



Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur
República Argentina

FISCALÍA DE ESTADO

Tramita por ante esta Fiscalía de Estado el expediente N° 08/2006, caratulado: "s/CUESTIONA LEGALIDAD DEL DECRETO PROVINCIAL N° 667/06", el que se originara en una presentación realizada por los Sres. Horacio Falciglia y Germán Gualdesi invocando la representación de la Cámara de Comercio y otras Actividades Afines de la ciudad de Ushuaia, a través de la cual efectúan consulta sobre la legitimidad y deber de aplicación del Decreto Provincial N° 667/06, "atento a la manifiesta inconstitucionalidad que el mismo encierra" (fs. 1).

Con relación al objeto de la presentación, cabe puntualizar que esta Fiscalía de Estado no constituye un organismo de consulta de Asociaciones Civiles como la que representan los Sres. Falciglia y Gualdesi, y en términos más amplios de particulares, no obstante lo cual en atención a que se sostiene la ilegitimidad e inconstitucionalidad de una norma dictada por el Ejecutivo Pcial. y corresponde al Fiscal de Estado "controlar la legalidad de la actividad del Estado y la de sus funcionarios, en cuanto obraren en el cumplimiento de sus funciones o invocando a aquél" (art. 1° inc. d) de la Ley Pcial. N°3), como así también ser necesario dar respuesta a lo indicado por la Dirección General de Rentas de la Provincia en su Nota D.G.R. (D.R.) N°060/06, he de avocarme al presente asunto.

Previo a ello debo señalar en cuanto a la actividad desarrollada por este organismo, que una vez ingresada la presentación antes referida se remitieron las Notas F.E. N° 157/06 (fs. 7) y N° 158/06 (fs. 8) dirigidas al Sr. Secretario Legal y Técnico y la Sra. Directora General de Despacho de la citada Secretaría respectivamente, obteniendo respuesta mediante la Nota N° 203/06 LETRA: S.L. y T. de fs. 16 (recibida el 28/03/06 y a la que se adjuntó la documentación de fs. 12/5) y la Nota N° 277 de la Dirección General de Despacho de fs. 11 (recibida el 20/03/06 y a la que se adjuntó la documentación de fs. 9/10).

Seguidamente he de abordar la presentación que diera origen a estas actuaciones.

En tal sentido cabe comenzar señalando que mediante la Ley Pcial. N° 616, más precisamente a través de su artículo 17, se creó el "FONDO SOCIAL DE REACTIVACIÓN PRODUCTIVA" cuando se establece:

"Créase el "FONDO SOCIAL DE REACTIVACIÓN PRODUCTIVA" destinado a solventar las políticas y programas de promoción y reactivación productiva a través de operatorias de créditos a las pequeñas y medianas empresas, a los micro emprendimientos familiares, y los planes de ayuda social a través de la asociación de personas con cobertura de subsidios laborales o sin empleo, cuyo producido constituirá una afectación específica de recursos presupuestarios, el que estará sometido mensualmente al requisito de publicidad a la comunidad y rendición ante los organismos de control, y se integrará con los siguientes recursos:

- 1.- El producido derivado de la facultad que se otorga por la presente Ley al Poder Ejecutivo provincial, para aplicar una alícuota adicional del Impuesto sobre los Ingresos Brutos hasta el CERO COMA CINCO POR CIENTO (0,5%) aplicable a todas las actividades gravadas por dicho impuesto, inclusive las comprendidas en el beneficio de alícuota cero establecido en el Capítulo II (artículos 14, 15, 17, 18, 20, 21 y cc.) de la Ley provincial N°440 y sus modificatorias, la que se elevará hasta el UNO POR CIENTO (1%) en el caso de ventas, locaciones y/o prestaciones de servicios, inclusive profesionales y personales, que proveedores y contratistas efectúen a organismos y dependencias del Estado provincial y municipal, en todas sus formas. **Esta disposición regirá por el lapso de un período fiscal con opción a ser prorrogado por otro lapso equivalente**, término durante el cual quedan suspendidos los beneficios de alícuota cero citados precedentemente, caducando de oficio los certificados otorgados por la Dirección General de Rentas.
- 2.- El producido del aporte o contribución solidaria de autoridades, magistrados y funcionarios de gabinete de los distintos Poderes del Estado provincial, de un porcentaje de sus remuneraciones de escala o dieta no inferior al CINCO POR CIENTO (5%) mensual, que será fijado uniformemente por los distintos Poderes del Estado provincial, según su competencia y facultades. **Este aporte o contribución regirá por el lapso de un año calendario con opción a ser prorrogado por otro lapso equivalente.**
- 3.- El producido de la contribución solidaria de carácter voluntario de los empleados públicos de las reparticiones y organismos descentralizados



Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur
República Argentina

FISCALÍA DE ESTADO

de los distintos Poderes del Estado provincial quienes podrán contribuir con un aporte equivalente al CERO COMO CINCO POR CIENTO (0,5%) sobre sus remuneraciones mensuales de escalas, a debitar automáticamente de la correspondiente liquidación, excepto en los casos en que se manifieste oposición expresa a dicha contribución voluntaria. **Este aporte regirá por el lapso de un año calendario con opción a ser prorrogado por otro lapso equivalente.**

Dado el carácter temporal y la afectación específica de dichos recursos y aportes, los mismos no serán coparticipables a los Municipios, teniendo en cuenta que los programas u operatorias de crédito que se financien con los mismos tienen cobertura al conjunto de la comunidad de la Provincia.

Invítase a las Municipalidades y Comuna de la Provincia a adherir a lo dispuesto en los puntos 2 y 3 citados precedentemente." (el destacado no pertenece al original).

Asimismo, a fines del año 2004 a través de la Ley Pcial. N° 661, específicamente mediante su artículo 15, respecto el "FONDO SOCIAL DE REACTIVACIÓN PRODUCTIVA" se estableció lo siguiente:

"El Régimen "FONDO SOCIAL DE REACTIVACIÓN PRODUCTIVA" destinado a solventar las políticas y programas de promoción y reactivación productiva creado por el artículo 17 de la Ley provincial 616, **continuará vigente durante el presente Ejercicio Fiscal.**" (el destacado no pertenece al original).

Ya en el curso del corriente año, el Ejecutivo Pcial. dicta el Decreto N° 025 (05/01/06) disponiendo por su artículo 1° lo siguiente:

"Aprobar, para el ejercicio 2006, la reconducción automática de las partidas vigentes rigiendo el que estuvo en vigencia en el ejercicio 2005 con las adecuaciones que derivan del cumplimiento de las Leyes provinciales N° 684, 685, 686, 688 y 689, correspondiente a la Administración Central, Organismos Descentralizados y Organismos de la Seguridad Social."

Por último, el 22 de febrero del corriente se dicta el Decreto Pcial. N° 667, el que en sus dos primeros artículos dice:

"ARTÍCULO 1º.- Aprobar para el Ejercicio 2006, la reconducción automática del Fondo Social de Reactivación.

ARTÍCULO 2º.- Considerar lo dispuesto en el artículo 1º, condicionado a su ratificación legislativa al momento de sancionarse una nueva Ley de Presupuesto." (el destacado no pertenece al original).

Habiendo transcripto en lo pertinente las distintas normas dictadas con relación al asunto aquí tratado, ahora corresponde analizar si lo actuado por el Ejecutivo Pcial. se ajusta a derecho, o si por el contrario asiste razón a quienes efectuaron la presentación que ha dado lugar a estas actuaciones.

A tal fin he de decir en primer término que no cabe duda alguna en cuanto a que con el "Fondo Social de Reactivación Productiva" en su momento se creó un tributo.

Partiendo de ello cabe resaltar que uno de los principios constitucionales que regulan la potestad tributaria, es el de "legalidad".

Sobre el mismo Ekmekdjian ha afirmado:

"...Este principio puede ser enunciado, brevemente, con la frase "no hay impuesto sin representación", que acuñó el derecho anglosajón a partir de la Carta Magna de Runnimeede, que le fue arrancada al rey Juan Plantagenet (Juan sin Tierra) por los barones ingleses en 1215. La fundamentación teórica del principio de legalidad fiscal ha sido descrita por Locke, afirmando que el pago de las cuotas necesarias para el funcionamiento debe ser hecho con el consentimiento de todos los que deben pagar, o bien de la mayoría de ellos, dado por esta misma o bien por sus representantes, porque no existe el derecho de propiedad de una persona si otra puede apropiarse de esa cosa cuando le plazca.

En una formulación moderna el principio de legalidad se expresa en la forma en que lo establece el art. 17 de la Constitución Nacional, es decir: "sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4".



Provincia de Tierra del Fuego, Antártida

e Islas del Atlántico Sur

República Argentina

FISCALÍA DE ESTADO

Nótese que la oración es terminante en el sentido de que solamente las leyes formales, es decir, las emanadas del Congreso (y en su caso de las legislaturas provinciales), pueden crear tributos.

Este principio es una aplicación específica al derecho tributario del postulado -más genérico- de legalidad, consagrado por el art. 19 de la Constitución nacional... (el destacado y el subrayado no pertenecen al original; "Tratado de Derecho Constitucional", Tomo I, pág. 249).

Y Sagües por su parte ha afirmado:

"El art. 17 de la Const. Nacional reserva al Congreso la creación de los tributos enunciados en el art. 4º; y es el art. 75, referido a las atribuciones de ese poder, el que disciplina las normas complementarias del mencionado art. 4º.

Esto importa, para la Corte, sostener el **principio de "legalidad" o de "reserva de la ley" (nullum tributum sine lege), del que se desprende que los gravámenes y excepciones deben ser establecidos por ley formal**, y claramente definidos por las normas del caso ("Ventura", Fallos, 294:152, y "Fleischmann", Fallos, 312:912).

Por lo tanto, un tributo no creado por el Congreso, carece de apoyo constitucional... (el destacado no pertenece al original, "Elementos de derecho constitucional", tomo 2, pág. 169).

Por otra parte no puedo omitir consignar que es tan infranqueable el principio de legalidad en materia de tributos, que la atribución excepcional que le ha sido otorgada al Poder Ejecutivo Nacional en materia de "decretos por razones de necesidad y urgencia" (art. 99, inc. 3º, párr. 3º), le ha sido vedada en aquella materia.

Al respecto en "Derecho Constitucional Argentino", Tomo II, de Quiroga Lavié, Benedetti y Cenicacelaya se lee:

"...un verdadero límite material a esta atribución excepcional lo constituyen las cuatro materias **expresamente vedadas por la constitución** ("penal, **tributaria**, electoral o el régimen de los partidos políticos") que ni aun durante la excepción pueden ser objeto de decretos de necesidad y urgencia...De este modo, se ha reforzado

plenamente el postulado de...legalidad tributaria (arts. 4º, 17, 75, incs. 1º y 2º, CN)...**En esos ámbitos, sólo por ley formal (emanada del Congreso y siguiendo el procedimiento para ello)** se podrá regular estos temas especialmente seleccionados por el constituyente del 94. **En suma, las cuatro materias mencionadas conforman una reserva legal del Congreso...**" (el destacado no pertenece al original, obra citada, págs. 1126/7).

Es dable agregar que la "legalidad" en materia de tributos, como no podía ser de otra manera, también ha sido preceptuada por nuestra Constitución Pcial. a través del artículo 68 cuyo primer párrafo dice:

"La legalidad, igualdad, uniformidad, simplicidad, capacidad contributiva, certeza y no confiscatoriedad constituyen la base del sistema tributario y las cargas públicas, los que se establecerán inspirados en principios de equidad y justicia, asegurando que resulten convenientes en relación a su costo de recaudación..." (el destacado no pertenece al original).

Con relación a la doctrina y jurisprudencia referida al artículo precedente, en "Constitución de la Provincia de Tierra del Fuego" de Cohn puede leerse:

"Doctrina:

"Existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario: uno de carácter general que corresponde a los principios jurídicos de la tributación y que en nuestro país han sido incorporados al texto de la Constitución nacional, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general; otro derivado de la organización política de los Estados (también de naturaleza constitucional) y de su coexistencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la doble imposición, el cual en consecuencia puede asumir carácter intranacional o internacional.

Principios Constitucionales de la Tributación:

Legalidad: Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación también



Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur
República Argentina

FISCALÍA DE ESTADO

conocido por reserva de ley que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público...

En la Argentina aparte de que el art. 19° de la Constitución dispone que "ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley...", el art. 44° confiere a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y el art. 67° inc. 2° atribuye al Congreso la facultad de imponer contribuciones directas. **Por otra parte la Corte Suprema ha reconocido que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno, y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de la propiedad...**(conf. Carlos Giuliani Fonrouge, "Derecho Financiero", Volumen I, págs. 360/369).

"...En cuanto a los principios que hemos incorporado al texto constitucional podemos decir lo siguiente: Legalidad: En la riqueza de los ciudadanos no puede producirse la invasión del Estado a su arbitrio. **Ello sólo es posible por un acto expreso de la Legislatura y ese acto expreso -sólo puede efectuarse- (sic) a través de las normas jurídicas, es decir la Ley.** Ello no hace sino respetar el derecho de propiedad, garantía constitucional que limita cualquier apoderamiento del Estado y no vulnera cuando el tributo sea recaudado en virtud de una ley dictada por la Legislatura..." (Conf. **Diario de Sesiones, Convención Constituyente, convencional Blanco**, Tomo I, págs. 592/593).

Jurisprudencia:

"El principio de legalidad, como lo sostiene calificada doctrina tributaria, posee en nuestra Constitución Nacional, un significado más amplio que el que siempre se le ha reconocido. El es, que el requisito de reserva legal en la materia, **propio del régimen republicano y del estado de derecho**, no se agota en que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considerará imponible, sino que se requiere además, que esa ley sea anterior al momento de la consumación de la hipótesis de incidencia

tributaria, entendida la garantía constitucional como una limitación, tanto para la creación de nuevas contribuciones fiscales, cuanto para el agravamiento de las existentes" (del dictamen del Procurador General CS 1 Octubre 1988, ED 127 - 311 con nota de Germán Bidart Campos)..." (el destacado no pertenece al original, obra citada, págs. 258/9).

Las citas realizadas en los párrafos precedentes, que comparto, son por demás claras en cuanto a la necesidad de una ley para la creación o prórroga de los tributos, ello en virtud del principio de legalidad consagrado constitucionalmente (tanto a nivel nacional como provincial), lo que en el caso que nos ocupa implica que la creación o prórroga de un tributo como el "Fondo Social de Reactivación Productiva" constituye una atribución que ha sido otorgada en forma exclusiva y excluyente al Poder Legislativo Provincial.

En términos generales cabe decir que siendo congruente con lo manifestado en el párrafo precedente, la Constitución Pcial. ha establecido en el inciso 15) del artículo 105 como atribución de la Legislatura, "*Establecer tributos para la formación del tesoro provincial*".

Retomando el caso que nos ocupa, corresponde puntualizar que ajustándose al principio de legalidad antes referido, el "Fondo Social de Reactivación Productiva" como ya se ha visto **fue creado por una ley, la N° 616, y la opción de prórroga por un año prevista en esta última también se hizo efectiva mediante una ley, en este caso la N° 661.**

Esto es que aun cuando la Ley Pcial. N° 616 preveía la posibilidad de prorrogar la vigencia del mencionado Fondo, esta opción fue instrumentada mediante una Ley -la 661- y no por un decreto.

En síntesis, tanto la creación como el uso de la opción de prórroga se hicieron en un todo de acuerdo al marco constitucional vigente en la Provincia.

Sin embargo, en el corriente año luego del dictado del Decreto Pcial. N° 025/06 mediante el cual se aprobara para el ejercicio 2006 la reconducción automática de las partidas vigentes rigiendo el que estuvo en vigencia en el año 2005 (con las adecuaciones derivadas de



*Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur*
República Argentina
FISCALÍA DE ESTADO

leyes dictadas por la Legislatura Pcial.), el 22 de febrero se emite el Decreto Pcial. N° 667 a través del cual, como ya he señalado, se aprueba para el Ejercicio 2006 la reconducción automática del "Fondo Social de Reactivación", ello condicionado a su ratificación legislativa al momento de sancionarse una nueva Ley de Presupuesto.

Disiento con la emisión del decreto citado en último término, ello por las razones que expondré a continuación.

En primer lugar debo decir que en mi opinión no puede existir duda alguna, de que toda norma que disponga la creación o prórroga del "Fondo Social de Reactivación Productiva" es de clara naturaleza tributaria y no presupuestaria, aún cuando sea incluida - como ha ocurrido en dos oportunidades- en una Ley de Presupuesto.

En dicho orden de ideas, la reconducción de un Presupuesto para el ejercicio inmediato posterior ante la falta de aprobación del Proyecto de Presupuesto General, no puede implicar también la creación de un tributo, tampoco su prórroga, en el caso el Fondo Social de Reactivación Productiva, cuya vigencia ya ha fenecido.

Ello así pues en atención a la naturaleza tributaria -y no presupuestaria- de toda norma de creación o prórroga del mencionado Fondo, instrumentarlo por vía de decreto significaría una nítida violación al arraigado e ineludible principio de legalidad que han consagrado tanto la Constitución Nacional como la Provincial.

Debo decir que el criterio de creación o prórroga de tributos exclusivamente mediante ley, que es el correcto, parece haber sido el que prevaleció en un primer momento, esto es al dictarse el Decreto Pcial. N°025/06, pues entiendo que es recién con el dictado del Decreto Pcial. N° 667/06 emitido más de un mes más tarde cuando erróneamente se pretende comprender en la reconducción, o extender esta última, al Fondo Social de Reactivación Productiva.

Por otra parte aquí no puedo omitir señalar que el CONSIDERANDO del Decreto Pcial. N° 667 del 22 de febrero del corriente no constituye sustento para la decisión allí adoptada.

En efecto, luego de citarse los arts. 17° y 15° de las Leyes Pciales. N° 616 y 661 respectivamente; el art. 27° de la Ley Pcial.

Nº495 –referido a reconducción de presupuesto-; el Decreto Pcial. Nº25/06 y el art. 67 de la Constitución Pcial. (también referido a reconducción de partidas presupuestarias); se señala:

"...Que el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas consideró que no han sido cumplidos los fines para los cuales fuera previsto el Fondo Social de Reactivación.

Que a consecuencia de ello y por imperio de las normas constitucionales, legales y reglamentarias, corresponde reconducir la partida en cuestión hasta tanto la Legislatura Provincial apruebe una nueva Ley de Presupuesto.

Que tal reconducción corresponde realizarse solo bajo la condición resolutoria de que la misma sea posteriormente ratificada por parte de la Legislatura Provincial..."

Sobre el particular debo decir en primer término que una norma que se limita a determinar los ajustes que deben realizarse en el "presupuesto de recursos" y el "presupuesto de gastos" con motivo de una reconducción, nunca puede ser fundamento para la creación o prórroga de un tributo pues ello implicaría lisa y llanamente la violación del principio de legalidad. No puede crearse o prorrogarse un tributo bajo el paraguas de la reconducción de una partida presupuestaria.

Sentado ello, en el caso que nos ocupa debo agregar que considero equivocado recurrir al argumento de considerar que los fines para los cuales fuera previsto el Fondo Social de Reactivación no se han cumplido, esto es encuadrando el caso en el inciso 2) apartado a) del artículo 27 de la Ley Pcial. Nº 495, pues todos los apartados del mencionado inciso constituyen ajustes que deben introducirse en los **"presupuestos de gastos"**, cuando la creación o prórroga de un tributo se vincula con los recursos.

Por lo tanto la situación aquí bajo estudio en lo atinente a recursos, debió analizarse a la luz del inciso 1) del artículo 27 referido a ajustes en los **"presupuestos de recursos"**, con lo que se habría advertido que, como era de esperar, la norma no deja resquicio alguno a lo largo de sus apartados para actuar en la forma en que se lo ha hecho.



*Provincia de Tierra del Fuego, Antártida
e Islas del Atlántico Sur*
República Argentina
FISCALÍA DE ESTADO

Por el contrario, el apartado a) establece que se "eliminará los rubros de recursos que no puedan ser recaudados nuevamente", que es justamente la situación en que se encontraba, y encuentra, el "Fondo Social de Reactivación", con lo que el camino correcto a seguir era eliminar de los recursos a los que en el Presupuesto del Ejercicio 2005 provenían del citado Fondo.

Por otra parte, tal como lo han sostenido los presentantes de fs. 1/2, la afirmación en el Considerando de que la "reconducción corresponde realizarse solo bajo la condición resolutoria de que la misma sea posteriormente ratificada por parte de la Legislatura Provincial", condición que además es incluida en la parte dispositiva, constituye un reconocimiento de que la atribución de disponer la continuidad de Fondo Social de Reactivación Productiva, es una atribución propia del Poder Legislativo.

Y siendo así, no es posible crear un tributo ni prorrogarlo -vulnerando el principio de legalidad- con vigencia sujeta a la decisión de los Sres. Legisladores. Por otra parte, y si así lo determinaran con una nueva ley, ésta no podría generar la ultraactividad de la norma ya fenecida, ni tampoco disponerse con carácter retroactivo (art. 112 Constitución Pcial.).

Por las consideraciones hasta aquí efectuadas, debo concluir en que el dictado del Decreto Pcial. N° 667/06 no se ha ajustado a las normas constitucionales y legales en vigencia, razón por la cual debería procederse a su revocación en sede administrativa a la mayor brevedad.

A efectos de materializar la conclusión a la que he arribado, deberá dictarse el pertinente acto administrativo, el que con copia autenticada del presente deberá notificarse al Sr. Gobernador; a la Dirección General de Rentas y a los presentantes.-

DICTAMEN FISCALÍA DE ESTADO N° 06 /06.-

Ushuaia, 28 MAR. 2006


VIRGILIO J. MARTÍNEZ DE SUCI
FISCAL DE ESTADO
Provincia de Tierra del Fuego,
Antártida e Islas del Atlántico Sur