohibiciones de conducta a una generalidad de sujetos, pero que no constituyen manifestaciones de potestad reglamentaria, por lo tanto no se convierten en elementos constitutivos del ordenamiento jurídico, ni son obligatorios para la

²¹ De acuerdo con el art. 1° de la ley, la API actúa como entidad descentralizada, sin perjuicio de la superintendencia general que ejercerá sobre la misma el Ministerio de Hacienda y Finanzas. Asimismo, el art. 2° dispone que se acuerda al ente recaudador un régimen de autarquía administrativa.

generalidad de los ciudadanos, pero vinculan solamente a las personas que forman parte de ciertos oficios o institutos y únicamente en tal carácter. Tales actos se llaman genéricamente normas internas y los textos que los contienen reciben denominaciones diversas, de ordinario originados en la práctica: reglamentos internos, circulares, instrucciones”.

“Su fundamento –agregó el tribunal– reside en el poder de autoorganización, o bien en la supremacía jerárquica o en un poder de supremacía especial. Las normas internas tienen variado contenido. A veces establecen las modalidades para el desarrollo de operaciones de servicios, o imponen determinados deberes de conducta a las personas que forman parte de un oficio, de un colegio administrativo o de un instituto. Otras veces imparten directivas generales de buena administración a observar en la consideración de una cierta categoría de asuntos, o bien dan prescripciones de carácter técnico para la ejecución de operaciones, o para el empleo de medios materiales, como las armas, los equipos, las maquinarias, etc. Otras veces, además, las circulares o instrucciones contienen la interpretación de normas legislativas o reglamentarias, a los fines de su actuación práctica por los órganos administrativos; bien entendido que tal interpretación, no tiene carácter auténtico y por consiguiente no vincula a los sujetos que no son los directos destinatarios de la circular o instrucción, ni, tanto menos, al juez”.

IV. Conclusión

Como adelantamos en la introducción, en este trabajo intentamos explicar brevemente la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo nacional y provincial, a partir de un esquemático análisis constitucional, legislativo y jurisprudencial.

El desafío para la segunda parte es adentrarnos en la cuestión específicamente tributaria provincial, analizando algunas normas legales, decretos del Poder Ejecutivo, resoluciones generales de la API y precedentes jurisprudenciales y administrativos.

La riqueza normativa que muestra la temática tributaria nos permite anticipar que tendremos la posibilidad de analizar reglamentos provinciales de los cuatro tipos que hemos expuesto.

Creemos que será una forma didáctica de trasladar los conceptos teóricos aquí vistos a casos reales prácticos, que seguramente resultarán de interés y utilidad a los operadores del Derecho Tributario provincial.

“La potestad reglamentaria en el ámbito tributario provincial santafesino – Segunda Parte”, publicado en Editorial Errepar, Revista “Práctica Integral Santa Fe”, N° 108, Febrero 2017, págs. 153/166.

I. Introducción

En la primera entrega de este trabajo mostramos un breve esquema sobre la teoría general de los reglamentos administrativos, sustentada en la clasificación que de ellos puede extraerse a partir del texto de la Constitución Nacional. También destacamos las previsiones que al respecto contiene la Constitución de Santa Fe, así como algunas leyes provinciales.

En esta oportunidad nos circunscribiremos, específicamente, a los reglamentos en materia tributaria provincial.

Luego de profundizar la ya insinuada distinción entre los reglamentos de ejecución y los reglamentos delegados –muy importante para la comprensión del desarrollo posterior–, analizaremos algunas normas legales, decretos del Poder Ejecutivo y precedentes administrativos en la esfera tributaria provincial santafesina.

Pensamos que será una forma didáctica de trasladar los conceptos teóricos que hemos visto a casos reales, que seguramente resultarán de interés y utilidad para los operadores del Derecho Tributario local.

II. La distinción entre reglamentos de ejecución y reglamentos delegados

Seguramente se preguntará el lector por qué retomamos esta cuestión, ya presentada en la primera entrega. Ocurre que la problemática, en la que en este acápite nos introduciremos, se ha trasladado a algunos criterios de Fiscalía de Estado –incluso referentes a cuestiones tributarias–, cuya acabada comprensión requiere de la explicación previa del asunto.

1. Las diferencias entre reglamentos de ejecución y reglamentos delegados

Antes de la Reforma Constitucional de 1994, no había una previsión expresa que autorizara la delegación legislativa.

Sin embargo, en 1927 –en el caso “Delfino”²²– la Corte distinguió entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella. “Lo primero no puede hacerse –dijo allí el Alto Tribunal–, 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

²² CSJN, Fallos: 148:430, “M. A. Delfino y Cía. c/Gobierno Nacional”, 20/06/1927.

letra de la Constitución”²³.

De allí surgió la distinción entre la “delegación propia” y la delegación impropia”²⁴.

Las discusiones que generó –y aún genera– el fallo se fundamentan no sólo en su origen²⁵, sino también en el hecho de que, más allá de hablar de “delegación”, el tribunal sustentó esta potestad de la Administración para regular los detalles y pormenores de las leyes en el art. 86, inc. 2º, de la Constitución vigente en ese entonces (actual art. 99, inc. 2º), que refiere –como ya vimos– a la potestad reglamentaria de ejecución²⁶.

Pero la problemática no termina con este precedente, pues en 1993 –en el fallo “Cocchia”– la Corte, además de reiterar la prohibición de la delegación legislativa (“delegación propia”), distinguió entre reglamentos de ejecución “adjetivos” y “sustantivos”:

a) Los “adjetivos” son los clásicos reglamentos de ejecución, previstos en el art. 86, inc. 2º, de la Constitución de entonces.

b) Por su parte, los “sustantivos” son los que emanan de una definición legislativa de la materia que se quiere regular, estructurándola, sistematizándola y haciendo un régimen completo y terminado, quedando al Ejecutivo concretar los detalles. Estos reglamentos –dice el tribunal– también surgen del art. 86, inc. 2º –actual art. 99, inc. 2º–, pero para su dictado se requiere de una expresa atribución por parte del Congreso, que éste confiere en virtud del art. 67, inc. 28º –actual art. 75, inc. 32º–²⁷.

Al año siguiente tuvo lugar la Reforma Constitucional de 1994, a partir de la cual la Ley Suprema expresamente prohíbe como principio la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, pero seguidamente la admite “en materias de administración o de emergencia pública, con plazo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso

²³ La solución adoptada en este fallo fue defendida por Bielsa, que ya desde antes del pronunciamiento se había mostrado a favor del dictado de reglamentos delegados. Al respecto, afirmó el autor: “El error de los que discuten el carácter constitucional de los reglamentos delegados está en no diferenciar las facultades que son exclusivas del Congreso, de las que son de mera legislación administrativa. Así, por ejemplo, la de crear impuestos, las relativas a derechos fundamentales de los habitantes son indelegables; pero no las de organizar servicios públicos, la de fijar tasas y aun la de establecer penas si el Congreso determina la naturaleza y límites de la delegación” (BIELSA, Rafael, *Derecho Administrativo*, t. II, 5ta. edición, Depalma. Buenos Aires, 1955, p. 193).

²⁴ BIANCHI, Alberto B., “Los reglamentos delegados luego de la Reforma Constitucional de 1994”, p. 79, en CASSAGNE, Juan Carlos (Dir.), *Derecho Administrativo. Obra colectiva en homenaje al Prof. Miguel S. Marienhoff*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998.

²⁵ Vale reiterar que la distinción fue tomada de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, sin perjuicio de que el sistema norteamericano tiene una sustancial diferencia con el nuestro –advertida en más de una oportunidad en el propio fallo–: la Constitución de aquel país “no atribuye expresamente al Poder Ejecutivo facultades reglamentarias”. Precisamente por esta razón, la propia Corte norteamericana fue admitiendo la delegación legislativa por necesidades prácticas del gobierno (CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, t. I, 11a. edición actualizada, La Ley, Buenos Aires, 2016, p. 174).

²⁶ Dromi encuadra las potestades a las que se hace referencia en este fallo en una categoría diferente de las de reglamentos de ejecución y reglamentos delegados: los reglamentos “autorizados” o “de integración” (DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, 10ma. edición, Ciudad Argentina, Buenos Aires-Madrid, 2004, p. 447).

²⁷ Según esta norma, corresponde al Congreso Nacional “[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”.

establezca” (art. 76).

Así las cosas, varias discusiones siguen dándose en la doctrina –con respuestas sumamente variadas–:

- a) ¿Existe una equivalencia entre la delegación “impropia” –categoría emergente del fallo “Delfino”, de 1927– y la potestad de dictar reglamentos de ejecución “sustantivos” –que aparece en 1993 en “Cocchia”–?
- b) ¿Qué tipo de delegación es la que –como excepción– admite el art. 76 de la Constitución a partir de la Reforma de 1994: la delegación “propia” o la “impropia”?
- c) ¿Siguen teniendo vigencia estas clasificaciones (delegación “propia” e “impropia”, y reglamentos de ejecución “adjetivos” y “sustantivos”) después de la Reforma, o a partir de ella sólo cabe distinguir entre delegación legislativa (art. 76) y reglamentos de ejecución (art. 99, inc. 2º)²⁸.

2. El principio de legalidad en materia tributaria

Recordemos que en este ámbito rige en su plenitud el principio de legalidad o reserva legal, en virtud del cual los tributos deben ser establecidos por ley; ello así, por cuanto constituyen una intromisión coactiva en el patrimonio de los particulares²⁹.

Esta exigencia de ley se deriva de la Constitución Nacional (arts. 4º, 14, 17, 52 y 75, incs. 1º y 2º), aunque también surge expresamente de nuestro régimen constitucional provincial (arts. 5º y 55 incs. 7º y 19º) y del vigente Código Fiscal (art. 5º)³⁰.

En concreto, el principio de legalidad tributaria implica que deben ser determinados por ley los elementos esenciales del tributo; entre ellos: el hecho imponible; la base imponible; el criterio de delimitación del sujeto pasivo; el criterio de delimitación de la alícuota; las exenciones; el órgano competente para percibir el tributo; y las infracciones y sanciones.

Ahora bien, ¿cuándo una cuestión tributaria encuadra dentro del ejercicio de una potestad reglamentaria –permitida al Poder Ejecutivo– o dentro de una delegación legislativa –en principio, prohibida–?

3. La delegación legislativa en materia tributaria

En virtud de este principio cardinal que rige en el Derecho Tributario, la interpretación del

²⁸ Sobre esta inquietud, puede consultarse BARRA, Rodolfo – LICHT, Miguel, “Los decretos delegados”, LA LEY 08/06/2016, 1, AR/DOC/1641/2016.

²⁹ Para ampliar, remitimos a SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Abeledo Perrot, 5ta. edición, Buenos Aires, 2011, ps. 245 y ss.

³⁰ Para ampliar, remitimos a nuestro trabajo “Aspectos generales de la obligación tributaria material en el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe”, Revista “Práctica Integral Santa Fe” N° 102, Errepar, Agosto de 2016, págs. 46/63.

instituto de la delegación legislativa –reconocido, como vimos, en la Constitución Reformada– en esta materia debe ser más restringida que en otras³¹.

En efecto, el criterio actual de la Corte Suprema de Justicia de la Nación es que la delegación legislativa no procede en temas tributarios.

En “Selcro c/Jefatura de Gabinete de Ministros”³², expresó que la fijación del *quantum* de una tasa por parte del Poder Ejecutivo (o de un órgano inferior), sin ningún tipo de límite o pauta legislativa, resulta inconstitucional. El Alto Tribunal recordó 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”.

Más recientemente, en “Camaronera Patagónica”³³ parece haber remarcado que la delegación legislativa en el ámbito tributario no se admite ni siquiera en situaciones de emergencia pública. No obstante, el tribunal reiteró que lo que sí puede hacer el Congreso es autorizar al Ejecutivo a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria –es decir, las alícuotas aplicables–, siempre que haya fijado “pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa”, estableciendo pisos y techo.

Algunos autores sostienen que la fijación del *quantum* del tributo sí podría ser realizada por el Poder Ejecutivo –con los límites recién expuestos–, porque no habría en tal caso un ejercicio de potestad legislativa propiamente dicha –lo cual está prohibido, según la Corte–, sino de una delegación “impropia” –de acuerdo con Casás³⁴ y Spisso³⁵– o de una potestad reglamentaria

³¹ Según García Belsunce, la delegación legislativa “no debe ser igualitaria para todas las materias, sino que debe tener distinta intensidad según el tipo de facultad delegada; más restringida en materia penal y tributaria que en otras” (GARCÍA BELSUNCE, Horacio, “La delegación legislativa”, p. 11, en AA.VV., *Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994, citado por SPISSO, Rodolfo R., *Ibidem*, p. 263, nota al pie 37).

³² CSJN, Fallos: 326:4251, “Selcro SA c/Jefatura Gabinete de Mtros. deci. 55/00 (dto. 360/95 y 67/96) s/Amparo ley 16.986”, 21/10/2003.

³³ CSJN, Fallos: 337:388, “Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/Amparo”, 15/04/2014.

³⁴ Casás, por su parte, admite la delegación “impropia” en el ámbito tributario, “a condición de que se realicen habilitaciones legislativas específicas, con vigencia pro tempore, y exclusivamente referidas al elemento cuantitativo del tributo. Sobre todo cuando sea menester corregir montos fijos, tipos o alícuotas, dentro de estrictas bandas mínimas y máximas explicitadas por el Congreso, para que, a tenor de una precisa política legislativa, puntillosamente definida en la ley de bases, frente a circunstancias urgentes y vertiginosamente cambiantes de la coyuntura económica interna y externa, pueda el Ejecutivo administrar las herramientas que conforman el sistema tributario, todo ello bajo la supervisión inmediata de la Comisión Bicameral Permanente y la insoslayable ratificación expresa de ambas Cámaras legislativas” (CASÁS, José O., “El principio de legalidad tributaria: decretos leyes, reglamentos y reglas generales administrativas”, PET 2008 (agosto-400), 01/08/2008, 6).

³⁵ Spisso reconoce la delegación legislativa en la materia bajo el “concepto omnicompreensivo de emergencia pública”, pero siempre que se reúnan ciertas exigencias: “a) efectiva situación de emergencia pública, declarada por el Congreso; b) que la política legislativa esté suficientemente definida en la ley de habilitación; c) que se haga exclusivamente en cabeza del Poder Ejecutivo; d) que la delegación no comprenda la creación de tributos, la definición del hecho o de la base imponible, la determinación de los contribuyentes o responsables, exenciones o franquicias, sino sólo referida a aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea, las

de ejecución³⁶.

4. La delegación legislativa en el ámbito tributario provincial santafesino

Vayamos ahora al régimen tributario provincial, de donde pueden extraerse claros supuestos no sólo de reglamentos autónomos y de ejecución, sino también de los que gozan de jerarquía legal –delegados y de necesidad y urgencia–.

Fácil es advertir que pueden aparecer dificultades –como, de hecho, ocurre– cuando los precedentes administrativos –como seguidamente veremos– y jurisprudenciales locales citan jurisprudencia basada en la Constitución Nacional, sea anterior a la Reforma Constitucional de 1994 o posterior. ¿Y por qué aparecen dificultades? Básicamente, porque la Constitución local sí contempla los reglamentos autónomos –a diferencia de la Constitución Nacional, donde dicha potestad se sustenta en la “zona de reserva de la Administración”–, pero no prevé los delegados ni los de necesidad y urgencia –que sí admite la Constitución Nacional, aunque recién a partir de 1994–.

Sobre dicha base, presentamos uno de los interrogantes que se nos genera: ¿cómo desarrollar el tema de la delegación legislativa en la Provincia de Santa Fe, cuando en nuestro régimen constitucional no contamos con ninguna previsión al respecto?

Una alternativa es trasladar el art. 76 de la Constitución Nacional –y su jurisprudencia y doctrina emergentes– al régimen provincial. Otra solución sería mantener la jurisprudencia de la Corte Nacional anterior a 1994, basada en la ausencia de previsiones constitucionales al respecto –solución que se asemejaría al régimen santafesino actual³⁷–.

Pero vayamos a lo que le interesa al lector, que no es nuestra opinión sino la normativa y los precedentes de Fiscalía de Estado.

5. La cuestión de las potestades reglamentarias del Poder Ejecutivo en materia tributaria provincial fue tratada por la Corte local, expresamente, en “Costamagna” y “Laffaye”³⁸ –

alcuotas, tasas o montos fijos; e) que la facultad se conceda por tiempo determinado y se agote con el uso que haga de ella el Poder Ejecutivo; f) que comprenda sólo los tributos que por sus características exijan adecuaciones en el tiempo de la emergencia; g) que se satisfagan las exigencias sobre el refrendo del decreto por el jefe de Gabinete y el control por parte de la comisión bicameral permanente (art. 100, inc. 13, CN)”. A renglón seguido, el autor califica esta delegación como “impropia”, cuya interpretación no puede ser más amplia o extensiva (SPISSO, Rodolfo R., *op. cit.*, p. 267).

³⁶ CASTRO VIDELA, Santiago – MAQUEDA FOURCADE, Santiago, “Reglamentación y delegación legislativa en materia tributaria. Breves apuntes en torno a lo decidido por la Corte en ‘Camaronera Patagónica S.A.’”, DPI Diario Tributario, Aduanero y Financiero, Año 2, Nro. 23, 18/06/2014.

³⁷ Esta alternativa parece ser la adoptada por DOMINGO, Hugo L. - MOSCARIELLO, Agustín R., “Potestad reglamentaria provincial, municipal y comunal en Santa Fe”, LLLitoral 2009 (noviembre), 01/01/2009, 1061.

³⁸ A. y S. T. 69, p. 338, “COSTAMAGNA, Estela A. S. c/Provincia de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 17/03/1988; y A. y S. T. 69, p. 346, “LAFFAYE, Alfredo R. c/Provincia de Santa Fe s/ Recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción”, 17/03/1988.

ambos precedentes emitidos el mismo día–.

En ambos casos, el contribuyente había cuestionado la legitimidad del ajuste practicado en concepto de Impuesto Inmobiliario, en razón de haberse tenido en cuenta un coeficiente de ajuste adicional del 1,30 que –en su opinión– no surgía de norma alguna.

Para hacer lugar a los recursos, la Corte aclaró que si bien la potestad tributaria del Estado debe ejercitarse únicamente a través de instrumento legal, no correspondía adentrarse en la polémica respecto de la delegación en el Poder Ejecutivo u otro departamento de la Administración, en materia impositiva, dado que no se había cuestionado dicha posibilidad.

De todos modos, el tribunal recordó la postura de la Corte nacional, en torno a que “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; 270:42; 280:25; 282:97; 300:1318; 304:1001; etc.)”.

Lo que la Corte sí reconoció fue que el aludido ajuste del 1,30 no tenía sustento normativo alguno.

En tal sentido, remarcó que el Decreto N° 4466/79 había ratificado los precios básicos a nivel de distrito establecidos por la Junta Central de Valuaciones para las parcelas urbanas, suburbanas y rurales y coeficientes de ajustes de las valuaciones correspondientes a los inmuebles ubicados en cada uno de aquéllos; fijando como valor fiscal de los inmuebles urbanos, suburbanos y rurales el ochenta por ciento (80%) de las valuaciones resultantes según lo establecido precedentemente, y la hipótesis de ajuste implícito que establecería este Poder Ejecutivo a esos efectos.

La Corte interpretó –tal cual habían esbozado los contribuyentes– que era necesario un decreto que determinara en forma inequívoca cuál iba a ser el “ajuste implícito”; y que para respetar el espíritu del decreto resultaba imperativo el dictado de una norma por parte del Poder Ejecutivo que estableciera el monto en cuestión.

Si bien advirtió que dicha interpretación podría ser tachada de formalista y apegada a los estrictos términos usados por el legislador, era la que mejor se adecuaba a principios básicos del Derecho Fiscal, como son “el arbitrio razonable que debe presidir las atribuciones del órgano ejecutivo, la claridad que debe regir la política impositiva y el derecho del contribuyente de conocer las pautas tomadas en cuenta para establecer los gravámenes”.

III. Algunos criterios de Fiscalía de Estado sobre la potestad reglamentaria

Como ya se expuso en la primera parte de este trabajo, el art. 72, inc. 4°, de la Constitución local contempla la facultad del Gobernador de dictar reglamentos autónomos y de ejecución.

Vimos allí también cuál es la postura de la jurisprudencia local al respecto, como así también

la opinión de cierta doctrina.

Naturalmente, la cuestión no ha sido indiferente para la asesoría del Poder Ejecutivo provincial.

Si bien escapa a las pretensiones de este trabajo realizar un análisis exhaustivo de los criterios que Fiscalía de Estado sobre la potestad reglamentaria en el ámbito provincial, nos permitimos traer a colación algunos pocos precedentes que pueden resultar de interés en la esfera tributaria.

1. Fiscalía ha negado la posibilidad de que una norma legal delegue al Poder Ejecutivo la posibilidad de establecer tasas o aranceles, sobre la base de que una disposición semejante transgrediría el principio de reserva de ley en la esfera tributaria (Dictámenes Nros. 475/02, 1279/03 y 686/05, entre otros).

Remarcó que las tasas, aranceles o cánones tienen carácter tributario, razón por la cual les son aplicables las exigencias y límites propios del principio de legalidad tributaria (Dictámenes Nros. 957/97, 1346/98, 789/99, 475/02, 1312/04, entre otros). En consecuencia, y si bien admitió que podría tener lugar el ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del Poder Ejecutivo a partir de una norma legal habilitante –más adelante volveremos sobre esta cuestión–, sin la previa existencia de esta última ello no podría darse.

2. En Dictamen N° 34/08, destacó el alto valor epistémico de la ley, por ser un producto del debate público y abierto de los representantes del pueblo santafesino. Seguidamente, aclaró que el decreto tiene un valor menor, en tanto no está expuesto al debate público del mismo modo que la ley, aunque “los decretos de ejecución –como dijera nuestra Corte Suprema– integran la ley, son parte de la ley, son –en algún sentido– la ley misma”.

3. En Dictamen N° 271/08, a su vez, trajo a colación la opinión de Balbín –a la que ya referimos en el trabajo anterior– con respecto a la distinción entre reglamentos internos y reglamentos autónomos.

Recordemos que el autor niega la existencia de la “zona de reserva de la Administración”, sin perjuicio de lo cual reconoce la potestad del Poder Ejecutivo de la Nación de dictar reglamentos internos, los cuales define como los “decretos meramente formales porque no regulan situaciones jurídicas y por tanto no incluyen proposiciones jurídicas; es decir, sólo tienen efectos dentro del marco del Poder Ejecutivo. Así, los reglamentos internos del Ejecutivo sólo regulan su propia organización”³⁹.

Fiscalía analizó la definición y los ejemplos que brinda Balbín sobre ambos tipos de reglamentos, y sostuvo que, en definitiva, la distinción que formula el autor se desvanece. En

³⁹ BALBÍN, Carlos F., *Manual de Derecho Administrativo*, 2da. edición actualizada y ampliada, La Ley, Buenos Aires, 2013, ps. 89 y ss.

tal sentido, advirtió que las normas sobre organización de una oficina –típico ejemplo, según Balbín, de reglamento interno– son tan jurídicas que su violación puede ocasionar consecuencias extremas (como la cesantía de un empleado, la invalidez de una reclamación, etc.).

El dictamen también invocó a Gordillo, para quien tampoco existe una “zona de reserva” de la Administración, lo cual derivaría en la posibilidad de dictar reglamentos autónomos solamente en determinadas circunstancias y con ciertos límites⁴⁰.

De todos modos, señaló que dicha discusión no podría tener lugar en el ámbito provincial santafesino, por cuanto la Constitución expresamente reconoce la categoría de los reglamentos autónomos, de modo que el análisis debía centrarse en la determinación de su alcance.

Sobre dicha base, manifestó que “no hay espacio para estos reglamentos cuando existan normas que atribuyan a la [L]egislatura el deber de regular ciertos aspectos de nuestra vida social”. Precisamente, esto ocurría en la materia debatida en el caso, donde se trataba de determinar la potestad del Poder Ejecutivo para dictar reglamentos sobre la educación, siendo que diversas normas de la Constitución local ponen en cabeza del Legislativo la regulación de la temática.

En definitiva, Fiscalía entendió que en estas materias el Gobernador sólo podría dictar reglamentos de ejecución, sobre la base de ciertas premisas⁴¹.

4. Dicha atribución de la Legislatura no parece ser de la misma naturaleza en materia tributaria, donde si bien el principio de reserva legal es muy estricto, corresponde al Gobernador hacer recaudar y disponer la inversión de los recursos, con arreglo a las leyes respectivas (art. 72, inc. 10º, Constitución de Santa Fe).

En efecto, es el Poder Ejecutivo el que ejerce la compleja función administrativa de recaudación –en nuestra provincia, a través de la Administración Provincial de Impuestos (API)–, según hemos advertido en la primera parte de este trabajo.

Ya señalamos que la complejidad y la importancia de las funciones de verificación, fiscalización y recaudación justifican que el propio Código Fiscal (arts. 18 y 19, t.o. Decreto N° 4481/14) otorgue potestades reglamentarias a la API, más allá de que también se dan al Poder Ejecutivo.

⁴⁰ GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, t. I, 1ra. edición, FDA, Buenos Aires, 2011, disponible en línea: http://www.gordillo.com/pdf_tomol/capituloVII.pdf.

⁴¹ “a) en base a la elección democrática del gobernador, éste tiene poderes para reglamentar, b) excepcionalmente, c) relaciones de sujeción especial (esto es, emitir reglamentos 'quasi-autónomos') en ausencia de ley, d) cuando está frente a una práctica no aberrante, ni arbitraria, ni desafiada, e) extendida y profunda, f) a la cual distintas legislaturas han adherido expresamente, y g) avanza virtudes políticas –tales como la justicia– en forma clara y manifiesta”.

5. Veamos ahora un precedente de Fiscalía de Estado donde –además de los límites de la potestad reglamentaria en la esfera tributaria– se analizó una particular situación que se produce habitualmente en la reglamentación de normas, cuando algunos aspectos de la ejecución quedan a cargo del Poder Ejecutivo pero los “detalles operativos” se encomiendan al ente recaudador.

En Dictamen N° 395/12, se analizó un proyecto de decreto por medio del cual se pretendía reglamentar el inc. f) del art. 141 de la Ley de Administración, Eficiencia y Control del Estado N° 12.510, en cuanto expresa que no pueden contratar con el Sector Público Provincial No Financiero “las personas físicas o jurídicas con capacidad para obligarse que no hubieren cumplido con sus obligaciones impositivas y previsionales, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación”.

La Constancia de Cumplimiento Fiscal había sido implementada por la API a través de la Resolución General N° 19/11, disponiendo la obligatoriedad de su presentación para participar en la tramitación de compras, licitaciones, contrataciones o cualquier otra gestión con la Provincia de Santa Fe, y estableciendo a los agentes pagadores la obligatoriedad de su exigencia antes del pago.

El proyecto en cuestión establecía la obligación de los agentes pagadores de exigir la constancia para aquellas compras o contrataciones en que los proveedores pactaren con la Provincia por importes superiores a Pesos Cinco Mil (\$ 5.000). Asimismo, autorizaba al ente recaudador a modificar ese importe previo acuerdo del Ministerio de Economía, cuando razones de control fiscal lo ameritaren. Por último, facultaba a la API a dictar las disposiciones necesarias para cumplimentar lo dispuesto en la parte resolutive del proyecto.

Fiscalía comenzó recordando que el Poder Ejecutivo tiene facultades constitucionales propias para expedir reglamentos a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de una ley. Agregó que jurisprudencialmente se dijo que tanto para estos supuestos como para la expedición de reglamentos delegados (la referencia a los reglamentos delegados es textual), dichas atribuciones quedan libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo siempre que no contradigan el espíritu de la ley.

Si bien admitió la necesidad de reglamentar el art. 141, inc. f), de la ley, manifestó que el hecho de que la exigencia de la constancia solamente existiera para contrataciones mayores a Pesos Cinco Mil (\$ 5.000) no se encontraba fundada en ningún informe técnico, lo cual impedía analizar la razonabilidad del piso, máxime cuando la ley no lo preveía.

Por otra parte, consideró que la autorización para que la API pudiera modificar ese importe – aún cuando fuera previo acuerdo del Ministerio de Economía y cuando razones de control fiscal lo ameritaren– importaba un amplio margen de discrecionalidad en cabeza del ente

recaudador, por cuanto no se establecía techo ni piso, lo cual permitía entender que el monto podía ser aumentado sin límites.

En cuanto a la facultad del API de dictar las disposiciones necesarias para el cumplimiento del proyecto de decreto, dijo que debía entenderse constreñida sólo al dictado de disposiciones que establecieran los detalles y pormenores operativos que resultaran pertinentes para la aplicación del proyecto.

Finalmente –y tras una nueva intervención de Fiscalía de Estado (Dictamen N° 1449/12)–, el inc. f) del art. 141 fue reglamentado por Decreto N° 3035/14, disponiendo la exigencia de la constancia para las compras o contrataciones superiores a la suma de Pesos Siete Mil Quinientos (\$7.500); y facultando al Ministerio de Economía –no a la API– a resolver todas aquellas cuestiones operativas relativas a la implementación del decreto.

6. En Dictamen N° 1244/14, analizó un recurso de apelación interpuesto por un contribuyente contra una determinación tributaria.

Uno de los agravios se sustentaba en que las diferencias pretendidas se habían originado del denominado “coeficiente de gravabilidad”, que daba origen a la base imponible del tributo para las entidades de seguros, pero que el art. 135 del Código Fiscal (t. o. Decreto N° 1896/90) no explicaba la forma de cálculo del referido coeficiente, así como tampoco la oportunidad en que debía efectuarse ni si los valores a computar debían serlo en moneda corriente o constante.

La ex Dirección Provincial de Rentas, en uso de la atribución conferida por el art. 7° de la Ley N° 10.171⁴² –modificatoria del Código Fiscal– reglamentó el art. 135 del digesto mediante el dictado de la Resolución N° 180/88, pero el contribuyente impugnó este acto alegando que el criterio para establecer el coeficiente sobre la base de moneda constante debería haber provenido de una modificación de las disposiciones legales vigentes, y no de una reglamentación del ente recaudador.

Fiscalía de Estado avaló la resolución, expresando que el art. 135 del Código Fiscal había establecido una política legislativa clara pero con necesidad de precisión en sus detalles, lo que se cumplimentó con la resolución.

Remarcó que dicha reglamentación precisó el contenido de la norma para permitir a los

⁴² Art. 7° de la Ley N° 10.171: “En los casos y en la forma que disponga la Dirección Provincial de Rentas, la percepción del impuesto también podrá realizarse mediante retención o percepción en la fuente. A tal fin establecerá quienes deberán actuar como agentes de retención o percepción, pudiendo tratarse de personas físicas, sucesiones indivisas, sociedades con o sin personería jurídica, reparticiones nacionales, provinciales o municipales, autárquicas o no, y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto. La Dirección queda facultada para disponer la aplicación de una alícuota diferencial en los casos que los sujetos pasivos de la retención o percepción sean contribuyentes o responsables obligados a inscribirse al momento de la retención. o percepción y no demuestren tal calidad por los medios que la misma disponga”.

contribuyentes y responsables del gravamen conocer con certeza el alcance de sus obligaciones. Asimismo, aclaró que la atribución surgía del mentado art. 7° de la Ley N° 10.171, que había delegado en favor del ente recaudador la implementación de pormenores propios de la determinación práctica del cálculo del tributo, en razón de la especificidad y complejidad.

IV. La potestad reglamentaria en la normativa tributaria provincial

Delineados brevemente algunos criterios de Fiscalía de Estado sobre las atribuciones del Poder Ejecutivo en el ámbito tributario, pretendemos mostrar a continuación algunas disposiciones normativas (delegaciones legislativas, decretos del Poder Ejecutivo y resoluciones de API) que nos generan inquietudes en torno a su naturaleza, teniendo en cuenta las categorías estudiadas en el trabajo anterior.

Aclaremos que la elección de las normas es meramente ilustrativa, y lejos está de agotar la amplia gama de ejemplos que ofrece la normativa provincial, tanto a nivel legislativo como administrativo.

De todos modos, y para matizar un poco las inquietudes que puedan despertarse, no debe perderse de vista que un mismo reglamento puede encuadrar, a la vez, en más de una de las categorías estudiadas. En tal sentido, la Procuración del Tesoro de la Nación ha expresado que “por la complejidad de la Administración Pública actual, en un mismo decreto pueden aparecer disposiciones reglamentarias ejecutivas, mezcladas con el ejercicio de potestades reglamentarias autónomas” (Dictámenes 245:397)⁴³.

1. Art. 19 del Código Fiscal. Normas generales obligatorias

Ya vimos en la primera entrega que, de acuerdo con el art. 19 del Código Fiscal, el Administrador Provincial de Impuestos “está autorizado para impartir normas generales obligatorias para contribuyentes, responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Provincial de Impuestos a reglamentar las situaciones de aquéllos frente a la Administración”.

La inquietud que nos surge es qué tipos de reglamentos dictará el Administrador Provincial al hacer uso de esta atribución: ¿serán reglamentos delegados o reglamentos de ejecución?

Analizando una disposición idéntica contenida en la Ley Nacional de Procedimiento

⁴³ Desde esta misma perspectiva, Cassagne resalta, como un dato relevante de la realidad, “la práctica reglamentaria por la cual se dictan decretos que, a un mismo tiempo, y según surge de sus considerandos, encuadran en dos o tres o incluso cuatro de las cuatro clases de reglamentos explicados” (CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, op. cit., p. 189).

Tributario N° 11.683⁴⁴, la Corte Suprema de Justicia de la Nación –por mayoría– interpretó que existía allí un supuesto de delegación de facultades legislativas “limitadas a determinados aspectos de la recaudación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que impone reconocer que las normas que se dictan en su ejercicio integran el conjunto de disposiciones imperativas que instituyen y regulan la percepción de impuestos y que poseen la misma eficacia 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”⁴⁵.

Balbín considera que este precedente constituye uno de los pocos casos en los que la Corte convalidó la delegación legislativa antes de su expreso reconocimiento con la Reforma de 1994⁴⁶.

Sin embargo, no creemos que toda la reglamentación que la API dicte sobre la base de esta norma constituya, estrictamente, una delegación legislativa.

Es que con sustento en esta norma –contenida ya en textos ordenados anteriores al actualmente vigente– se han dictado disposiciones tan disímiles como la reglamentación de las multas por infracción a los deberes formales⁴⁷ y de las multas por omisión⁴⁸, la creación de la “Constancia de Cumplimiento Fiscal”⁴⁹ y la exigencia de utilizar ciertos formularios en los trámites vinculados con marcas y señales del ganado⁵⁰.

Por su parte, el régimen de la “Consulta Vinculante”⁵¹, prevista en el Código Fiscal a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 13.260, no se sustenta en el art. 19 del actual digesto sino en el art. 5° de aquella ley –en cuanto facultó a la API a dictar las “disposiciones necesarias a fin de cumplimentar las modificaciones establecidas” en la ley– y en el art. 22 del Código por ella aprobado.

2. Art. 50 del Código Fiscal: Designación de agentes de retención, percepción,

⁴⁴ Art. 7° de la Ley N° 11.683 (t.o. 1974).

⁴⁵ CSJN, Fallos: 304:864, “Fisco Nacional (DGI) c/De Ángeles SACIREI s/Cobro de impuesto - IVA”, 01/04/1982.

⁴⁶ BALBÍN, Carlos F., *Curso de derecho administrativo*, t. I, 1era. edición, La Ley, Buenos Aires, 2007, p. 340.

⁴⁷ Resolución General N° 05/15. El texto de la reglamentación puede consultarse en el siguiente enlace:

https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/download/214448/1111477/file/Resoluci%C3%B3n%20General%200005_2015.pdf.

⁴⁸ Resolución General N° 20/14. El texto puede consultarse aquí:

<https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/download/196316/953927/file/RESOL.GRAL.%20020%20-%20Modif.%20Multas%20por%20Omisi%C3%B3n.pdf>.

⁴⁹ Resolución General N° 19/11, cuyo texto originario puede consultarse aquí:

<https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/download/129882/641878/file/Resoluci%C3%B3n%20General%20019-2011.pdf>.

⁵⁰ Resolución N° 11/16, cuyo texto puede consultarse aquí:

<https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/download/225766/1182549/file/RES.GRAL%20011.pdf>.

⁵¹ Resolución N° 16/13, cuyo texto puede consultarse aquí:

https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/download/177416/868583/file/Resoluci%C3%B3n%20General%20016_2013.pdf.

recaudación o información

El art. 50 del Código Fiscal autoriza a la API a imponer a determinados grupos o categorías de contribuyentes y de personas que intervengan en la formalización de actos y operaciones que sean causa de imposición o retribución de servicios administrativos, la obligación de actuar como agentes de retención, de percepción, recaudación o información de los impuestos y tasas que se originen como consecuencia de tales actos u operaciones.

Normas de este estilo suelen ser cuestionadas en su constitucionalidad, por cuanto estarían en pugna con el principio de legalidad o de reserva de ley que rige en materia tributaria, y según el cual es la Legislatura el poder investido de la potestad de determinar los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

Cabe destacar que el Código Fiscal califica como sujetos pasivos de la obligación tributaria a los agentes de retención, percepción y/o recaudación (inc. f) del art. 26), pero que la nómina de estos agentes surge de la reglamentación que, al efecto, ha dictado la API⁵².

3. Resolución General N° 14/08 de la API

La Resolución General N° 14/08 implementó la llamada “feria fiscal”, al disponer que “en el ámbito de Administración Provincial de Impuestos no se computarán respecto de los plazos procedimentales, los días hábiles administrativos comprendidos dentro de los siguientes períodos: a) Del 1 al 15 de enero de cada año, ambas fechas inclusive; y b) El período que fije esta Administración, teniendo en consideración la feria judicial de invierno que establezca cada año el Poder Judicial de la Provincia de Santa Fe”.

El hecho de que la norma rija “en el ámbito de la Administración Provincial de Impuestos” nos hace pensar, en una primera reflexión, que se trata de un reglamento autónomo. Mal podría calificarse como un reglamento interno –en la terminología de Balbín–, pues los efectos de la norma se proyectan en los plazos para la presentación de escritos y recursos por parte de los contribuyentes⁵³.

También podría decirse que se trata de un reglamento de ejecución, en tanto estaría adaptando el concepto de “días hábiles administrativos”, previsto en el art. 9° del actual Código Fiscal. Sin embargo, desechamos esta tesis por los siguientes motivos: a) porque el reglamento no justifica su dictado en ninguna norma del Código Fiscal ni otra ley; b) porque el art. 9° del actual Código Fiscal es posterior a la reglamentación; c) porque este art. 9° no autoriza al ente

⁵² Resolución General N° 15/97, cuyo texto –que ha sido objeto de numerosas modificaciones– puede consultarse aquí:

<https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/download/3261/18564/file/Resoluci%C3%B3n%20Gral%20015-97.pdf>.

⁵³ Recordemos la advertencia que Fiscalía de Estado hiciera sobre esta categoría de reglamentos en casos como el mencionado, según explicamos en el acápite III.3.

recaudador a modificar las expresas previsiones del digesto tributario sobre los plazos, sino a la Legislatura; en efecto, se dispone que los plazos se entenderán referidos a días hábiles, salvo disposición en contrario “de este Código o de leyes especiales”.

Sustenta también la idea de que se trata de un reglamento autónomo la lectura de los considerandos de la resolución, donde se justificó la implementación de la feria en que “la Administración Federal de Ingresos Públicos como así también distintas jurisdicciones tributarias provinciales, ha aprobado el no cómputo de los plazos previstos en los procedimientos vinculados a la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a cargo, durante el término de las ferias”; lo cual tornaba necesario “equiparar el accionar de esta Administración Provincial al existente en otras jurisdicciones”.

Una aclaración que nos permitimos hacer es que la Resolución General N° 14/08 tiene como ámbito de aplicación –como no puede ser de otra manera– la propia Administración Provincial de Impuestos. Ello implica que el no cómputo no alcanza los plazos de presentación de escritos cuando ésta debe hacerse ante oficinas del Poder Ejecutivo o de las jurisdicciones ministeriales (por ejemplo, el plazo para expresar agravios en el trámite del recurso de apelación previsto en el art. 122 del Código Fiscal)⁵⁴.

3. Decreto N° 1690/13 del Poder Ejecutivo

Por Ley 13.286 se creó el Impuesto sobre las Embarcaciones Deportivas o de Recreación, incorporando su regulación como Capítulo IX dentro del Título Sexto del Libro Segundo del Código Fiscal.

El art. 34 de la ley dispuso que el Poder Ejecutivo dictaría la reglamentación de dicho tributo, estableciendo las pautas necesarias de coordinación sobre su aplicación con los municipios y comunas, practicando las actualizaciones anuales de los valores expresados en el art. 55 bis de la Ley Impositiva Anual N° 3650, y disponiendo su efectiva entrada en vigencia.

Sobre dicha base legal, el Decreto N° 1690/13 dispuso la entrada en vigencia del tributo a partir del ejercicio fiscal 2013, agregando que la API actuaría coordinando las acciones con las municipalidades y comunas, con el objeto de lograr la creación de una base única de datos de las embarcaciones radicadas en la Provincia de Santa Fe y de sus titulares.

Asimismo, el decreto facultó al ente recaudador a dictar las disposiciones complementarias y a arbitrar las medidas que resultaren necesarias para la implementación del gravamen.

Si nos preguntamos la naturaleza de este decreto, la primera respuesta que surge es que se trataría de un reglamento de ejecución. Sin embargo, la duda surge no sólo por la atribución

⁵⁴ Tratamos la cuestión en “Principales criterios de Fiscalía de Estado sobre el procedimiento administrativo de impugnación de los actos de determinación tributaria dictados por la API. Primera parte”, Revista “Práctica Integral Santa Fe” N° 83, Errepar, Diciembre de 2014, págs. 37/46.

del Poder Ejecutivo para actualizar anualmente los montos, sino –en lo que ahora nos interesa– por el hecho de que la ley facultó al Poder Ejecutivo a fijar la fecha de entrada en vigencia del tributo.

De acuerdo con el art. 60 de la Constitución provincial, las leyes “entran en vigor el noveno día siguiente al de su publicación, salvo que las mismas leyes establezcan otras fechas al efecto”.

Como puede advertirse de la simple lectura de la norma constitucional transcrita, son las propias leyes las que deben fijar su fecha de entrada en vigencia. Sin embargo, en la Ley N° 13.286 el legislador transfirió al Poder Ejecutivo la determinación de dicho aspecto.

Así las cosas, si se considera que la fecha de entrada en vigencia de una ley constituye uno de sus aspectos sustanciales –cuya determinación corresponde, por disposición constitucional, a la propia ley–, en este caso la transferencia de su fijación al Poder Ejecutivo conllevaría que el Decreto N° 1690/13 es un reglamento delegado. Por el contrario, si se interpreta que la fecha de entrada en vigencia de la ley constituye un mero detalle o un simple aspecto tendiente a su aplicación o ejecución, se tratará de un reglamento de ejecución.

Independientemente de ello, puede advertirse aquí la situación descrita en el acápite III.5, con relación a la convivencia de atribuciones en cabeza del Poder Ejecutivo y del ente recaudador, autorizado expresamente a dictar disposiciones complementarias y operativas.

4. Decreto N° 200/12 del Poder Ejecutivo

La Ley N° 11.123 produjo una sustancial reforma al sistema impositivo provincial y municipal. Entre otras normas de la Ley Impositiva Anual, se modificó el art. 6° hasta ese entonces vigente, imponiendo el siguiente texto: *“Establécese la alícuota básica del 3% (tres por ciento) en el impuesto sobre los ingresos brutos, en tanto no tengan previsto otro tratamiento específico en esta ley o en el Código Fiscal. Autorízase al Poder Ejecutivo a incrementar la presente alícuota hasta un máximo del 20% (veinte por ciento) de la misma”*.

Mediante el Decreto N° 3848/93, el Poder Ejecutivo hizo uso de la atribución, elevando la alícuota al tres con cincuenta centésimas por ciento (3,5%).

Sin embargo, casi veinte años después se intentó incrementar nuevamente la alícuota, sobre la base de la autorización dispuesta en la ley pero desconociendo que ya se había hecho uso parcial de la atribución mediante el Decreto N° 3843/93. Veamos por qué decimos esto.

4.1. En el trámite de la gestión referida en el párrafo anterior, Fiscalía de Estado se expidió mediante Dictamen N° 201/12.

Sostuvo que el art. 6° de la Ley Impositiva Anual presentaba un supuesto de lo que la doctrina judicial había dado en llamar “delegación impropia”. Recordó que a partir del caso “Delfino”,

“la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentó la conocida distinción entre el poder para hacer la ley, y la autoridad para regular pormenores y detalles para la ejecución de aquélla. El primero es de exclusivo resorte del Poder Legislativo, y la segunda, puede ser delegada al Poder Ejecutivo. Sobre esta distinción –siguió explicando Fiscalía– la Corte construyó el concepto de delegación legislativa impropia, que implica que el legislador no delega la competencia sino que sólo define la materia que quiere regular, la estructura, sistematiza y hace un régimen completo y terminado, quedando al ejecutivo concretar los detalles”.

Agregó que si bien la última Reforma Constitucional había introducido el principio de prohibición de la delegación legislativa –con sus supuestos de excepción–, ello no conllevaba la total supresión de la delegación impropia.

Asimismo, citó expresamente el fallo “Federico Meiners Ltda. SA c/Provincia de Santa Fe” –ya expuesto en el trabajo anterior–, donde la Corte local incluyó la atribución para actualizar montos de multas dentro de la potestad reglamentaria del art. 72, inc. 4º, de la Constitución de Santa Fe⁵⁵.

Por último, remarcó que el incremento de la alícuota por parte del Poder Ejecutivo encuadraba aún dentro de los más estrictos estándares establecidos a nivel nacional en el citado caso “Selcro”, desde que la Ley Impositiva había determinado todos los aspectos sustanciales del tributo y el art. 6º, último párrafo, otorgaba al Poder Ejecutivo el necesario sustento legal para precisar, en vista de consideraciones de política fiscal, uno de esos aspectos dentro de un límite claro y acotado.

4.2. Finalmente, a través del Decreto N° 200/12 se incrementó, a partir del 1º de febrero de 2012, la alícuota básica del impuesto para determinados contribuyentes según el siguiente detalle:

- Alícuota básica de tres con ochenta centésimas por ciento (3,80%) para contribuyentes y/o responsables cuyos ingresos brutos anuales devengados en el período fiscal inmediato anterior fueran superiores o iguales a \$ 30.000.000 e inferiores a \$ 40.000.000.

- Alícuota básica de cuatro con veinte centésimas por ciento (4,20%) para contribuyentes y/o responsables cuyos ingresos brutos anuales devengados en el período fiscal inmediato anterior fueran superiores o iguales a \$ 40.000.000.

4.3. Sin embargo, este reglamento mereció la observación parcial del Tribunal de Cuentas de la Provincia –Observación N° 2/12–, sobre la base de los siguientes argumentos:

- ✓ Que la Ley N° 11.123 habilitó al Poder Ejecutivo a concretar el incremento de la alícuota básica del tres por ciento (3%), y tal delegación legislativa –la observación utiliza expresamente este término– no podría superar el tres con sesenta centésimas

⁵⁵ Este criterio fue reiterado en Dictámenes Nros. 2101/12 y 1546/13.

por ciento (3,6%) (es la alícuota máxima que se alcanza aplicando el veinte por ciento -20%-);

- ✓ Que, en consecuencia, si por el Decreto N° 3848/93 el Poder Ejecutivo ya hizo uso parcial de la facultad de elevarla al tres con cincuenta centésimas por ciento (3,5%), puede derivarse de ello que tal atribución no se agotó en aquel acto administrativo, ya que podría aún aumentarse pero sólo hasta un décimo más (3,6%) para arribar al límite del veinte por ciento (20%) al que el Poder Ejecutivo estaba habilitado;
- ✓ Que el texto ordenado compila todas las modificaciones realizadas a la fecha y, obviamente, toma la última alícuota vigente en ese momento, a la que se llega mediante el ejercicio de la facultad conferida por la Ley N° 3650 y modificatoria N° 11.123, a través del dictado del Decreto N° 3848/93;
- ✓ Que si bien el trámite se inició a los efectos de incrementar la alícuota básica del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al mismo tiempo el Poder Ejecutivo definió una categoría de contribuyentes, excediendo la autorización legislativa prevista en la Ley N° 3650 y modificatorias.

Como consecuencia de esta intervención del Tribunal de Cuentas, la API dictó las Resoluciones Generales Nros. 05 y 06/12 dejando sin efecto las Resoluciones Nros. 03 y 04, respectivamente, por las cuales se había implementado el decreto observado.

5. Decreto N° 1560/91 del Poder Ejecutivo

Si bien es cierto que en Dictamen N° 512/96 Fiscalía de Estado expresó que a partir de la Reforma Constitucional de 1994 ya fue “inegable” la competencia del Poder Ejecutivo para asumir materia reservada al legislador por razones de urgencia y necesidad, un lustro antes se había hecho uso de esta herramienta en materia tributaria.

No debe olvidarse que los reglamentos de necesidad y urgencia, admitidos desde 1994 en la Constitución Nacional, están expresamente vedados en materia tributaria. Lo mismo ocurre en varias constituciones provinciales que autorizan al Poder Ejecutivo a dictar este tipo de normas⁵⁶.

5.1. El Decreto N° 1560/91 fue dictado en virtud de la Ley Nacional de Convertibilidad del Austral N° 23.928, que había dispuesto la “convertibilidad” del austral con el dólar de los Estados Unidos de Norteamérica y, entre otras cosas, derogó todas las normas legales o reglamentarias que establecían o autorizaban la indexación por precios, actualización

⁵⁶ Sobre los reglamentos de necesidad y urgencia en las constituciones provinciales, remitimos a la reseña que realiza BUTELER, Alfonso, *Derecho administrativo argentino*, t. I, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2016, cap. III. Consulta de e-book: <https://preview.thomsonreuters.com/launchapp/title/laley/2016/41976742/v1/document/FB6B2732-B762-A306-D5FC-B20FDE38C675/anchor/E7DF6EEB-9D59-2699-1348-85744B806908>.

monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de deudas.

En sus considerandos, el decreto expresó que dicha ley hacía imprescindible dictar las normas locales que adecuaren las vigentes a la nueva situación surgida de la Ley de Convertibilidad, y que “razones de necesidad y urgencia” en la puesta en vigencia de las disposiciones y el interés público que traía consigo, imponían su dictado.

Sobre dicha base, por el art. 1° se entendió “suspendida la vigencia de todas las disposiciones contenidas en el Código Fiscal, ley impositiva, leyes fiscales complementarias o especiales y disposiciones normativas y reglamentarias” que establecieren “regímenes de actualización automática de sumas de dinero”.

Asimismo, por el art. 2° se facultó al entonces Ministerio de Hacienda y Finanzas, “mientras subsist[ier]a la suspensión dispuesta por el artículo anterior, para fijar la tasa de interés por mora en el pago de impuestos, tasas, contribuciones, anticipos, retenciones, percepciones, multas y toda otra obligación fiscal”.

También se estableció que todas las cifras que expresaren sumas de dinero contenidas en las normas mencionadas en el art. 1° podrían ser modificadas por el Poder Ejecutivo en más o menos, no debiendo superar la variación del 50% (cincuenta por ciento) del monto correspondiente al 1° de abril de 1991 por aplicación de las normas vigentes hasta el momento (art. 3°).

Por último, el art. 4° dispuso que para el caso de compensaciones o repeticiones de saldos a favor de los contribuyentes y/o responsables, se devengaría un interés compensatorio, calculado con la menor tasa que fijare el Ministerio de Hacienda y Finanzas, conforme a la facultad conferida por el art. 2°.

La naturaleza del decreto se advierte no sólo porque sus considerandos mencionan expresamente razones de necesidad y urgencia, sino además porque por su art. 1° se suspenden y modifican normas de jerarquía legal, sin autorización legislativa previa.

5.2. Entre las normas cuya suspensión se operó, destacamos los arts. 42 y 43 del Código Fiscal (t.o. Decreto N° 2350/97), que disponían: a) la actualización de las deudas por impuestos, tasas, contribuciones y otras obligaciones fiscales, como así también los anticipos, retenciones, percepciones y multas (art. 42); y b) el devengamiento de un interés en las deudas actualizadas (art. 43).

Este art. 43 también preveía en su cuarto párrafo la fijación de un interés por parte del entonces Ministerio de Hacienda y Finanzas para el período por el cual no correspondiera actualización (interés que no podía exceder de un ciento por ciento –100%– el que fijara el Banco de Santa Fe para las operaciones de descuento de documentos comerciales). Como este párrafo no refería a mecanismos de actualización de deuda su vigencia se mantuvo, y de

hecho continuó siendo el sustento normativo –junto con el Decreto N° 1560/91– para la fijación de las tasas de interés.

5.3. Como ya se adelantó, el decreto facultó al Ministerio de Hacienda y Finanzas (hoy, Ministerio de Economía) a fijar las tasas de interés por mora en el pago de tributos y multas, así como para las devoluciones y compensaciones, mientras subsistiera la suspensión de las normas legales –suspensión que no alcanzó, insistimos, al cuarto párrafo del art. 43 del digesto anterior–.

Con respecto a esta atribución otorgada al hoy Ministerio de Economía para fijar las tasas de interés, Fiscalía de Estado se expidió en Dictamen N° 1335/14.

Aclaró allí que no se trataba de una "delegación legislativa" en sentido propio, “por cuanto si bien se contempla una facultad conferida al Ejecutivo, lo es para regular detalles de la norma con el objeto de efectivizar su ejecución y garantizar así la eficacia del sistema establecido por la propia ley, estableciendo los límites o pautas respecto de los cuales el órgano que debe aplicar la norma no puede extralimitarse”.

Agregó la cita del fallo “Federico Meiners Ltda. SA c/Provincia de Santa Fe”, ya expuesta en el trabajo anterior, con relación a que “no existe óbice constitucional en la posibilidad que tiene el Poder Legislativo de conferir al Ejecutivo o a un organismo administrativo cierta autoridad a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para su ejecución, como así también que dichas atribuciones queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida”⁵⁷.

5.4. Posteriormente, el Código Fiscal fue objeto de una integral reforma en su Parte General mediante la Ley N° 13.260. Esta norma entró en vigencia el 24 de noviembre del año 2012, más allá de que el texto del digesto tributario recién se ordenó por Decreto N° 4481/14.

En su art. 103, el nuevo Código contempla un nuevo régimen de cálculo de los intereses por mora, cuya fijación también queda a cargo del Ministerio de Economía. Se dispone que dicho interés no podrá exceder de un cincuenta por ciento (50%) del que fije el Agente Financiero de la Provincia de Santa Fe para las operaciones de descubierto en cuentas corrientes.

No obstante la claridad de este artículo –que se encuentra vigente, insistimos, desde noviembre de 2012–, el Ministerio de Economía sigue invocando el Decreto N° 1560/91 al momento de modificar la tasa de interés⁵⁸.

⁵⁷ En Dictamen N° 1916/12 ya se había citado también este fallo para fundar la potestad del Ministerio de Economía para fijar estas mismas tasas de interés.

⁵⁸ Véase, por ejemplo, la Resolución Ministerial N° 210/14.

V. Conclusión

A lo largo de este trabajo –tanto en esta entrega como en la anterior– tuvimos la intención de explicar brevemente el régimen de los reglamentos administrativos, tanto en el ámbito nacional como en el provincial.

La complejidad de la clasificación que hemos expuesto se profundiza cuando se intenta trasladarla al régimen tributario provincial santafesino. Ocurre que a la sólida vigencia del principio de reserva legal en materia tributaria y a la especificidad de la actividad recaudatoria –caracteres del Derecho Tributario que dificultan aún más la explicación de la teoría de los reglamentos administrativos–, cabe agregar que nuestra Constitución provincial no contempla los reglamentos delegados ni los de necesidad y urgencia.

Sobre dicha base, nuestra propuesta de analizar jurisprudencia nacional y provincial, algunos dictámenes de Fiscalía de Estado y ejemplos que la normativa provincial nos muestra al respecto, tiene la intención de clarificar la comprensión de la cuestión, así como de realizar humildes aportes para la elaboración de una teoría general de los reglamentos administrativos en nuestra Provincia.