

SESIONES ORDINARIAS
2016
ORDEN DEL DÍA N° 14

Impreso el día 17 de marzo de 2016
Término del artículo 113: 30 de marzo de 2016

**COMISIÓN BICAMERAL PERMANENTE
DE TRÁMITE LEGISLATIVO –LEY 26.122–**

SUMARIO: **Decreto 394**, de fecha 22 de febrero de 2016, por el cual se dispuso modificar los incisos *a)* y *b)* y el primer párrafo del inciso *c)* del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y derogar el decreto 1.242 del 27 de agosto de 2013. (32-J.G.M.-2015.)

I. Dictamen de comisión.

II. Dictamen de comisión.

I

Dictamen de comisión

Honorable Congreso:

La Comisión Bicameral Permanente de Trámite Legislativo –Ley 26.122–, prevista en los artículos 99, inciso 3, y 100, incisos 12 y 13, de la Constitución Nacional, y en la ley 26.122, ha considerado el expediente 32-J.G.M.-2015 referido al decreto 394 del Poder Ejecutivo nacional del 22 de febrero de 2016, mediante el cual se dispuso modificar los incisos *a)* y *b)* y el primer párrafo del inciso *c)* del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y derogar el decreto 1.242 del 27 de agosto de 2013.

En virtud de los fundamentos que se exponen en el informe adjunto y por los que oportunamente ampliará el miembro informante, se aconseja la aprobación del siguiente

Proyecto de resolución

El Senado y la Cámara de Diputados de la Nación

RESUELVEN:

Artículo 1° – Declárase la validez del decreto 394, del 22 de febrero de 2016.

Art. 2° – Comuníquese al Poder Ejecutivo nacional.

De acuerdo con las disposiciones pertinentes, el presente dictamen es remitido directamente al orden del día.

Sala de la comisión, 9 de marzo de 2016.

Luis C. Petcoff Naidenoff. – Adolfo Rodríguez Saá. – Nicolás M. Massot. – Mario R. Negri. – Luis A. Petri. – Pablo G. Tonelli. – Silvia del R. Giacoppo.

INFORME

1. Introducción

Por medio del expediente 32-J.G.M.-2015, el jefe de Gabinete de Ministros ha remitido para consideración de la comisión, de conformidad con lo establecido en la Constitución Nacional y en la ley 26.122, el decreto 394/2016, por el cual se dispuso modificar los incisos *a)* y *b)* y el primer párrafo del inciso *c)* del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y derogar el decreto 1.242, del 27 de agosto de 2013.

De acuerdo con la naturaleza de la norma bajo análisis, cabe señalar que estamos en presencia de un decreto delegado, dictado por el presidente de la Nación, en su condición de sujeto constitucionalmente habilitado para el ejercicio de facultades delegadas por el Congreso Nacional, tal como lo consagra el artículo 76 de la Constitución Nacional y lo autoriza expresamente el artículo 4° de la ley 26.731.

La habilitación legal –aludida en el párrafo anterior– con que cuenta el titular del Poder Ejecutivo para la emisión de un decreto delegado exige que necesariamente se recurra al procedimiento especial de control establecido por el artículo 100, inciso 12, de la Constitución Nacional, y por el artículo 13 de la ley 26.122, con el propósito de que la Comisión Bicameral Permanente se expida –a través de un dictamen– acerca de la validez o invalidez del decreto, para que poste-

riormente dicho dictamen sea elevado al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento.

Este criterio que el constituyente reformador de 1994 consagró y que luego el legislador perfeccionó permite el ejercicio por parte del Poder Ejecutivo de facultades delegadas por el Congreso de la Nación solamente cuando tal delegación consista 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. Bajo tal inteligencia, como quedó dicho, el decreto delegado debe ser sometido al control posterior de validez y legalidad del Poder Legislativo, en su condición de órgano constitucional representativo de la voluntad popular y cuya función propia es la sanción de leyes.

En el caso particular del decreto 394/2016, el análisis acerca de su procedencia debe efectuarse no sólo desde la perspectiva legal, sino también sobre el objetivo de innegable contenido de justicia social que persigue, toda vez que la modificación realizada significó un gran avance en el cumplimiento de políticas públicas que tienen por finalidad proteger el poder adquisitivo de los trabajadores, jubilados y pensionados dentro del contexto económico imperante. No es ocioso recordar que el Poder Ejecutivo nacional ha buscado, a través del decreto 394/2016, beneficiar a quienes se encuentran en situación desfavorable en relación al impuesto a las ganancias y para ello realizó un gran esfuerzo a fin de aumentar el mínimo no imponible de los asalariados, jubilados y pensionados así como también para quienes desempeñan su actividad en forma autónoma.

Por otra parte, el referenciado decreto vino a superar, derogación de por medio, la situación de absoluta inequidad generada por el decreto 1.242/2013, en tanto había excluido, de manera discriminatoria, a ciertos y determinados asalariados, quedando ilegítimamente apartados del impuesto a las ganancias en relación a la aplicación que del mentado gravamen se efectuó a otros trabajadores.

2. Adecuación del decreto a los requisitos formales y sustanciales

a) Requisitos formales

El artículo 100, inciso 12, de la Constitución Nacional establece que al jefe de Gabinete de Ministros le corresponde “refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los que estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente”. Del enunciado se extraen dos recaudos formales que deben ser comprobados por la comisión: *a)* que el decreto delegado esté refrendado por el jefe de Gabinete de Ministros; y *b)* que el decreto esté sujeto al control de la Comisión Bicameral Permanente.

A estas exigencias constitucionales debemos sumar un tercer recaudo legal que consiste en que “el Poder Ejecutivo, dentro de los diez días de dictado un decreto de delegación legislativa lo someterá a consideración

de la Comisión Bicameral Permanente” (artículo 12 de la ley 26.122).

El primer análisis de un decreto delegado a la hora de dictaminar acerca de su validez debe ser, entonces, el referido a los mencionados recaudos formales. Sólo luego de superado ese primer control, corresponde considerar la existencia, o no, de los recaudos sustanciales.

Por lo tanto, y en lo particular, cabe tener por cumplidos los tres requisitos formales requeridos para la procedencia del decreto 394/2016, toda vez que: *a)* lleva la firma del presidente de la Nación, del ministro de Hacienda y Finanzas Públicas (de conformidad con el artículo 100, párrafo 1º, de la Constitución Nacional) y del jefe de Gabinete de Ministros; *b)* fue remitido a la comisión el 24 de febrero de 2016 (cfr. mensaje 115/16) por este último funcionario dentro del plazo estipulado por el artículo 12 de la ley 26.122; y *c)* el reglamento delegado se encuentra sujeto al control de validez por parte de la Comisión Bicameral Permanente, la cual debe elevar el dictamen al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento.

b) Requisitos sustanciales

El artículo 76 de la Constitución Nacional consigna, como principio general, la prohibición de 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. De modo que para que el Poder Ejecutivo pueda ejercitar válidamente las atribuciones que le fueron conferidas por el Congreso Nacional, resulta imprescindible que la delegación esté circunscripta a los límites materiales y temporales exigidos por la Constitución Nacional.

En función de ello y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13 de la ley 26.122, el presente dictamen debe pronunciarse sobre la adecuación del decreto a los siguientes recaudos sustanciales: *a)* que el decreto se limite a “materias determinadas de administración o emergencia pública”; *b)* que se encuentre dictado dentro del plazo fijado para su ejercicio; y *c)* que se mantenga “dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”.

b) 1. Adecuación del decreto a materias determinadas de administración o emergencia pública

Para analizar si el reglamento delegado se adecúa a materias determinadas de administración o emergencia pública, es necesario verificar en primer término la existencia expresa de las habilitaciones legales que autorizan la emisión de la medida ejecutiva.

En tal sentido, el decreto bajo estudio expresa en su último considerando que “la presente medida se dicta de conformidad con lo establecido en el artículo 99, inciso 2, de la Constitución Nacional y en el artículo 4º de la ley 26.731”.

La ley referida en el considerando antes transcrito, y que sirvió de causa al dictado del decreto 394/2016, dispone: “Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a

incrementar los montos previstos en el artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, en orden a evitar que la carga tributaria del citado gravamen neutralice los beneficios derivados de la política económica y salarial asumidas”.

Como se observa, la norma consagra un desprendimiento de atribuciones que el Congreso Nacional hizo en favor del Poder Ejecutivo nacional para que éste incremente los montos previstos en el artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias “en orden de evitar que la carga tributaria del gravamen neutralice los beneficios derivados de la política económica y salarial asumidas”.

En virtud de lo expuesto, es evidente que la habilitación dada al Poder Ejecutivo nacional por medio del artículo 4° de la ley 26.731 se encuentra vigente y no está formulada de forma genérica o indeterminada.

Resta ahora considerar si tal delegación responde a materias de administración o emergencia pública. Para ello será necesario determinar qué se entiende por materias determinadas de administración y emergencia pública, para identificar si el decreto se adecúa a alguna de ellas, o a ambas.

De manera previa al examen sobre el significado de las referenciadas locuciones, resulta necesario realizar una breve aclaración. Tanto el término “materias de administración” como el de “emergencia pública” son conceptos jurídicos cuya significación no está determinada por la norma fundamental. En consecuencia, será el operador jurídico constitucionalmente habilitado el que deberá realizar el juicio subjetivo o el proceso intelectual de tales locuciones, dentro de los márgenes de la razonabilidad y los límites externos de la juridicidad.

Este proceso volitivo no admite una única solución justa y estática, sino que, por el contrario, el juicio intelectual del operador jurídico se debe ajustar a las realidades sociales, políticas y económicas que imperan en el país en un momento histórico determinado, permitiéndose así una variación de lo que es entendido por materias de administración y emergencia pública, conforme el paso del tiempo.

b) 1. i) Materias determinadas de administración

La doctrina ha considerado que la delegación legislativa es procedente respecto de la regulación de actividades que, aun siendo propias del Poder Ejecutivo, deben, sin embargo, regularse por ley formal en tanto afectan derechos individuales o bien corresponden a materias específicamente asignadas por la Constitución al Congreso (Julio R. Comadira, *Curso de derecho administrativo*, Ed. Abeledo Perrot, 2013, p. 50).

A su tiempo, se consideró que la Constitución limita la delegación legislativa a asuntos de naturaleza administrativa o de emergencia pública. Sólo a aquellas cuestiones que hacen estrictamente a las razones de Estado, al gobierno, a la atención de los asuntos co-

munes y ordinarios, en síntesis a la marcha normal y ordinaria de la administración (Roberto Dromi y Eduardo Menem, *La Constitución reformada; comentada, interpretada y concordada*, Ed. Ciudad Argentina, 1994, p. 281).

Asimismo, se expresó que frente al nuevo texto constitucional, el Congreso puede limitar con bases legislativas la potestad reglamentaria autonómica de todas las funciones administrativas del Ejecutivo, sin que existan poderes reservados de este poder que por imperio de la Constitución lo impidan (Humberto Quiroga Lavié, *Constitución de la Nación Argentina comentada*, Ed. Zavalia, 1996, p. 508).

El legislador, mediante la práctica institucional, ha definido en su momento qué se entiende por materias determinadas de administración, por ejemplo, con la sanción de las leyes 25.148 y 25.414. De estas normas se pueden extraer ciertos criterios que tuvo en cuenta el Congreso Nacional para definir las materias determinadas de administración.

A este respecto se determinó, por ejemplo, que el Poder Ejecutivo estaba facultado para modificar la ley de ministerios, según lo estime conveniente; de desregular y mejorar el funcionamiento y la transparencia del mercado de capitales y de seguros, garantizando el debido control del sector; de transformar entidades autárquicas, reparticiones descentralizadas o desconcentradas, total o parcialmente, en empresas públicas, sociedades del Estado u otras formas de organización jurídica; la organización y atribuciones de la Jefatura de Gabinete y de los ministerios; o toda otra materia asignada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo, que se relacione con la administración del país (texto según artículo 2° de la ley 25.148 y artículo 1° de la ley 25.414).

En definitiva, como se puede apreciar, el Congreso de la Nación ha consagrado una definición amplísima de lo que se entiende por materias de administración.

De acuerdo con lo expuesto, resulta posible aseverar que la facultad delegada en el Poder Ejecutivo para incrementar los montos previstos en el artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se ajusta a los criterios expuestos, en tanto se trata de una potestad corriente y propia del Poder Ejecutivo frente a los dinámicos cambios económicos, y porque atiende a los asuntos comunes y ordinarios del Estado nacional, o en otras palabras, a la marcha normal de la administración.

En este sentido, la Corte Suprema tiene establecido desde antiguo que ejecutar los lineamientos de una “política legislativa” determinada en el texto legal implica “el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que por hallarse tan sujeta a variaciones como la que se trata, se estimó conveniente dejarla librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario...” (CSJ,

“Laboratorios Anodia S.A. c/ Nación”, *Fallos*, 270:42, sentencia del 13 de febrero de 1968, considerando 9°).

Sin perjuicio de que lo referido es suficiente para tener por cumplido el recaudo bajo análisis, es apropiado recordar la doctrina según la cual la delegación es válida, aun en materias penales, tributarias o, en general, de restricción de derechos constitucionales, siempre que el Congreso defina el núcleo esencial de la regulación legislativa.

Al respecto, se ha manifestado que “si existen regulaciones referentes a ciertas materias que la Constitución impone que se realicen ‘solo por ley’, según hemos visto, ¿en qué medida la ley puede reducirse a recoger unos cuantos elementos de dicha regulación y remitir al resto a la disposición de un reglamento? La respuesta está dada en que la ley ha de abordar por sí misma, si ha de observar el mandato constitucional, el núcleo esencial de dicha regulación, de modo que la remisión que pueda hacer a un reglamento no implique una abdicación de regulación de dicho núcleo, o de sus criterios básicos, sino un verdadero complemento organizativo y procedimental [...] y también, ya respecto a la ordenación material, en aquellos aspectos en que pueda requerirse una apreciación técnica o de circunstancias concretas variables que convenga separar de la regulación abstracta propia de la ley...” (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de derecho administrativo*, Ed. Cívitas, 1988, pp. 269 y 270).

Desde esta óptica, la facultad por parte del Poder Ejecutivo nacional de incrementar los montos previstos en el artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, debidamente autorizado y conforme a los parámetros objetivamente determinados en la norma, no altera de modo alguno el núcleo esencial de la regulación legislativa.

Bajo esa misma tesitura, la Corte Suprema ha reconocido expresamente que resulta admisible que “el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa” (CSJ, “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, sentencia del 15 de abril de 2014, considerando 10).

b) 1. ii) Emergencia pública

Por otro lado, en cuanto al significado constitucional de “emergencia pública”, la jurisprudencia ha señalado que debe responder a una situación de hecho comprobable en la realidad, pues en palabras de la Corte, el alto tribunal “en ejercicio de esa facultad de control ante el dictado por el Congreso de leyes de emergencia, ha verificado desde el precedente (*Fallos*, 136:161 ‘Ercolano’) la concurrencia de una genuina situación de emergencia que imponga al Estado el deber de amparar los intereses vitales de la comunidad,

esto es, corroborar que la declaración del legislador encuentre debido sustento en la realidad (*Fallos*, 172:21, ‘Avico’; 243:449, ‘Nadur’; 313:1638, ‘Videla Cuello’; 330:855, ‘Rinaldi’, entre muchos otros)” (CSJ, “Consumidores Argentinos c/ EN - PEN - decreto 558/02-SS - ley 20.091 s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 19 de mayo de 2010, considerando 11).

Asimismo, se ha establecido una posible definición en el precedente “Peralta”, definiendo la emergencia como “sucesos que conmuevan a la vida de la sociedad, amenacen llevarla a la anomia y la inviabilidad de la vida política organizada, como puede ser hoy el descalabro económico generalizado, del mismo modo que lo fue ayer la discordia entre las provincias, allí deben actuar los Poderes del Estado para evitar que se malogren aquellos esfuerzos, dilatados y penosos, retrotrayendo al país a estadios superados de fragmentación, desorden, falta de un imperio extendido del derecho” (CSJ, “Peralta, Luis Arcenio y otro v. Estado nacional”, sentencia del 27/12/1990, considerando 35).

Del mismo modo, se expresó que las situaciones de emergencia son aquellas que “derivan de acontecimientos extraordinarios, imprevisibles o bien inevitables con los recursos ordinarios, y que tienen una repercusión muy honda y extensa en la vida social, de suerte que demandan remedios también extraordinarios” (CSJ, caso “Perón”, *Fallos*, 238:123, 1957), o que las perturbaciones económicas autorizan “el ejercicio del poder de policía del Estado en forma más enérgica que la que admiten períodos de sosiego y normalidad” (CSJ, caso “Martini”, *Fallos*, 200:245, 1944).

Desde la óptica legal, mediante la ley 25.414, se facultó al Poder Ejecutivo a crear exenciones, eliminar exenciones excepto aquellas que benefician los consumos que integran la canasta familiar o las economías regionales, sociedades cooperativas, mutuales, asociaciones y obras sociales sindicales; disminuir tributos y tasas de orden nacional, con el objeto de mejorar la competitividad de los sectores y regiones y atender situaciones económicas sociales extremas; crear tasas o recursos no tributarios con afectación específica para el desarrollo de proyectos de infraestructura, los que serán definidos con criterio federal y distribución equitativa en todo el territorio nacional, respetando la rentabilidad económico-social de las obras y siempre que la percepción de las tasas o recursos no tributarios se efectúe con posterioridad a la habilitación de las obras, salvo que sea para reducir o eliminar peajes existentes.

Por otro lado, respecto de las diferentes declaraciones legales de emergencia pública, es dable señalar que la ley 27.200 prorrogó “hasta el 31 de diciembre de 2017 la vigencia de los artículos 1°, 2°, 3°, 4° y 6° de la ley 26.204 prorrogada por sus similares 26.339, 26.456, 26.563, 26.729 y 26.896” (artículo 1°). La ley 26.204, prorrogó, a su vez, y en lo que aquí interesa, el artículo 1° de la ley 25.561, el cual dispuso con arreglo al artículo 76 de la Constitución Nacional, la declaración de la “emergencia pública en materia so-

cial, económica, administrativa, financiera y cambiaria, delegando al Poder Ejecutivo nacional las facultades comprendidas en la presente ley [...] con arreglo a las bases que se especifican seguidamente: 1. Proceder al reordenamiento del sistema financiero, bancario y del mercado de cambios; 2. Reactivar el funcionamiento de la economía y mejorar el nivel de empleo y de distribución de ingresos, con acento en un programa de desarrollo de las economías regionales; 3. Crear condiciones para el crecimiento económico sustentable y compatible con la reestructuración de la deuda pública; 4. Reglar la reestructuración de las obligaciones, en curso de ejecución, afectadas por el nuevo régimen cambiario instituido en el artículo 2°”.

De conformidad con lo manifestado, se puede afirmar que el decreto delegado 394/2016, se adecúa a los parámetros expuestos, pues la declaración de la emergencia en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria con sus respectivas prórrogas, posibilita el dictado de la presente medida ejecutiva.

Asimismo, la decisión adoptada tiene por objeto resguardar el poder adquisitivo de los asalariados frente al escenario económico adverso, consecuencia del déficit que dejó la administración anterior, y adecuar las políticas económicas a determinados parámetros tributarios con el fin de que su aplicación no deteriore el poder adquisitivo de los trabajadores ni produzca efectos negativos en la demanda de bienes y servicios, tal como surge de la motivación del decreto 394/2016.

Con este fundamento de instrumentación de política económica adoptada por el Poder Ejecutivo para amparar los intereses vitales de la comunidad, el decreto se adecúa también a los parámetros distinguidos por la jurisprudencia de la Corte Suprema.

b) 2. Emisión del decreto dentro del plazo comprendido en la ley delegante

El Congreso debe fijar un término para el ejercicio de la delegación delegada y nada impide que éste sea prorrogado (Néstor Pedro Sagüés, *Manual de derecho constitucional*, p. 382).

En este sentido como quedó dicho más arriba, si la ley 27.200 prorrogó la emergencia hasta 2017, toda aquella delegación legislativa que se base en la emergencia pública, como es el caso, tiene un plazo de duración hasta tal fecha. Es decir, el plazo de duración está condicionado hasta tanto perdure la emergencia legalmente declarada.

Merced a lo expuesto, cabe tener por cumplido el recaudo bajo análisis.

b) 3. Adecuación del decreto a las bases fijadas por la ley delegante

Las bases de la delegación son aquellas pautas, criterios o directrices, que debe indicar el Congreso en la ley delegante, para que el Poder Ejecutivo se circunscriba materialmente a ellas al momento de

dictar un reglamento delegado. Cuanto más preciso, claro y previsible sea ese marco, más ajustado a la seguridad jurídica estará el decreto.

Éste ha sido el criterio de la Corte Suprema al fallar en la causa “Colegio Público de Abogados de Capital Federal”. Se estableció en esa oportunidad que: 1) la delegación sin bases está prohibida; y 2) cuando las bases estén formuladas en un lenguaje demasiado genérico e indeterminado, la actividad delegada será convalidada por los tribunales si el interesado supera la carga de demostrar que la disposición dictada por el presidente es una concreción de la específica política legislativa que tuvo en miras el Congreso al aprobar la cláusula delegatoria de que se trate. Así, por ser amplia e imprecisa, la delegación no confiere atribuciones más extensas, sino, al revés, a mayor imprecisión, menor alcance tendrá la competencia legislativa que podrá el Ejecutivo ejercer válidamente (CSJ, “Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/ EN - PEN - Ley 25.414— decreto 1.204/01 s/ amparo”, sentencia del 4 de noviembre de 2008, considerando 12).

En consecuencia, se puede confirmar que la habilitación legislativa que dio origen al régimen dispuesto en el decreto 394/2016, resulta acorde a los criterios expuestos. En primer lugar, porque el artículo 4° de la ley 26.731 facultó al Poder Ejecutivo nacional a incrementar el mínimo no imponible en relación al impuesto a las ganancias, y justamente a tal directiva legal se ha ajustado y limitado el presidente de la Nación al dictar el reglamento delegado. Y en segundo lugar, porque el artículo dispuso de forma clara, precisa y objetiva que esa facultad sólo podrá ser ejercida en orden a evitar que la carga tributaria del citado gravamen neutralice los beneficios derivados de las políticas económicas y salariales asumidas. El presupuesto fáctico, que fija la finalidad de la delegación legislativa, se encuentra, como es de público y notorio conocimiento, desde hace tiempo comprobado.

De lo expuesto se observa, entonces, que el legislador ha contemplado en la norma con claridad de política legislativa los marcos y límites de la delegación, para que el Poder Ejecutivo no incurra en una “delegación desenfrenada” o en “taludes que le impidan su desborde” (*Fallos*, 237:636). En base a lo expresado, cabe por tener cumplido el requisito bajo análisis.

3. Conclusión

Por los fundamentos expuestos, encontrándose cumplidos los requisitos formales y sustanciales establecidos en la Constitución Nacional y en la ley 26.122, la Comisión propone que se resuelva declarar expresamente la validez del decreto delegado 394 del Poder Ejecutivo nacional, del 22 de febrero de 2016.

Luis C. Petcoff Naidenoff. – Pablo G. Tonelli.

II

Dictamen de comisión

Honorable Congreso:

La Comisión Bicameral Permanente de Trámite Legislativo –Ley 26.122–, prevista en los artículos 99, inciso 3, y 100, incisos 12 y 13, de la Constitución Nacional, ha considerado el decreto del Poder Ejecutivo 394 de fecha 22 de febrero de 2016 (B.O. 23/2/2016), mediante el cual se incrementan las deducciones del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, para aquellos contribuyentes asalariados, jubilados y pensionados como, así también, para quienes desempeñan su actividad en forma autónoma.

Asimismo, se deroga el decreto 1.242/13, el cual establecía medidas en el marco de la determinación del impuesto a las ganancias, con relación a las rentas mencionadas en los incisos *a)*, *b)* y *c)* del artículo 79 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En virtud de los fundamentos que se exponen en el informe adjunto y por los que oportunamente ampliará el miembro informante, se aconseja la aprobación del siguiente

Proyecto de resolución

El Senado y la Cámara de Diputados de la Nación

RESUELVEN:

Artículo 1° – Declarar la invalidez del decreto 394 de fecha 22 de febrero de 2016.

Art. 2° – Comuníquese al Poder Ejecutivo nacional.

De acuerdo con las disposiciones pertinentes, este dictamen pasa directamente al orden del día.

Sala de la comisión, 9 de marzo de 2016.

Marcos Cleri. – Diana B. Conti. – Juliana di Tullio. – Juan M. Abal Medina. – María Graciela de la Rosa. – Anabel Fernández Sagasti. – Juan M. Irrazábal. – Juan M. País.

INFORME

I. *Antecedentes*

La Constitución Nacional, antes de la reforma en 1994, establecía en forma clara y terminante la doctrina de la separación de las funciones del gobierno, precisando uno de los contenidos básicos asignados a la forma republicana prevista en su artículo 1°.

La clásica doctrina de la división de los poderes, concebida por el movimiento constitucionalista como una de las técnicas más eficaces para la defensa de las libertades frente a los abusos gestados por la concentración del poder, y que fuera complementada con la teoría de los controles formulada por Karl Loewenstein, revestía jerarquía constitucional y era uno de los

pilares elementales sobre los cuales se estructuraba la organización gubernamental de la Nación.

La reforma constitucional de 1994 dejó atrás la discusión doctrinaria y jurisprudencial que, en el marco del paradigma instaurado por los constituyentes de 1853/60, se planteaba.¹

En procura de una regulación del poder atribuido al presidente de la Nación, se establecieron mecanismos tendientes a resolver el uso y la instrumentación de tres decretos cuyas características han sido tipificadas en nuestra Constitución Nacional: *a)* los decretos de necesidad y urgencia, *b)* los dictados en virtud de delegación legislativa y *c)* los de promulgación parcial de las leyes.

Estos decretos han sido consagrados expresamente en los artículos 99, inciso 3, 76 –complementado por la cláusula transitoria octava–, 80 y 100, incisos 12 y 13, de la Constitución Nacional.

El artículo 99 en su parte pertinente establece:

CAPÍTULO TERCERO

Atribuciones del Poder Ejecutivo

“Artículo 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.

”El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de

¹ Joaquín V. González se pronunciaba a favor de la constitucionalidad de los decretos de necesidad y urgencia siempre que ellos sean sometidos a consideración del Honorable Congreso de la Nación. *Manual de la Constitución argentina*, 1890.

En una postura distinta, se ubica Linares Quintana, siguiendo el criterio ortodoxo de que lo que no está previsto en la ley no se puede hacer.

los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso”.

CAPÍTULO CUARTO

Atribuciones del Congreso

“Artículo 76: Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

”La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa.”

CLÁUSULA TRANSITORIA OCTAVA

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

CAPÍTULO QUINTO

De la formación y sanción de las leyes

“Artículo 80: Se reputa aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto en el término de diez días útiles. Los proyectos desechados parcialmente no podrán ser aprobados en la parte restante. Sin embargo, las partes no observadas solamente podrán ser promulgadas si tienen autonomía normativa y su aprobación parcial no altera el espíritu ni la unidad del proyecto sancionado por el Congreso. En este caso será de aplicación el procedimiento previsto para los decretos de necesidad y urgencia.”

CAPÍTULO CUARTO

Del jefe de gabinete y demás ministros del Poder Ejecutivo

“Artículo 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:

”[...]”

”12. Refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los que estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente.

”13. Refrendar conjuntamente con los demás ministros los decretos de necesidad y urgencia y los decretos que promulgan parcialmente leyes. Someterá

personalmente y dentro de los diez días de su sanción estos decretos a consideración de la Comisión Bicameral Permanente.”

La introducción de los institutos denominados “decretos de necesidad y urgencia” y “facultades delegadas” en el nuevo texto constitucional de 1994 implica poner reglas a una situación de excepción y, por lo tanto, al estricto control que la Constitución Nacional le atribuye al Congreso Nacional.

Sin embargo, ella no ha previsto el trámite ni los alcances de la intervención del Congreso, sino que lo ha dejado subordinado a una ley especial.

La ley 26.122, sancionada el 20 de julio de 2006, regula el trámite y los alcances de la intervención del Congreso respecto de los decretos que dicta el Poder Ejecutivo nacional: *a)* De necesidad y urgencia, *b)* Por delegación legislativa y *c)* De promulgación parcial de leyes.

El título II de la ley 26.122 establece el régimen jurídico y la competencia de la Comisión Bicameral Permanente y, en su artículo 5°, precisa que ella estará integrada por ocho (8) diputados y ocho (8) senadores, designados por el presidente de sus respectivas Cámaras.

En este sentido, a propuesta de los respectivos bloques de las Cámaras, los presidentes de la Honorable Cámara de Senadores y de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación han emitido los instrumentos legales correspondientes, designando a los señores senadores y diputados miembros e integrando formalmente la comisión.

A su vez, en el título III establece el alcance de la competencia de la Comisión Bicameral Permanente.

A tales efectos, en lo que aquí importa, para el control de los decretos de necesidad y urgencia prevé:

“Artículo 10: La Comisión Bicameral Permanente debe expedirse acerca de la validez o invalidez del decreto y elevar el dictamen al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento.

”El dictamen debe pronunciarse expresamente sobre la adecuación del decreto a los requisitos formales y sustanciales establecidos constitucionalmente para su dictado...”

Paralelamente, respecto del control del ejercicio de facultades legislativas delegadas dispone:

“Artículo 13: La Comisión Bicameral Permanente debe expedirse acerca de la validez o invalidez del decreto y elevar el dictamen al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento.

”El dictamen debe pronunciarse expresamente sobre la procedencia formal y la adecuación del decreto a la materia y a las bases de la delegación, y al plazo fijado para su ejercicio...”

II. *La intervención de esta Comisión Bicameral*

El Poder Ejecutivo, en el decreto bajo examen, no manifiesta expresamente que adopta la medida en ejercicio de facultades legislativas delegadas. En sus fundamentos no especifica la naturaleza de la facultad

que ejerce, ni cita la ley 26.122, como es habitual en los decretos que se enmarcan expresamente en dicha norma –los decretos de necesidad y urgencia, los delegados y los de promulgación parcial de leyes–.

Sólo menciona, en el último párrafo del considerando –denominado de “enquadre legal”– los artículos 99, inciso 2, de la Constitución Nacional y 4º de la ley 26.731.

La alusión al artículo 99, inciso 2, de la Constitución Nacional denota que el Poder Ejecutivo entiende que ha dictado el decreto de marras en ejercicio de una de las atribuciones que le son propias, como es la expedición de aquellas instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación. Es decir, ha encuadrado al decreto dictado como un decreto reglamentario.

La cita en el mismo decreto del artículo 4º de la ley 26.731, al que luego se hará referencia, no pareciera modificar –en el criterio del Poder Ejecutivo– la naturaleza jurídica de la medida adoptada. Prueba de ello es que, como se dijo, se omite toda mención de la ley 26.122 y de un eventual ejercicio de facultades de excepción –sean delegadas por el Congreso de la Nación o fundadas en necesidad y urgencia–.

Pues bien, como se verá a continuación, esta Comisión Bicameral Permanente entiende que la medida adoptada por el Poder Ejecutivo mediante el decreto 394/2016 es propia de las competencias que constitucionalmente le corresponden al Congreso de la Nación, motivo por el cual el Poder Ejecutivo únicamente podría adoptarla en forma válida –en principio– si lo hiciera mediante un decreto de necesidad y urgencia, o bien, mediante un reglamento delegado, siempre que se verifiquen los requisitos de legitimidad previstos en la Constitución Nacional para cada uno de los casos mencionados.

Por lo tanto, al considerarse que el Poder Ejecutivo ha asumido facultades legislativas, esta Comisión Bicameral debe ejercer su competencia mencionada escuetamente en el artículo 4º del decreto bajo análisis.

Así pues, en dicho marco, se produce la intervención de esta Comisión Bicameral Permanente, en cumplimiento de la Constitución Nacional y de la ley 26.122 y en resguardo de las atribuciones constitucionales del Congreso de la Nación.

Como señalara Gregorio Badeni la función de los dictámenes de la Comisión Bicameral Permanente “...consiste en asesorar a las Cámaras del Congreso sobre los aspectos normativos de la legislación delegada y acerca de su conveniencia social, política o económica”.² Ello, sostiene Badeni, dado que “al Congreso, como titular constitucional de la labor legisferante, no sólo le interesa el cumplimiento de los recaudos formales por un decreto de necesidad y urgencia o un acto de legislación delegada, sino tam-

bién el contenido del documento jurídico en orden a su oportunidad y conveniencia”.³

Recordemos que nos encontramos frente a un acto complejo que requiere de la voluntad de dos órganos: el Poder Ejecutivo que lo dicta y el Poder Legislativo que tiene a su cargo el examen y control del decreto. A este último, como órgano de contralor, le compete pronunciarse sobre la concurrencia de los extremos que habilitan el ejercicio de esta facultad excepcional del Poder Ejecutivo: mérito, oportunidad y conveniencia de su contenido, y es quien ratificará o no la normativa dictada.

Ya en forma previa a la sanción de la ley 26.122, Angélica Gelli, ubicaba entre las características necesarias con que debía contar la ley regulatoria de la Comisión Bicameral a la posibilidad de que ésta pueda evaluar si el DNU “fue dictado en ejercicio de las atribuciones excepcionales conferidas por la Constitución. Es decir, debería examinar la constitucionalidad del decreto, verificando si se han cumplido cada uno de los requisitos formales y materiales establecidos constitucionalmente”. Por lo tanto, concluye la citada autora, el control del Congreso “no debería limitarse a un control de constitucionalidad, sino que debería examinar la oportunidad, mérito y conveniencia de las medidas adoptadas, aprobando o reprobando la actuación del Poder Ejecutivo”.⁴

Rosatti anota que el pleno de la Cámara, al analizar el pronunciamiento de la Comisión Bicameral Permanente, puede ingresar en la consideración de todos los aspectos que juzgue necesarios, incluyendo los vinculados con la oportunidad, mérito o conveniencia de la decisión tomada por el Ejecutivo.⁵

Tal como señalara Mario Midón: “Desde la perspectiva jurídica, entonces, no bastará con una evaluación que califique la legalidad o ilegalidad del decreto. Será menester, siempre, la existencia de motivación suficiente por parte de los componentes del cuerpo, quienes deberán explicar con sentido catequístico por qué razón el decreto bajo examen es compatible o no con el derecho vigente y en qué medida resulta acorde con las directivas adjetivas y sustantivas establecidas para su producción”.

III. Objeto

La Comisión Bicameral Permanente se aboca al tratamiento del decreto 394/2016, mediante el cual se incrementan las deducciones del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, para aquellos contribuyentes asala-

³ Badeni, Gregorio, “Reglamentación de la Comisión Bicameral Permanente”, *La Ley*, 2006- D.-1229.

⁴ Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina. Comentada y concordada*, La Ley, 3ª ed. ampliada y actualizada, 2005.

⁵ Rosatti, *Tratado de derecho constitucional*, 2011, t. II, p. 406.

² Badeni, Gregorio, *La delegación legislativa*, Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas, 2001.

riados, jubilados y pensionados, así como también para quienes desempeñan su actividad en forma autónoma.

A la vez que, por otro lado, se deroga el decreto 1.242/13, el cual establecía medidas en el marco de la determinación del impuesto a las ganancias, con relación a las rentas mencionadas en los incisos *a)*, *b)* y *c)* del artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

IV. Análisis del decreto

A. Análisis de los aspectos formales

La ley 26.122, en el capítulo II del título III, se refiere a los dictámenes de la Comisión Bicameral Permanente respecto de la delegación legislativa, estableciendo en su artículo 13 que esta comisión debe expedirse expresamente sobre la procedencia formal y la adecuación del decreto a la materia y a las bases de la delegación.

La lectura del artículo 100, inciso 12, de la Constitución Nacional permite distinguir como requisitos formales: *a)* la firma del señor jefe de Gabinete de Ministros y *b)* el control por parte de la Comisión Bicameral Permanente, y como requisitos sustanciales conforme a las atribuciones conferidas por el artículo 76 de la Constitución Nacional: *a)* materias determinadas de administración o de emergencia pública, *b)* con plazo fijado para su ejercicio y *c)* dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Asimismo, se encuentra cumplido el requisito formal referido al control por parte de esta comisión, en virtud de lo cual se eleva el despacho pertinente de conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la ley 26.122.

La posición adoptada por la comisión tiene fundamento en el artículo 82 de la Constitución Nacional que establece: “La voluntad de cada Cámara debe *manifestarse expresamente*; se excluye, en todos los casos, la sanción tácita o ficta”, y en el principio de seguridad jurídica que exige que se mantenga la vigencia de los decretos de necesidad y urgencia hasta tanto él sea derogado formalmente por el Congreso.⁶

B. El Poder Ejecutivo ejerció facultades legislativas

En un pronunciamiento reciente,⁷ la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de examinar en profundidad la relación existente entre la materia tributaria y la delegación legislativa, al analizar la naturaleza jurídica de los derechos de exportación establecidos por la resolución ex ME 11/02.

En dicho fallo, el alto tribunal, tras afirmar que “el ‘derecho’ establecido por la resolución antes mencio-

nada era por su naturaleza un tributo –específicamente, un impuesto–”, se adentra en el desarrollo de las cuestiones relativas al principio de reserva de ley, también llamado de legalidad aplicable al derecho tributario.

Lo expuesto en el mentado precedente, tal como podrá observarse a continuación, es directamente aplicable al caso aquí examinado, toda vez que mediante el decreto 394/2016 se modifican aspectos cuantitativos del tributo que inciden en la base imponible del mismo.

Al respecto, en dicho fallo, el máximo tribunal manifestó:

“8°) ...Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el artículo 4° como en los artículos 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que ‘los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas’ (*Fallos*, 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. *Fallos*, 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros)”.

Luego añadió:

“...La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (*Fallos*, 182:411). Como ha dicho este Tribunal, ‘al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país –según las palabras de Alberdi–, la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados’, agregando, también en conceptos del ilustre jurista citado que ‘ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea ‘saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal’ e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública” (*Fallos*, 321:2683).

En la fecha más reciente, esta Corte ha señalado que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico-formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes.

En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo,

⁶ Esta posición ha sido sostenida por autores como Bidart Campos y Pérez Hualde, entre otros, quienes han señalado que ni siquiera una ley que reglamente el trámite y alcance de la intervención del Congreso podrá prescribir que el silencio implique la aprobación tácita del decreto de necesidad y urgencia.

⁷ CSJN, “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, sentencia del 15/4/2014.

es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (*Fallos*, 329:1554).

Por su parte, el ministro Zaffaroni, recordando inveterada jurisprudencia del Tribunal, expresó en su voto concurrente en el fallo citado:

“...cabe recordar que, en materia impositiva, nuestra Constitución Nacional ha delimitado las atribuciones exclusivas y excluyentes al Congreso de la Nación, al establecer el principio *nullum tributum sine lege, no taxation without representation*, ‘no hay tributo sin ley previa’ –contemplado en el artículo 17 de la Constitución– que prohíbe al Ejecutivo toda posibilidad de crear impuestos, tasas o contribuciones, como a la modificación de los elementos esenciales que lo componen: hecho imponible, alícuota, base de cálculo, sujetos alcanzados y exentos.

”En este sentido, cabe recordar que la ley, que es producto de la voluntad general, es la única fuente de las obligaciones tributarias, pues la competencia del Congreso es exclusiva en la materia, no puede ser ejercida por ninguno de los otros dos Poderes, ni siquiera en situaciones de emergencia.

”En orden a ello, cabe puntualizar que esta Corte 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 propiedad (*Fallos*, 214:269; 206:21; 251:7”).

Queda expuesto, entonces, con meridiana claridad que incrementar el importe de las deducciones del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, tanto para aquellos contribuyentes asalariados, jubilados y pensionados como para quienes desempeñan su actividad en forma autónoma, es una atribución del Congreso de la Nación, por tratarse de un elemento sustancial del tributo alcanzado por el principio rector de legalidad o reserva legal. Por lo tanto, es incuestionable que al dictar el decreto 394/2016 el Poder Ejecutivo ha ejercido una atribución legislativa, que desde el año 2014 a partir del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, conllevando un vicio de origen.

Sentado ello, cabe examinar si es posible admitir dicho ejercicio por alguno de los instrumentos mediante los que el texto constitucional habilita al Poder Ejecutivo, de modo excepcional, a ejercer facultades legislativas. Así pues, se examinará el ejercicio de dichas facultades desde un doble punto de vista –como decreto de necesidad y urgencia y como decreto delegado– y evaluar si en alguno de los dos supuestos satisface las exigencias constitucionales.

Ello, en observancia al principio general del derecho que establece que no interesa el *nomen juris* que las

partes empleen para nominar sus actos jurídicos, ya que su naturaleza jurídica deriva de su textura normativa.

En este sentido debe señalarse que conforme el artículo 99, inciso 3, de la Constitución Nacional, el Poder Ejecutivo nacional “...no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo”. Basta analizar el texto del decreto 394/2016 para apreciar a simple vista que se trata del ejercicio de facultades legislativas enmascaradas en un decreto que falsamente pretende ser de administración.

Y dada las especiales disposiciones contenidas en el decreto 394/2016, es evidente que, de tratarse de materia delegada, no se podrían eludir las prohibiciones del artículo 99, inciso 3, de la Constitución Nacional –materias tributaria, penal, electoral y de partidos políticos–, aunque no figuren expresamente en el artículo 76 de la Constitución Nacional, dado que dicha materia constituyen zona de reserva del Poder Legislativo.⁸

La Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló: “En tal sentido, la jurisprudencia de esta Corte resulta categórica en cuanto a que ‘los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas, (*Fallos*, 321:366 y sus citas), y concordemente con ello ha afirmado que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (*Fallos*, 316:2329; 318:1154; 319:3400 y sus citas, entre otros)”. (“Selcro S. A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros, conf., considerando 5°.)

Finalmente, concluyó el supremo tribunal: “Que, por lo demás, no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario *no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo*”. (“Selcro S. A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros, conf., considerando 8°.) (La bastardilla es propia.)

C. Análisis del decreto 394/2016 a la luz de los requisitos de validez de los reglamentos delegados

Cabe ahora examinar el decreto 394/2016 desde el punto de vista de la delegación legislativa, regulada por el artículo 76 y la cláusula transitoria octava de la Constitución Nacional.

Nuevamente, el fallo “Camaronera Patagónica” del año 2014, ya citado, brinda las respuestas adecuadas en esta materia, toda vez que analizó expresamente la posibilidad de que el Poder Ejecutivo regule la materia tributaria mediante decretos delegados.

⁸ Criterio establecido por la propia CSJN en “Selcro S. A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros”.

En efecto, al analizar la vigencia del principio de reserva de ley en materia tributaria frente a la delegación legislativa, el Tribunal Címero destacó:

“9°) Que debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar inmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución.

”En efecto, este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto que ‘no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo’ (*Fallos*, 326:4251).”

Sobre el particular, la Constitución Nacional, en su artículo 76 estipula que “se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

”La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa”.

Como se señalara oportunamente, el decreto 394/2016 en el último párrafo del considerando –denominado de “enquadre legal”– hace referencia a los artículos 99, inciso 2, de la Constitución Nacional y 4° de la ley 26.731.

Sin perjuicio de lo expuesto, cotejando el decreto 394/2016 con la base de delegación prevista en el artículo 4° de la ley 26.731, el cual faculta al Poder Ejecutivo nacional a incrementar los montos previstos en el artículo 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se observa que el decreto no cumple la finalidad de la ley delegante sino que todo lo contrario. Pues es menester recordar el mensaje de elevación, de la ley 26.731 que preveía lo siguiente: “Sobre el particular, resulta de público conocimiento que la política asumida por parte del Poder Ejecutivo nacional es la de promover medidas que tiendan al incremento del poder adquisitivo de los trabajadores en relación de dependencia e independiente”.

También se mencionaba que: “Asimismo, se hace necesario facultar al Poder Ejecutivo nacional para introducir, en un futuro, modificaciones que incrementen los montos a que se refiere el artículo 23, de la ley del gravamen, teniendo en cuenta las pautas que rigen para el manejo de las finanzas públicas, como así también la oportunidad, mérito y conveniencia del dictado de una norma de dicha índole”.

En virtud de esta finalidad de la norma y en contraposición de los efectos regresivos sobre jubilaciones y, sobre todo, la zona austral, es menester señalar que

el decreto no ha cumplido con la base de la delegación que el Congreso estableció.

A esto se suma que de haberse cumplido en la ley 26.731, los requisitos del artículo 76 de la Constitución Nacional en lo que hace a la delegación legislativa, el decreto 394/2016 debió fundarse solamente en la ley delegante y no también en el artículo 99, inciso 2, de la Carta Magna, como se hizo en este caso para encuadrarlo erróneamente como un decreto reglamentario.

En síntesis, sin perjuicio de sus categóricos principios, el máximo tribunal ha sido sumamente prudente al reconocer ciertas excepciones o modulaciones de aquéllos, aplicables en determinados casos y bajo ciertas condiciones, admitiendo cierta delegación de facultades legislativas en materia tributaria. Sin embargo, aun admitiendo dichas excepciones, se advierte que el decreto 394/2016 tampoco puede considerarse válido.

Por lo expuesto, que ya es suficiente para justificar con creces la invalidez del decreto 394/2016, se añade –en el punto que sigue– otro argumento, relativo al perjuicio que causa este decreto al derogar el decreto 1.242/2013.

D. Análisis de los aspectos sustanciales

Sin perjuicio de los aspectos formales precedentemente señalados, es importante resaltar que el decreto 394/2016 tampoco cumple con los objetivos que enuncia en sus propios considerandos.

Así señala en sus considerandos el precitado decreto: “Que en concordancia con la instrumentación de las políticas económicas a las que se encuentra abocado el Poder Ejecutivo nacional, resulta procedente adecuar a las mismas determinados parámetros tributarios a fin de que su aplicación no deteriore el poder adquisitivo de los trabajadores ni produzca efectos negativos en la demanda de bienes y servicios”.

Ahora bien, y para lograr dicho objetivo, el decreto 394/2016 entre otras disposiciones, deroga el decreto 1.242/2013.

1. Derogación del decreto 1.242/2013 mediante el artículo 2° del decreto 394/2016

Cabe recordar que, de acuerdo a lo establecido por el decreto 1.242/13 para el cálculo de la retención del impuesto a las ganancias de los asalariados se estipulaban tres categorías de remuneraciones mensuales en el período enero/agosto 2013 (hasta \$ 15.000, de \$ 15.001 a \$ 25.000 y más de \$ 25.000).

Ahora bien, en la segunda categoría (de \$15.001 a \$ 25.000), el artículo 6° del decreto en comentario establecía incrementar en un treinta por ciento (30 %) el importe de las deducciones previstas en los incisos a), b) y c) del artículo 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, para los trabajadores que desarrollaran su actividad y los jubilados que viviesen en las provincias y, en su caso, partido a que hace mención el artículo 1° de la ley 23.272 y su modificación.

Así, por ejemplo, la situación del mínimo no imponible establecido en el artículo 23, inciso *a*) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, según el decreto 1.242/13, era:

Hasta \$ 15.000	de \$ 15.001 a \$ 25.000 (provincias mencionadas ley 23.272)
\$ 1.296,00	\$ 1.684,80

Esta proporción entre las dos cifras se mantenía en las cargas de familia, y en las deducciones especiales estipuladas, respectivamente, en los incisos *b*) y *c*) del artículo 23, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, antes citado.

En esa inteligencia, el decreto 1.242/13, antes mencionado, en sus fundamentos ponía de resalto que "...los trabajadores que desarrollan su actividad y los jubilados que viven en la región definida en el artículo 1° de la ley 23.272, se encuentran en situación de desigualdad con relación a los de otras regiones, al soportar mayores gastos para adquirir los bienes esenciales de la canasta familiar".

Asimismo, dicho decreto recordaba "...que los convenios colectivos de trabajo y diversas leyes, que comprenden a los mencionados trabajadores y beneficiarios previsionales, han contemplado dicha situación disponiendo el pago de una suma diferencial en concepto de zona inhóspita o desfavorable" y sostenía que por dichos motivos se estimaba "...adecuado incrementar en un treinta por ciento (30 %) el importe de las deducciones previstas en los incisos *a*), *b*) y *c*) del artículo 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias..." para los trabajadores y los jubilados residentes en la región a la que se hace mención en el artículo 1° de la ley 23.772.

Como puede observarse, el reconocimiento efectuado por medio del decreto 1.242/13 era una deuda histórica que nuestro país tenía para con estos trabajadores y jubilados, ya que era la primera vez que el mismo se plasmaba normativamente en la Ley del Impuesto a las Ganancias desde la creación del mismo.

Ahora bien, como consecuencia del decreto 394/16, la situación de los trabajadores y jubilados contemplados en el artículo 1° de la ley 23.272, se tornó nuevamente desventajosa e inequitativa con respecto a sus pares del resto del país, ya que éste deroga al decreto 1.242/13 en su totalidad.

Es decir, no sólo que no se hace referencia alguna a los trabajadores y jubilados antes mencionados y por ende no se establece ningún diferencial para los mismos, sino que, además, se elimina ese incremento diferencial que el decreto 1.242/13 les reconocía con respecto a los demás trabajadores y jubilados del país, como consecuencia de la derogación total de la norma antes mencionada.

Todo lo antes señalado es una clara muestra de que mediante esa omisión se coloca a los trabajadores y

jubilados que nos ocupan en una situación de desventaja y disparidad con respecto a sus pares de las demás regiones de nuestro país al no tenerse en cuenta las circunstancias especiales en que se encuentran, provocando así un trato de inequidad y olvido.

Como es sabido, el impuesto a las ganancias es progresivo, ya que toma "...en consideración atributos personales, como la posibilidad de no gravar mínimos indispensables a nivel de subsistencia, unido -generalmente en función del tamaño de la familia- a la aplicación de alícuotas progresivas..." .

En virtud de la progresividad antes mencionada, verificamos que un trabajador que perciba el adicional por zona o desarraigo, tanto en sus haberes normales como en retribuciones variables -horas extras-, sufrirá porcentualmente una afectación mayor del impuesto a las ganancias sobre la base imponible que resulte de su salario neto de las deducciones de ley.

Ahora bien, si tenemos en cuenta que los adicionales por zona y desarraigo, que tanto en el sector público como en el sector privado, a través de convenciones colectivas de trabajo, no tienen el objetivo de premiar con mejores salarios a unos por sobre otros trabajadores, sino que lo que persigue es compensar las diferencias de costo de vida que conlleva el lugar de radicación o de ejecución del trabajo dependiente, tal como reconoce el decreto 1.242/13 en sus fundamentos, la mayor afectación proporcional del salario por efecto del impuesto a las ganancias, evidentemente, vulnera los principios constitucionales de progresividad y de igualdad ante la ley.

Lo anterior, atento a que si existe un mayor costo de vida por residir en la región patagónica, claramente la no discriminación en relación con la tributación implica una mayor carga tributaria, no sólo en valores nominales del dinero, sino sobre todo en la afectación de la capacidad adquisitiva de bienes y servicios del salario o el haber jubilatorio.

Lo expuesto en los párrafos precedentes debe ser entendido en el sentido de que cuando afirmamos que a los trabajadores les asiste el derecho de rango constitucional de percibir igual remuneración por igual tarea (artículo 14 bis de la Constitución Nacional), no nos estamos refiriendo al valor nominal del salario, sino a su poder adquisitivo, vale decir la cantidad de bienes y servicios que se pueden adquirir con el producido del trabajo personal.

Por ello, la mayor afectación del salario por efecto de la pérdida del incremento diferencial que establecía el decreto 1.242/13 en su artículo 6° para los residentes de la región patagónica, como consecuencia de su derogación por el decreto 394/16, implica desnaturalizar el rubro salarial compensatorio de un mayor costo de vida, haciéndose necesario mantener la proporcionalidad equitativa en la liquidación del impuesto a las ganancias, para así posibilitar que la capacidad contributiva determinada en base a las prescripciones

fiscales, sea inversamente proporcional al costo de vida de cada región del país.

Como puede observarse, el decreto 1.242/13 tenía un claro basamento en principios de justicia social y equidad, los cuales están ausentes en el decreto 394/2016.

Va de suyo que la motivación del decreto 394/2016 no sólo resulta insuficiente, sino que además resulta desacertada. Como señalara Fernández Vázquez, la motivación es la legalidad del acto administrativo, pues justifica el cumplimiento de los elementos normativos (aspectos reglados del acto) y de los valores de apreciación sobre el mérito y la razonabilidad (aspectos discrecionales del acto) agregando que “...la motivación no sólo tiene por finalidad conocer con mayor certeza y exactitud la voluntad que se manifiesta en el acto administrativo, sino hacer posible su control o fiscalización, estableciendo la necesaria relación de causalidad entre los antecedentes de hecho, el derecho aplicable y la decisión adoptada...”⁹

La derogación del decreto 1.242/13, operada en el decreto 394/2016 resulta entonces claramente contradictoria, conforme se explicara precedentemente. A ello se suma que, y reiterando, si los considerandos del decreto 394/2016 establecen que el mismo se dicta dado que resulta procedente adecuar “parámetros tributarios a fin de que su aplicación no deteriore el poder adquisitivo de los trabajadores ni produzca efectos negativos en la demanda de bienes y servicios”, entonces el decreto cuya invalidez promueve este dictamen no lo ha conseguido de manera integral.

Los primeros análisis del decreto 394/2016 señalaron esta profunda incongruencia entre la motivación de dicho decreto y sus efectos prácticos. A título de ejemplo se consigna que los jubilados y pensionados que cobran entre \$ 18.880 y \$ 30.000 mensuales, y que hasta ahora no pagaban ganancias, como consecuencia de los recientes cambios anunciados, pasarán a estar gravados por ese impuesto. En cambio, quienes cobran más de \$ 30.000 y que tenían descuentos de ganancias, van a seguir alcanzados pero van a pagar menos por la suba del mínimo no imponible.

Según el defensor de la Tercera Edad, Eugenio Semino, los perjudicados serían unos 110.000 y los beneficiados unos 40.000.

Sobre esta base, Semino le dijo a *Clarín* que “el gobierno debería revisar los anuncios, manteniendo la exclusión de Ganancias no sólo a los jubilados y pensionados que hasta ahora no tributaban sino a todos los trabajadores y empleados hasta ahora exentos. Y actualizar este año, retroactivo a enero, las escalas congeladas desde el año 2000”.¹⁰

⁹ Fernández Vázquez, Emilio, *Diccionario de derecho público*, pp. 506 y 507.

¹⁰ “Unos 110.000 jubilados ahora pasan a pagar Ganancias”, diario *Clarín*, Sección IECA, del 22/2/16. Disponible en http://www.ieco.clarin.com/economia/jubilados-ganancias_0_1526847752.html

“Con los anuncios del jueves –continúa la nota– las cosas cambian porque esa disposición de 2013 quedó derogada y se fijó un mínimo no imponible neto de \$ 18.880 para los solteros. Para el cálculo de Ganancias, la mayoría de los jubilados son categorizados como solteros porque los hijos son mayores de edad, el cónyuge tiene ingresos porque trabaja o está jubilado, o es viudo o viuda”.

“Eso lleva a que en 2016 pasen a pagar ganancias sobre el excedente de \$ 18.880, retroactivo a enero. Así, por ejemplo, quienes cobran \$ 25.000 y hasta ahora no pagaban, en marzo les descontarán por enero y febrero \$ 1.640 y otros \$ 1.802 en marzo que ya se calculará sobre el haber incrementado con el 15,35 % de la movilidad del semestre. Los descuentos seguirán en los meses siguientes, con un salto en junio por el cobro del medio aguinaldo, y en septiembre nuevamente por la movilidad”.

“A los que superan los \$ 30.000, les descontarán menos que si no se hubiera incrementado el mínimo no imponible, con un beneficio inmediato de hasta unos \$ 4.000 mensuales, según surge de los cuadros difundidos por la AFIP. A partir de marzo, con la suba del 15,35 %, pasarán a ganar más, pero también será mayor el descuento de ganancias. Aún así, un jubilado que en promedio en 2016 cobre un haber mensual neto de \$ 35.000 este año le descontarán por Ganancias unos \$ 60.000 anuales, equivalente a casi dos sueldos por año”.

“Esta nueva distorsión no se estaría planteando, si el gobierno hubiera elevado el mínimo no imponible a \$ 30.000 neto y si este año se ajustaran las escalas de sueldos y haberes sobre las que se aplican las alícuotas del impuesto.”¹¹

2. Necesidad de reforma de la Ley de Impuesto a las Ganancias

Como corolario de lo expuesto es preciso recordar, como dijéramos ut supra, que la ley faculta al Poder Ejecutivo nacional a incrementar los montos previstos en el artículo 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, “en orden a evitar que la carga tributaria del citado gravamen neutralice los beneficios derivados de la política económica y salarial asumidas”.

Como demostráramos previamente, dicho extremo no se ha verificado acabadamente a través de las disposiciones del decreto en análisis. Siendo receptivo de la expresión que en este sentido se ha hecho por parte de distintos sectores sociales y sindicales, deviene imprescindible instar a este Congreso a reunirse en debate con el objeto de realizar una reforma de fondo que proteja el interés y el bienestar de los trabajadores y jubilados.

Lo dispuesto por el decreto analizado constituye, en sí, un paliativo, que tiene por objeto prorrogar la reforma profunda que la Ley de Impuesto a las Ganancias

¹¹ Ídem.

cias precisa. En este sentido, creemos que es nuestra obligación como cuerpo abocarnos con urgencia a la actualización de las escalas del impuesto. Las mismas se encuentran inalteradas desde el año 1999. Los recientes cambios en la economía, la devaluación del peso en virtud de la liberación del cepo cambiario, los aumentos de precios y tarifas observados en los últimos meses, han provocado una merma en el bolsillo de los sectores más vulnerables.

De no procederse a una actualización de las escalas, los aumentos salariales o previsionales que pudieran acordarse para compensar esta pérdida de poder adquisitivo perderían su eficacia. Los trabajadores superarían de manera rápida el mínimo no imponible, pasando a tributar sobre las alícuotas más altas, del 31 o 35 %, tornando un impuesto de naturaleza progresiva en un impuesto regresivo. En este sentido, dicha disposición resulta cortoplacista y no logra su objeto de neutralizar los beneficios derivados de la política económica y salarial.

A ello se suman otros valores, no susceptibles de actualización por la vía de la delegación legislativa, que también merecerían ser revisados ya que datan de la misma época de la tabla o incluso anteriores. Ejemplo de ello son las deducciones máximas por seguros de vida, de sepelio, que no superan los \$ 1.000 anuales; las amortizaciones de automotores se basan en rodados de hasta \$ 20.000 (cifra hoy inexistente para este tipo de bienes); los gastos de automóviles (por todo concepto) tienen un tope de \$ 7.200 anuales.

Es por esto que el decreto 394/16 sólo contempla una parte de las inequidades que acumula el impuesto, por lo que se requiere el dictado de una ley que de manera integral recoja todas las soluciones a los efectos no deseados.

V. Conclusión

Del análisis efectuado surge prístinamente, en primera instancia, que el decreto 394/2016 es inconstitucional, ya que el mismo no respeta la base de delegación que el Congreso previó en la ley 26.731, ya que supone el ejercicio de facultades legislativas por el Poder Ejecutivo, generando una situación inequitativa, contraria a la justicia social y de olvido histórico para con los trabajadores y jubilados contemplados en el artículo 1º, de la ley 23.272, al no establecer ningún diferencial para los mismos y al derogar, además, el incremento diferencial que el decreto 1.242/13 les reconocía con respecto a los demás trabajadores y jubilados del país. Por último, consideramos que el decreto en análisis constituye un paliativo que no logra alcanzar los objetivos mínimos exigidos por la ley. Resulta imprescindible, por tanto, rechazar el dictado de esta norma con el objeto de instar al debate urgente de una nueva ley que recoja todas las soluciones que son necesarias para proteger el bienestar de la sociedad.

En consecuencia, corresponde que el Congreso de la Nación declare la invalidez del decreto 394/2016.

Marcos Cleri. – Juan M. Abal Medina. – Juan M. Irrázabal. – Juan M. País.

ANTECEDENTE

Mensaje del Poder Ejecutivo

Buenos Aires, 23 de febrero de 2016.

A la Comisión Bicameral Permanente del Honorable Congreso de la Nación.

Tengo el agrado de dirigirme a esa comisión en virtud de lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 26.122, a fin de comunicarle el decreto 394, del 22 de febrero de 2016, dictado en uso de facultades delegadas que en copia autenticada se acompaña.

Mensaje 115

MARCOS PEÑA.

Alfonso Prat-Gay.

Buenos Aires, 22 de febrero de 2016.

VISTO el expediente S01:0033591/2016 del Registro del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, el artículo 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y

CONSIDERANDO:

Que el artículo 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, establece el monto de las deducciones anuales en concepto de ganancia no imponible, cargas de familia y deducción especial, computables para la determinación del citado gravamen correspondiente a personas físicas y sucesiones indivisas.

Que en concordancia con la instrumentación de las políticas económicas a las que se encuentra abocado el Poder Ejecutivo nacional, resulta procedente adecuar a las mismas determinados parámetros tributarios a fin de que su aplicación no deteriore el poder adquisitivo de los trabajadores ni produzca efectos negativos en la demanda de bienes y servicios.

Que en este sentido, se considera conveniente incrementar el importe de las deducciones del artículo 23, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, tanto para aquellos contribuyentes asalariados, jubilados y pensionados como para quienes desempeñan su actividad en forma autónoma, en orden a consolidar los objetivos citados precedentemente.

Que el decreto 1.242, de fecha 27 de agosto de 2013, que estipula medidas en el marco de la determinación del impuesto a las ganancias, con relación a las rentas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 79, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, trajo consigo una serie de consecuencias inequitativas desde su aplicación a partir del 1º de septiembre de 2013 hasta la actualidad.

Que dicha norma ha segmentado el universo de los asalariados con la consecuente generación de distorsiones que afectan la naturaleza progresiva del tributo,

toda vez que inmovilizó su tratamiento impositivo a agosto de 2013, con independencia de la remuneración bruta que perciban en la actualidad, desconociendo de esa forma la situación particular de cada trabajador argentino.

Que, en consecuencia, corresponde eliminar la metodología instrumentada a través del decreto 1.242/13.

Que la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas ha tomado la intervención que le compete.

Que la presente medida se dicta de conformidad con lo establecido en el artículo 99, inciso 2, de la Constitución Nacional y en el artículo 4° de la ley 26.731.

Por ello,

El presidente de la Nación Argentina

DECRETA:

Artículo 1° – Sustitúyense los incisos *a)* y *b)* y el primer párrafo del inciso *c)* del artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, por los siguientes:

a) En concepto de ganancias no imponibles, la suma de pesos cuarenta y dos mil trescientos dieciocho (\$ 42.318), siempre que sean residentes en el país;

b) En concepto de cargas de familia, siempre que las personas que se indican sean residentes en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan en el año entradas netas superiores a pesos cuarenta y dos mil trescientos dieciocho (\$ 42.318), cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto:

- 1) Pesos treinta nueve mil setecientos setenta y ocho (\$ 39.778) anuales por el cónyuge.
- 2) Pesos diecinueve mil ochocientos ochenta y nueve (\$ 19.889) anuales por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de veinti-

cuatro (24) años o incapacitado para el trabajo.

- 3) Diecinueve mil ochocientos ochenta y nueve (\$ 19.889) anuales por cada descendiente en línea recta (nieto, nieta, bisnieto o bisnieta) menor de veinticuatro (24) años o incapacitado para el trabajo; por cada ascendiente (padre, madre, abuelo, abuela, bisabuelo, bisabuela, padrastro y madrastra); por cada hermano o hermana menor de veinticuatro (24) años o incapacitado para el trabajo; por el suegro, por la suegra; por cada yerno o nuera menor de veinticuatro (24) años o incapacitado para el trabajo.

Las deducciones de este inciso sólo podrán efectuarlas el o los parientes más cercanos que tengan ganancias imponibles;

- c)* En concepto de deducción especial, hasta la suma de pesos cuarenta y dos mil trescientos dieciocho (\$ 42.318), cuando se trate de ganancias netas comprendidas en el artículo 49, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa y de ganancias netas incluidas en el artículo 79.

Art. 2° – Derógase el decreto 1.242, de fecha 27 de agosto de 2013.

Art. 3° – Lo dispuesto en el presente decreto tendrá efectos a partir del 1° de enero de 2016, inclusive.

Art. 4° – Dése cuenta a la Comisión Bicameral Permanente del Honorable Congreso de la Nación.

Art. 5° – Comuníquese, publíquese, dese a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese.

Decreto 394

MAURICIO MACRI.

Marcos Peña. – Alfonso Prat-Gay.