República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-119416636-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 9 de Diciembre de 2021

Referencia: Sentencia Expte. 39.903 -A "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Juan Manuel Soria, Cora M. Musso (por encontrarse de licencia el doctor Héctor H. Juárez) a fin de resolver los autos caratulados **"TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación", Expte. Nº 39.903 -A,**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Objeto del proceso:*** Determinar si la Resolución Nro. 2019-3-E-AFIP-SDGOAI dictada por el Subdirector General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior en las actuaciones SIGEA Nro. 14930-23-2015, se ajusta a derecho. La resolución decidió rechazar la repetición de Dólares seiscientos nueve mil seiscientos cincuenta y seis con 11/100 (U$S 609.656,11) equivalente a pesos dos millones doscientos un mil cuatrocientos sesenta y ocho con 21/100 ($ 2.201.468,21) -tipo de cambio de $3,611- en concepto de derechos de exportación ("D.E.") abonados supuestamente en demasía por la actora. Los derechos pagados corresponden a la Destinación de Exportación a Consumo del Permiso de Embarque ("PE") 09 003 ES02 000020 K/ 09 003 EC08 000032 D. La actora considera que al momento de oficializar la destinación de autos –el 04.03.2009-, la Resolución (ME) N° 394/07, que sustenta normativamente las alícuotas aplicadas, debe descalificarse como inconstitucional por carecer de una ley formal del Congreso que la amparara en su validez. Conforme la actora la Resolución (ME) N° 394/07 recién habría alcanzado validez constitucional y vigencia con la promulgación de la ley 26.732 -BO: 28.12.2011- cuyo art. 2 la ratificó, y esto con efectos a partir del 28.12.2011; la actora funda su posición en la aplicación a la discusión de autos del precedente de la Corte Suprema *"Camaronera Patagónica S.A."* (Fallos: 337:388) del 15.04.2014.

II.- ***Fundamentos de la apelación:*** Que a fs. 10/16 y vta., TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. ("TGS") interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 2019-3-E-AFIP-SDGOAI (SIGEA Nro. 14930-23-2015) por cuanto rechazó el procedimiento de repetición iniciado por la firma para obtener la devolución de U$S 609.656,11 con más sus intereses, por la exportación documentada mediante PE 09 003 EC08

000032 D. Manifiesta que exporta habitualmente hidrocarburos líquidos derivados del gas natural (gas licuado del petróleo o GLP y gasolina natural), tanto por cuenta propia como por cuenta y orden de terceros productores. Indica que documentó ante la Aduana de Bahía Blanca los P.E. ("PE") 09 003 ES02 000020 K/ 09 003 EC08 000032 D, declarando la exportación de "gas natural", mercadería cuya posición arancelaria es NCM 2710.11.49.200D de conformidad con las especificaciones allí detalladas. Señala que al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero se pagaron lo derechos de exportación establecidos por la Resolución (ME) N° 394/07 (**BO: 16.11.07**), que determinó una fórmula de fijación móvil de alícuotas vinculadas al nivel de los precios internacionales en cuanto superen o igualen el valor de referencia allí determinado, disponiendo -en ese sentido- que cuando el precio internacional sea inferior al valor de referencia, se aplicará una alícuota del 45%. Expresa que se le exigió el pago de derechos de exportación a la alícuota del 45%, pago que, en función de la participación de TGS en la operación de exportación (60,98% del producto exportado), representó el importe de u$s 609.656,11 los que fueron oportunamente cancelados. Manifiesta que, posteriormente, solicitó ante el servicio aduanero la devolución de los derechos de exportación abonados por considerarlos ilegítimos y contrarios a la Constitución Nacional ("CN"). Agrega que el servicio aduanero rechazó la devolución solicitada, justificando la imposición de esos derechos, a pesar de la posición sentada por la CSJN en el caso "Camaronera Patagónica". Agrega que no comparte la posición expuesta por la Aduana en relación a aquel precedente y cuestiona parcialmente la resolución en trato, en tanto los derechos exigidos por la aduana no cumplen con el test de constitucionalidad expuesto por la Corte en "Camaronera Patagónica". Concretamente la actora apela parcialmente la resolución que ataca, en tanto los derechos que debieron ser exigidos son del 5% *ad valorem*, conforme los derechos de exportación impuestos mediante Decreto 690/02 (B.O. 02.05.2002) ratificado legislativamente y no a la alícuota del 45 % derivada de la aplicación de la Resolución (ME) N° 394/07, no ratificada por el Congreso. Considera que por la destinación de exportación PE 09 003 EC08 000032 D, que abonó $2.201.468,47 (u$s 609.656,11), debió abonar $ 337.789,09 por lo que corresponde la devolución de $1.863.679,09 (u$s 516.111,71). Al desarrollar su posición la actora resalta que en el caso "Camaronera Patagónica S.A." la Corte declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación impuestos por la Resolución (ME) 11/02, por resultar tal resolución y la norma delegante (leyes 22.415 y 25.561) violatorias del principio de reserva legal del art. 4 de la Constitución y demás normas que instituyen el principio de legalidad en materia tributaria. Subraya que la Corte concluyó que, en materia de derechos de exportación, el art. 755 del Código Aduanero (en adelante, también "CA") y la ley de emergencia económica 25.561, no resultan normas delegantes válidas a los efectos de que el Poder Ejecutivo pueda ejercer una facultad legislativa como la creación o modificación de un impuesto, atento que no establecen "siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata". Solicita que se declare la ilegitimidad de los derechos que fueran exigidos en la operación en trato, en tanto que la Resolución (ME) 394/07 que los impuso no estaba, en aquel entonces, ratificada por una ley del Congreso. Agrega que en el precedente "Camaronera" la Corte limitó la invalidez decretada al período comprendido entre el dictado de la Resolución 11/02 y la ratificación de la delegación legislativa y las normas delegadas que efectuó la ley 25.645 (BO: 09.09.02). Resalta que la Corte señaló que a pesar que una norma es constitucionalmente inválida en su origen -nula de nulidad absoluta e insanable- puede ser luego ratificada por una ley del Congreso, con efectos a partir de esta ratificación. Se refiere a la doctrina de la Corte sobre la ratificación de una norma constitucionalmente inválida. Específicamente entiende que, en materia de derechos de exportación de hidrocarburos, los derechos exigidos a la alícuota resultante de la aplicación de la Resolución (ME) 394/07 resultan ilegítimos, por cuanto no existió una norma del Congreso que así lo ratificara, hasta el dictado de la ley 26.732 (BO: 28.12.11), que en su art. 2 ratifica la mentada resolución. Entiende que, en tal sentido, la Resolución (ME) 394/07 impugnada sólo puede tener vigencia con posterioridad a su ratificación legislativa (ley 26.732, vigente desde el 28.12.11). Indica que en materia de hidrocarburos debe tenerse en cuenta que la ley 25.561 fue prorrogada por la ley 26.217 (BO: 16.01.07) y ésta, luego, por la ley 26.732 (BO: 28.12.11). *Manifiesta que las modificaciones de los derechos de exportación -como las que surgen de la Resolución (ME)*

394/07 (BO: 16.11.07) impugnada en autos- del periodo de tiempo posterior al 16.01.07 (vigencia de la ley 26.217) y anterior al 28.12.11 (vigencia de la ley 26.732) no tuvieron ratificación legislativa, por lo que su exigencia resultó inválida en el marco de la doctrina de la Corte analizada. Señala que la cuantificación de los derechos de exportación dispuesta en el caso de autos por la Resolución (ME) 394/07 (BO: 16.11.07) resulta *inconstitucional*, desde que dicha resolución fijó alícuotas luego del 16.01.07 (fecha de publicación en el Boletín Oficial de la ley 26.217) y con ello no existió una *ley del Congreso* que avalara constitucionalmente tales alícuotas sino hasta la vigencia de la ley 26.732 (el 28.12.11), adquiriendo recién en dicho momento validez constitucional y solamente con efecto futuro. Concluye que los derechos de exportación de Gasolinas dispuestos por el Decreto 310/02, luego modificado por el Decreto 690/02, a la alícuota de del 5%, son los que debieron ser exigidos en el caso (por encontrarse ratificados por la Ley 26.217 con vigencia desde el 16.01.07) y no los derechos resultantes de la aplicación de la Resolución ME N° 394/07 (BO: 16.11.07), por ser una resolución *posterior* a la ley 26.217 y que obtuvo *validación legal* recién con la ley 26.732 (BO: 28.12.11). Advierte que la diferencia entre la alícuota exigida y el 5% que debió exigirse, debe ser restituida con los intereses del art. 811 del CA. Entiende que la aplicación de la doctrina de la Corte en "Camaronera" resulta plenamente aplicable al caso a efectos de declarar la ilegitimidad de los derechos impuestos por la Res. ME N° 394/07, excluyendo la limitación del Tribunal Fiscal contenida en el art. 1164 del CA. Respecto al cómputo de intereses, solicita que se determine una tasa de interés diferencial y superadora de la que prevé la Resolución (MEP) 314/04. Considera que la fijación de dicha tasa de interés (0,5% mensual) resulta irrazonable e injusta. Afirma que los tributos que pagó indebidamente se le devolverán en pesos conforme la doctrina "CENCOSUD" de la Corte Suprema. Agrega que la tasa de interés prevista en la misma norma para las deudas de los contribuyentes aumentó del 2 al 3% en el 2010. Pretende la aplicación de una tasa de interés justa que represente, al menos, la manutención del crédito que se tiene para con el Fisco. Cita jurisprudencia relativa al tema. Entiende que aplicar la tasa de interés del 0,5% mensual no responde a la situación económica actual, ni la de los últimos años y solicita que se aplique la tasa de interés prevista en el art. 794 del C.A. o bien una tasa de interés equivalente a la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA. Ofrece prueba. Solicita se revoque la resolución administrativa en cuanto es materia de apelación, con costas.

III.- *Contestación del traslado:* Que a fs. 26/33 la representación fiscal contesta el traslado del recurso oportunamente conferido. En primer lugar, efectúa la negativa genérica de rigor y menciona brevemente los hechos del caso. Seguidamente refiere a la limitación legal e incompetencia del Tribunal Fiscal para expedirse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras por imperio del art. 1164 del C.A. Se remite a los argumentos vertidos en los Informes Técnicos, Dictámenes y a la Resolución apelada, obrantes en las actuaciones administrativas. Señala que la validez de la norma en cuestión surge de la ley de emergencia pública 25.561. Cita el art. 6 de dicha ley donde se autoriza la creación de "…*un derecho a la exportación de hidrocarburos por el término de cinco años facultándose al Poder Ejecutivo a establecer la alícuota correspondiente…*". Agrega que mediante las leyes 26.204, 26.127, 26.732, el Congreso prorrogó en materia de hidrocarburos la vigencia de la ley de emergencia económica 25.561, así como también las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Nacional para establecer las alícuotas correspondientes, atribuciones que podían ser delegadas en el Ministerio de Economía. Desataca que por facultades delegadas y en función de lo previsto en los art. 748 inc. a) y 749 del CA, la Resolución N° 394/2007 vino a reglamentar la base de valoración de las exportaciones de gas natural. Agrega que los parámetros establecidos en la resolución en trato, encontraron fundamento en la necesidad de no afectar la provisión del fluido y no debilitar las relaciones con los países miembros del Mercosur y sus asociados. Alega ello, teniendo presente que el costo del gas natural destinado a exportación debía guardar relación con el de importación, resultando conveniente adecuar los mecanismos de determinación de los derechos de exportación que gravan los demás hidrocarburos gaseosos conforme las necesidades imperantes y el escenario internacional. Se refiere a la sentencia de la Corte Suprema del 11.12.14 en "Whirlpool Puntana S.A." y en ese

sentido destaca Corte Suprema, en el fallo mencionado, sostuvo que el Tratado de Asunción no prohíbe a los países miembros del MERCOSUR establecer derechos de exportación. Entiende que la interpretación que efectúa la recurrente sobre el fallo "Camaronera Patagónica S.A." es desacertada y no recepta el análisis completo de dicha sentencia. Agrega que la Corte Suprema, en dicho precedente, ha declarado la validez de los derechos de exportación. Señala que los recaudos mínimos del tributo creado sí han sido establecidos y que la normativa que se cita ha tenido una clara política legislativa, convalidada por la Corte en ese mismo precedente. Concluye, finalmente, que la propia recurrente manifiesta que los derechos que se persiguen fueron creados por la Ley 25.561, prorrogados por la Leyes 26.217 y 26.732 y que en dicha normativa se establece la delegación correspondiente. En ese aspecto asevera que el planteo de inconstitucionalidad debe ser rechazado, atento que la Resolución en cuestión constituye un acto dictado por atribuciones conferidas por la ley. Finalmente refiere al monto reclamado y en ese aspecto desconoce la liquidación practicada por la recurrente. Sostiene que los derechos de exportación se expresan en dólares estadounidenses, al solo efecto de enunciar los valores involucrados en una divisa única, pero siempre deben ser abonados en moneda de curso legal conforme lo establecido en el art. 728 del C.A. Cita el fallo de la C.S.J.N "CENCOSUD S.A." de fecha 15.05.14 en apoyo a sus dichos y concluye que en dicho precedente la Corte ordeno la devolución de las sumas cobradas indebidamente en la misma moneda que fueron percibidos. En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares. Acompaña las actuaciones administrativas. Hace reserva de caso federal. Solicita se rechace la apelación intentada y se confirme la resolución aduanera, con expresa imposición de costas a la parte actora.

IV.- ***Proceso en el Tribunal Fiscal****:* Que a fs. 34 se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 39/42 (copia certificada de Nota N° 345/17 de la División Arancel Informático de la DGA). A fs. 45 se declara la clausura del período probatorio. A fs. 48 se elevan los autos a la Sala "E" y se ponen para alegar. A fs. 51/51 vta. obra alegato de la representación fiscal y a fs. 52/53 luce alegato de la actora. Con fecha 03.11.21 se llaman autos a sentencia (IF-2021-106329677-APN-VOCXIII#TFN)

V.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:*** Que a fs. 1/10, de las Actuaciones Administrativas Nro. 14930-23-2015 la actora inicia recurso de repetición de la suma de US$ 609.656,11 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación a consumo PE N° 09 003 ES02 000020 K/ 09 003 EC08 000032 D. A fs. 16 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición, por acreditada la personería invocada y por constituido el domicilio. A fs. 21/24 la Sección División Económico Financiera certifica el pago realizado por la firma de los derechos de exportación vinculados a la destinación PE 09 003 ES02 000020 K/ 09 003 EC08 000032 D mediante la liquidación manual 09003LMAN001468E por u$s 999.728,97 siendo su equivalente a $3.610.021,31, mediante boleta de depósito Nro. 09000PESVE0642616. A fs. 25/26 luce planilla de devolución de derechos de exportación. A fs. 31/37 luce copia de la destinación de exportación SIM ES02 20 K y 09 003 EC08 32 D. A fs. 40/46 obra el Dictamen N° 187/2018 (DV RJU3) donde se recomienda que no correspondería hacer lugar a la devolución intentada en la presente repetición. A fs. 48/50 obra la Resolución 2019-3-E-AFIP-SDGOAI, apelada en autos.

VI.- ***Cuestiones a resolver:*** Conforme el planteo de la actora, corresponde que este tribunal se expida sobre: **(i)** sus facultades para decidir sobre la constitucionalidad de las leyes, normas reglamentarias y actos del estado; **(ii)** su pretensión de que se declare la inconstitucionalidad de la Resolución (MEP) 394/07 durante el período de tiempo que transcurre entre el 17.11.07 y el 28.12.2011 -conforme surgiría, según la actora, de aplicar el fallo de la Corte Suprema "Camaronera Patagónica"-. La representación fiscal se opone a lo primero con fundamento en el art. 1164 del CA que prohíbe al Tribunal Fiscal declarar la inconstitucionalidad de las leyes y

normas reglamentarias; a su vez defiende la constitucionalidad de la Resolución (MEP) 394/07.

El principio de congruencia impone a los jueces y tribunales decidir de conformidad con los hechos y pretensiones deducidas por las partes (arts. 34, inc. 4° y 163, inc. 6° del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Sin embargo, tal limitación -infranqueable en el terreno fáctico- *no rige* en el plano jurídico donde la fundamentación en derecho o las calificaciones jurídicas efectuadas por los litigantes no resultan vinculantes para el juez, a quien le corresponde "decir el derecho" (*iuris dictio*) de conformidad con la atribución *iura curia novit*. Así lo puntualizó la Corte en reiteradas ocasiones (causas "Alegre de Ortiz", Fallos: 333:828; "Calas", Fallos: 329:4372; "Chiappe", Fallos: 326:3050; y "Galera", Fallos: 329:3517). El ejercicio prudencial de tal atribución no configura una alteración del principio de congruencia y no importa un agravio constitucional (Fallos: 329:1787, caso "Peralta").

VII.- ***Inconstitucionalidad del art. 1164 del CA***

Respecto a la prohibición que pesa sobre este tribunal de ejercer el control de constitucionalidad (art. 1164 del CA) me remito a mi voto en el precedente de esta Sala "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación" (Expte. Nº 36.719-A) de fecha 02.12.19, considerandos VII a XIV -posición reiterada en las causas correspondientes a los expedientes 38.337-A, 38.422-A, 39.242-A, 39.154-A, 39.244-A y 39.344-A-. Definimos allí que "*conforme lo dispuesto (…) por los arts. 75 inc. 20, 110 y 116 de la Constitución Nacional, el art. 1 de la ley 15.265, los arts. 89, 149 y 192 primer párrafo de la ley 11.683 (t.o. 1998) y 1171 primer párrafo del Código Aduanero, los fundamentos expuestos (…) y la jurisprudencia de la Corte (…)"* la prohibición contenida en el art. 1164 del CA resulta contraria a la Constitución Nacional. En consecuencia, el Tribunal Fiscal de la Nación goza de las mismas facultades judiciales que poseen los tribunales del Poder Judicial para realizar el control de constitucionalidad.

VIII.- ***Sentido positivo del control de constitucionalidad***

El ejercicio del *control de constitucionalidad* por la rama *judicial* del gobierno, lejos de significar la asunción por los tribunales de una facultad *negativa* respecto del ordenamiento jurídico dictado por el Congreso y el Poder Ejecutivo conlleva, en la gran mayoría de los casos en que debe ejercerse, una función de contenido *positivo* respecto a las funciones de los otros dos poderes del estado. Siendo la más delicada función encomendada a un *tribunal de justicia*, una *declaración de inconstitucionalidad* resulta admisible solamente cuando se erige como la consecuencia ineludible del recto pronunciamiento que el caso requiere (Fallos: 252:238; 260:153), encontrándose sometida a severos requisitos formales y sustanciales. El *control de constitucionalidad* es la *ultima ratio* de la función judicial. Tal expresión (*ultima ratio regum* era la divisa grabada en los cañones de los ejércitos de Luis XIV) usada de modo permanente por nuestra Corte Suprema, no es una *muletilla formal* cuya simple estampa habilita de modo inmediato a una declaración de inconstitucionalidad, privada así de todo *escrutinio jurídico serio de los antecedentes y prueba de la causa, de los argumentos expuestos por las partes, del ordenamiento constitucional y legal aplicable y su historia legislativa, y de la jurisprudencia de la Corte Suprema aplicable al caso concreto*: la expresión *ultima ratio* significa justamente que el magistrado realizó un examen riguroso e integral de la cuestión constitucional planteada, llegando a la conclusión de que el dispositivo impugnado no puede conciliarse con la Ley Fundamental. La expresión *ultima ratio no es* una expresión ritual que, pronunciada, autoriza a los magistrados para, sin solución de continuidad y con *aparente* fundamento constitucional, adaptar el ordenamiento jurídico objetivo a sus ideas y contra las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, usurpando la función *legislativa* de la que los jueces se encuentran, por principio, excluidos.

Desde su primera época, el Máximo Tribunal ha establecido, como guía férrea de *praxis* para los tribunales federales inferiores, que si éstos:

> "(…) *pudieran juzgar el método intrínseco de las leyes y de su justicia en abstracto, saliendo de sus atribuciones -que son* ***ius dicere****, no* ***ius condere****: juzgar sobre las leyes y no juzgar de las leyes- quedarían sobrepuestos al Poder Legislativo, cuyas resoluciones podrían diariamente invalidar a pretexto de que no eran ellas conformes a la justicia, viniendo a tener al fin, contra las disposiciones expresas de la Constitución que integran …la parte más importante en su sanción, que necesitaría obtener en tal caso, la final aprobación de los jueces para adquirir su fuerza obligatoria* (Fallos: 10:427, considerando octavo. Causa LXXXVII: "*Don José Caffarena contra el Banco Argentino del Rosario de Santa Fé, por conversión de billetes*", sentencia del 21 de septiembre de 1871 suscripta por Salvador María del Carril, Francisco Delgado, José Barros Pazos y Marcelino Ugarte).

En consecuencia, la facultad de control de constitucionalidad que posee este tribunal debe ejercerse del modo en que fue secularmente ejercido por la judicatura federal, conforme las reglas de auto-restricción que siempre han imperado, y que reservan la función *final* y *esencial* del control de constitucionalidad a la Corte Suprema (ver considerando XIII del precedente "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación", Expte. Nº 36.719-A, de fecha 02.12.19).

Como corolario de lo anterior el control de constitucionalidad de las leyes y normas reglamentarias que compete a los jueces no se limita a la estrecha función *negativa* de descalificar una norma por lesionar la Ley Fundamental, sino que se extiende *amplia* y *positivamente* a la tarea de interpretar las leyes con fecundo y auténtico sentido constitucional, en tanto la letra o el espíritu de aquéllas lo permitan (Fallos 313:1513, *"Luis Arcenio Peralta y otro v. Nación Argentina (Ministerio de Economía – B.C.R.A.)"*, sentencia del 27.12.1990).

Debe indicarse que, aun si no se hubiera declarado *supra* la inconstitucionalidad del art. 1164 del Código Aduanero, igualmente este tribunal tiene -y tuvo desde siempre, habiéndola ejercido sin hesitaciones desde su creación en el año 1960- competencia *plena* para fundar la constitucionalidad *positiva* de normas tales como la Resolución (MEP) 394/07. Tal función *positiva* constituye también un auténtico *control de constitucionalidad* que nunca estuvo alcanzado por la prohibición restricta -en sentido negativo- del art. 1164 del CA, pues tal norma no puede excluir el sostenimiento fundado, por parte de los magistrados, de la validez constitucional de una ley o norma reglamentaria, tal como sucede en este caso y se fundamentará *infra*.

IX.- ***El precedente "Camaronera Patagónica" de la Corte Suprema***

Se ha requerido de este tribunal que se expida respecto a la constitucionalidad de la Resolución (MEP) 394/07 -BO: 16.11.07- a la luz del fallo de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo" (Fallos: 337:388), dictado el 15.04.2014 (en adelante "Camaronera") y cuyos fundamentos y decisión se pretenden aplicables al juicio de validez constitucional requerido. La parte actora pretende que se fulmine como inconstitucional la Resolución (MEP) 394/07 desde su dictado (BO: 16.11.07) y hasta la fecha de entrada en vigencia de la ley 26.732 (BO: 28.12.11) por la cual el Congreso, en su art. 2, la ratificó nominalmente.

Con la firmeza de la declaración de inconstitucionalidad peticionada, el estado nacional debería devolver a la actora, por la destinación de exportación PE 09 003 ES02 000020 K / 09 003 EC08 000032 D (SIGEA Nro.

14930-23-2015), la suma de U$S 516.111,71 ($1.863.679,09), que representa la diferencia entre los derechos de exportación efectivamente pagados U$S 609.656,11 ($ 2.201.468,47)-conforme la Resolución (MEP) 394/07 -BO: 16.11.07- y los derechos de exportación que surgen de aplicar la alícuota (del 5 %) de la Resolución (MEP) 336/04 -BO: 12.05.04- ratificada por el art. 2 de la ley 26.217 (BO: 16.01.07) y que ascenderían solamente a U$S 93.544 -$ 337.789,09-, todo lo anterior al tipo de cambio histórico de $3,611. Ello, en virtud de que la alícuota del 5 % sería la única válida constitucionalmente –para la actora- respecto de la exportación que origina la discusión de autos al momento de oficializarse (PE 09 003 EC08 000032 D, oficializado 04.03.09), conforme la interpretación de la actora del fallo "Camaronera". Reclama también que la diferencia cuya devolución se pretende -emergente de la aplicación entre la alícuota de la resolución impugnada y la del 5% que debió exigirse- debe ser restituida con los intereses del art. 811 del CA

En consecuencia, debe examinarse el fallo "Camaronera Patagónica". El 15.04.2014 la Corte Suprema confirmó la sentencia de la Cámara Federal de Mar del Plata que había declarado la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la resolución 11/2002 del Ministerio de Economía e Infraestructura, que fijó las alícuotas de derechos de exportación sobre determinadas mercaderías. Del voto mayoritario del fallo "Camaronera" deben destacarse las conclusiones que se exponen *infra* que fijaron la doctrina del Alto Tribunal *para ese caso concreto y bajo el marco de las normas constitucionales y legales que gobernaban los hechos y derecho de la controversia sometida a decisión.*

En el caso "Camaronera" se controvirtió la validez de las alícuotas de derechos de exportación fijadas por el Poder Ejecutivo mediante la Resolución (MEI) 11/2002, que invocó *genéricamente* para establecerlas la delegación de facultades legislativas que habría efectuado el Congreso a favor del PEN, mediante la ley 25.561 y el art. 755 del CA. La Resolución (MEI) 11/2002 tuvo ratificación *a posteriori* -también *genérica*- por parte del Congreso mediante el art. 3 de la ley 25.645 (BO: 09.09.02) que aprobó *toda* la legislación delegada dictada por el PEN hasta ese momento y donde -de modo *determinable*, conforme la mayoría de la Corte- habría estado comprendida dicha resolución. Conforme la sentencia del caso "Camaronera" la Resolución (MEI) 11/2002 resulta inconstitucional por carecer el Poder Ejecutivo de una delegación legislativa *suficiente* conferida por el Congreso que lo habilitara para su dictado; la invalidez constitucional declarada resultó *temporal*, desde la emisión de la resolución por el PEN y hasta su ratificación mediante la ley 25.645, período de tiempo que se extiende entre el 05.03.02 y el 24.08.02. Con posterioridad al 24.08.02 y por haber sido *genéricamente* aprobada por la ley 25.645, la Resolución (MEI) 11/2002 goza de plena validez legal en sentido constitucional. Vale señalar que el referido estándar de validez *prospectiva* -respecto de una norma *tributaria aduanera* constitucionalmente nula- *desde* la ratificación legal posterior que aplica la Corte Suprema *in re* "Camaronera", lejos de ser un estándar novedoso del Alto Tribunal ya lo había aplicado la Corte en un caso anterior respecto de un decreto de necesidad y urgencia (en adelante "DNU") que reguló también *materia tributaria aduanera* –lo que se encuentra vedado de modo absoluto por la Constitución- y que tuvo posterior ratificación legislativa. Se trata del caso "ZOFRACOR S.A. c/ESTADO NACIONAL s/AMPARO" (Fallos 325:2394) sentencia de fecha 20.09.02 suscripta por los doctores Julio S. Nazareno, Eduardo Moliné O'Connor, Augusto César Belluscio, Antonio Boggiano, Guillermo A.F. López, Gustavo A. Bossert y Adolfo Roberto Vázquez, con la *disidencia* de fundamentos del doctor Enrique S. Petracchi que, de modo sustancial, tanto *anticipa* conceptualmente el motivo de su disidencia *in re* "Camaronera" como *remite* a su relevante voto *concurrente in re* "Verrocchi" –Fallos: 322:1726, al que nos referiremos *infra*- (cabe señalar, asimismo, que el estándar de "Zofracor" en materia tributaria *aduanera* regulada de modo inconstitucional por un DNU, había sido ya aplicado respecto de un DNU en materia *impositiva* por la Corte Suprema en el caso de Fallos: 321:366, "Kupchik, Luisa Spak de y Kupchik, Alberto Mario c/ B.C.R.A. y Estado Nacional (M.E.) s/varios", sentencia del 17.03.1998 suscripta por Julio S. Nazareno, Eduardo Moliné O'Connor, Augusto César Belluscio, Antonio Boggiano, Gustavo A. Bossert, Adolfo

Roberto Vázquez; el mismo estándar se aplicó también respecto de un DNU inválido en materia no tributaria -empleo público- por el Dr. Enrique Petracchi en su voto en disidencia, considerando 8, *in re* "Guida Liliana c/Poder Ejecutivo Nacional s/empleo público" (Fallos: 323:1566) sentencia del 02.06.2000 y en cuyo considerando 7° remite también a su voto en "Verrocchi". Esto se destaca porque se ha comentado sobre el fallo "Camaronera" como introduciendo un estándar *novedoso* en la jurisprudencia de la Corte respecto de la invalidez de normas tributarias por defecto del principio de legalidad en su dictado, afirmaciones que se realizan quizás por *falta de adecuada discriminación* de que el fallo "Camaronera" trata sobre normas *delegadas* tributarias dictadas *sin* política legislativa habilitante -como por *regla* lo son los DNU, prohibidos en materia tributaria- olvidando que "Camaronera" *no versa* sobre normas *delegadas* tributarias dictadas *con* política legislativa habilitante, como se verá *infra*).

Hechas tales distinciones, podría afirmarse como síntesis del contenido del fallo "Camaronera" lo siguiente:

a) Los derechos de exportación que legisla el Código Aduanero tienen una indudable naturaleza de impuestos. Les resulta aplicable entonces, para su validez constitucional, el principio de reserva de ley formal. Ello implica, en lo concreto:

(i) la prohibición al Poder Ejecutivo de *establecerlos*, *modificarlos o ampliarlos* a través de un decreto de necesidad y urgencia ("DNU") -esta posición había sido ya definida por la Corte en los casos de Fallos: 318:1154, *"Video Club Dreams v. Instituto Nacional de Cinematografía"* sentencia de fecha 06.06.1995; Fallos: 319:3400, "*La Bellaca S.A.A.C.I.F. y M. v. Dirección General Impositiva*" sentencia de fecha 27.12.1996; Fallos: 321:336 "*Kupchik, Luisa Spak de y Kupchik, Alberto Mario c/B.C.R.A. y Estado Nacional (M.E.) s/varios*" sentencia de fecha 17.03.1998; y Fallos: 325:2394, "*Zofracor S.A. c/Estado Nacional s/amparo*", sentencia de fecha 20.09.2002-

(ii) la prohibición al Poder Ejecutivo de *establecerlos* mediante el mecanismo de delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional;

(iii) la prohibición al Poder Ejecutivo de *legislar o modificar los elementos esenciales del tributo sin una ley delegante* que *habilite* a regular tales elementos esenciales (hecho imponible, alícuota, sujetos alcanzados y exenciones; ver considerando 8º, último párrafo, del fallo "Camaronera") conforme una "clara política legislativa" que guíe el accionar del Poder Ejecutivo, con plazo para su ejercicio -conforme lo dispone el art. 76 de la Constitución Nacional-.

b) El art. 755 del Código Aduanero resultaría insuficiente como norma legal delegante ***general*** *respecto de las alícuotas por no ajustarse al art. 76 de la Constitución Nacional.* El art. 755 del CA debería, como norma delegante, contener un plazo para el ejercicio de las facultades delegadas y delinear una *clara política legislativa* estableciendo -*ejemplifica* la Corte Suprema en su sentencia- baremos mínimos y máximos para las alícuotas. En tal sentido, la referencia del art. 755 del CA "*a las leyes que fueren aplicables*" postula su articulación con las leyes delegantes del art. 76 de la Constitución, conforme en ello con la Exposición del Motivo del mismo CA "*… un régimen de base que habrá de funcionar como supletorio de las disposiciones de coyuntura que al respecto se establecieren.*" (conf. también considerando 17 del voto en disidencia de los Dres. Argibay y Petracchi en "Camaronera").

c) Por lo expuesto en b) *la Corte se abstuvo en "Camaronera" –como de modo continuo lo hizo en su jurisprudencia- de declarar la inconstitucionalidad del art. 755 del CA,* limitándose su decisión a invalidar solamente la norma delegada -la resolución (MEI) 11/02- que había invocado al art. 755, y a la ley 25.561, de modo *genérico* como su fundamento. Tal proceder de la Corte en relación al art. 755 del CA es coherente con su jurisprudencia previa para casos análogos en materia de delegación legislativa respecto de

la inteligencia que corresponde dar a dicha norma (e.g.: "PROPULSORA SIDERÚRGICA S.A.I.C. c/recurso de apelación – A.N.A.", sentencia unánime del 1 de septiembre de 1992, Fallos: 315:1820 que se examinará *infra*).

d) En el ámbito de los derechos de exportación (o importación), resulta admisible que el Congreso delegue en el PEN facultades circunscriptas a ciertos aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, pero siempre que ello se encuentre en el marco de una clara política legislativa con plazo para su ejercicio (considerando 10º cuarto párrafo). Conforme al fallo la invocación *genérica* del CA y de la ley 25.561 que aparece en los considerandos de la Resolución (MEI) 11/02 son *insuficientes* para otorgarle validez constitucional, en tanto tales leyes no establecen una clara política legislativa respecto de la fijación de las alícuotas de derecho de exportación de las que se ocupa la resolución impugnada, ni tampoco fijan un plazo al PEN para el ejercicio de tal facultad delegada. Sin embargo, la Corte se abstuvo de declarar inconstitucionales a las normas *legales* delegantes invocadas por la Resolución (MEI) 11/02, limitándose a declarar inconstitucional la norma delegada dictada en consecuencia de ellas, esto es la propia Resolución (MEI) 11/02 y solamente por el período de tiempo en que careció de ratificación del Congreso (siguiendo el estándar sobre DNU de los referidos precedentes de la CSJN "Zofracor" y "Kupchik").

e) La importante distinción -en relación a la controversia de autos- que realiza el fallo "Camaronera" en su considerando 9º quinto párrafo, dos primeras frases (y que reproducen el voto del Dr. Zaffaroni -considerando 28 tercer párrafo, primera frase- como la disidencia de los Dres. Petracchi y Argibay -considerando 17 tercer párrafo-)- entre: **(1)** la Resolución (MEI) 11/02 que, como norma delegada, invocó de modo genérico la ley 25.561 y el Código Aduanero -como normas delegantes del Congreso en el PEN de la facultad para fijar alícuotas- y, **(2)** el fundamento normativo invocado por la Resolución (MEP) 394/07 aquí impugnada, esto es el art. 6º tercer párrafo de la ley 25.561 que crea el derecho de exportación sobre hidrocarburos de autos que la Corte expresamente coloca al margen de su decisión en "Camaronera".

En relación al alcance temporal de la invalidez declarada, el voto mayoritario realizó una serie de definiciones que provocaron -en lo sustancial- el voto *en disidencia* de los ministros Argibay y Petracchi, quienes consideraron que el voto de la mayoría en "Camaronera" marca un *quiebre* con la jurisprudencia más rigurosa de la Corte en materia de ratificación legislativa de normas tributarias constitucionalmente nulas por ausencia de ley formal -específicamente los casos "Zofracor" y "Kupchik"-. Se señalan tales definiciones a continuación, con algunas aclaraciones *que precisan su correcto alcance*:

a) Con la sanción de las leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135, el Congreso de la Nación aprobó la totalidad de la legislación delegante ***(art. 1)*** *y delegada* ***(art. 3)*** *dictada antes y después de la reforma constitucional del año 1994, prologando así la vida de la cláusula transitoria octava de la reforma del año 1994, praxis del Congreso de la Nación que la Corte Suprema validó en "Camaronera"*. La mencionada aprobación del Congreso abarcó las normas vigentes al momento de la reforma de la Constitución en el año 1994 y se repitió con las leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135 –i.e. **24.08.2006**-. El artículo 3 de todas estas leyes, que era el de la aprobación de la legislación delegada previa -no de la *delegante* que trata el art. 1- no fue incluido ya en la ley **26.519** (B.O.: **24.08.2009**) que carece de un art. 3 como las anteriores leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135: ***pero ello no se debe a*** *una imprevisión del legislador ni mucho menos* (como sugiere la actora a fs. 13 vta. números 21 y 22 del recurso de apelación) *se deriva de allí la invalidez general -por falta de ratificación posterior del Congreso- de* ***todas*** *las normas delegadas dictadas luego de la ley 26.135 (BO: 24.08.06) las que pasarían a ser* ***todas*** *inconstitucionales (así lo afirma sin más la actora en el número 23 de su recurso de apelación, fs. 15 vta.),* ***sino que se debe a que*** *al momento del dictado de la ley 26.519 se encontraba ya promulgada la ley 26.122* (BO: 28.07.06) *con sus procedimientos propios de ratificación de la legislación delegada que, de modo general, se considera*

vigente *aún sin ratificación legal –arts. 17 y 24 de la ley 26.122-:* al respecto ver en el art. 1 de la ley 26.519 -que ratifica las normas delegantes *sine die*- la expresa y directa referencia a la ley 26.122 en su parte final (sus arts. 17 y 24 establecen la vigencia general de las normas delegadas), y la diferencia de este art. 1 con los textos paralelos del art. 1 de las anteriores leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135. En consecuencia, las normas delegadas dictadas en el período de tiempo que transcurre entre la ley 26.135 (BO: 24.08.06) y la ley 26.519 (BO: 24.08.09) así como todas las normas delegadas dictadas con posterioridad a la ley 26.135, lejos de considerarse constitucionalmente nulas o inválidas en el período de tiempo *previo* a su ratificación legislativa (en la aplicación *extensiva* del fallo Camaronera postulada por la actora en el número 23 de su recurso de apelación) se encuentran, en principio, *vigentes* conforme lo establecen los arts. 17 y 24 de la ley 26.122 (BO: 28.07.06) que regula el régimen legal *general* de delegación legislativa, tal como se explicará *infra* en el considerando **XIII** párrafos séptimo a trece.

b) En rigor, el fallo "Camaronera" no parece postular un saneamiento de la norma delegada impugnada -que se declara como padeciendo una nulidad "absoluta e insanable"- sino que las leyes ratificatorias referidas, actúan como nuevas leyes que sancionan nuevas alícuotas –que coinciden con las contenidas en la Resolución (MEI) 11/02- bajo el solemne procedimiento de sanción de leyes previsto en la Constitución Nacional. Se trata de la aplicación del estándar definido por la misma Corte en "ZOFRACOR S.A. c/ESTADO NACIONAL s/AMPARO" (Fallos 325:2394) y "Kupchik, Luisa Spak de y Kupchik, Alberto Mario c/ B.C.R.A. y Estado Nacional (M.E.) s/varios" (Fallos: 321:366) respecto de decretos de necesidad y urgencia constitucionalmente nulos por versar sobre materia tributaria; de allí, el natural efecto *prospectivo* de la ratificación legislativa de las normas delegadas enfatizado en "Camaronera" por la Corte Suprema. Sin embargo, el criterio usado por la Corte Suprema en "Camaronera" para la "ratificación" resulta más laxo que el modo en que se aplicó en "Zofracor" y "Kupchik" como se explicará a continuación.

c) La ratificación legislativa no resulta invalidada, para la mayoría de la Corte, por la falta de identificación particular de cada una de las normas delegadas aprobadas por el Congreso, en tanto el universo que el Poder Legislativo convalidó mediante las leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135 resultaba determinable: En esta última cuestión los doctores Argibay y Petracchi no coinciden con la mayoría exponiendo dos razones, mereciendo especial atención la segunda que exponen: *"(…) dos cosas deben ser señaladas. La primera,* (coincidente con la mayoría) *es que ninguna de las normas citadas podría ser invocada como una ratificación o aprobación retroactiva de la resolución 11/02, puesto que -según lo que se lleva expresado- dicha resolución es inválida desde sus orígenes, y si alguna ratificación cupiese ésta solo podría tener efectos hacia el futuro (ver doctrina de Fallos: 321:366; 323:1566; 325:1418 y 2059). La segunda, (*disidente con la mayoría*) es que debe existir una voluntad legislativa clara y explícita que pueda ser entendida -más allá de las imperfecciones técnicas de su instrumentación- como un aval de los contenidos de la norma que se ratifica (ver Fallos: 321:347; 325:2394, en especial, voto del juez Petracchi) y ello, nítidamente, no ha ocurrido en el caso de la resolución 11/02. En efecto, frente a un universo heterogéneo de normas que ni siquiera son identificadas en forma alguna, la mención del legislador en el sentido de aprobar "la totalidad de la legislación delegada dictada ...", aparece poco propicia para derivar de ella que se ha querido avalar el contenido de la resolución 11/02 (…)".* Se trata, precisamente, de una diferencia notoria entre el caso "Camaronera" y el referido precedente "ZOFRACOR S.A. c/ESTADO NACIONAL s/AMPARO" (Fallos 325:2394) donde la Corte Suprema consideró ratificado con vigencia *prospectiva* un decreto de necesidad y urgencia -el 285/99- que versaba sobre materia tributaria –constitucionalmente prohibida- pero *precisamente* porque la ley de presupuesto que lo ratificó -la 25.237 en su art. 86- identificó de modo nominal y específico al decreto de necesidad y urgencia

285/99 que ratificaba. De tal modo el ministro Petracchi acompañó la sentencia de la mayoría de la Corte en "Zofracor", en el aspecto del "saneamiento" ultra-activo, y lo rechazó en "Camaronera" por el carácter genérico e indeterminado de las normas que convalidaba la ley "ratificatoria". El mismo estándar puede verse en "Kupchik, Luisa Spak de y Kupchik, Alberto Mario c/ B.C.R.A. y Estado Nacional (M.E.) s/varios" (Fallos: 321:366).

Sentadas estas distinciones el fallo "Camaronera" declaró, por mayoría, la invalidez constitucional de la Resolución (MEI) 11/02 durante el lapso temporal comprendido entre el 05.03.02 (fecha en que habría entrado en vigor) y el 24.08.02, momento a partir del cual rige el art 3 de la ley 25.645 que –en el razonamiento de la Corte- ratifica la Resolución (MEI) 11/02 -si bien no la menciona de modo específico- otorgándole a las alícuotas que fija rango *legal*.

En términos conceptuales, relevantes para la decisión de este caso, el *holding* del fallo "Camaronera" finca en establecer que la invocación *genérica* de una ley tributaria *delegante* –en el caso el art. 755 del CA y la ley 25.561- *en las que no puede encontrarse rastro alguno de la voluntad legislativa que aduce la norma tributaria delegada dictada por el PEN*, significa que tal norma *delegada* no es más que legislación *tributaria* dictada autónomamente por el PEN y, por ende, nula de nulidad absoluta e insanable (art. 99 inc. 3 párrafo segundo de la Constitución), pudiendo adquirir *vigencia* y *validez* solamente si resultara adoptada por una ley del Congreso.

Lo expuesto delimita también el marco *temporal* del ordenamiento jurídico general -*la legislación en vigencia hasta el 24.08.2002*- tenido en vista por la Corte Suprema para tomar su decisión *in re* "Camaronera"; ordenamiento jurídico que difiere netamente del ordenamiento jurídico *especial* que rige a la Resolución (MEP) 394/07 -*formado por la ley de emergencia 25.561 y sus leyes de prórroga*- como del ordenamiento jurídico *general* sobre delegación legislativa que regía al momento de dictarse la resolución impugnada en autos: ley 26.122 (B.O. **28.07.06**) que regula, con rango de *ley constitucional*, la materia de la legislación delegada. De la diferencia expuesta deriva también una solución *distinta* para el presente caso a la adoptada por la Corte en el caso "Camaronera Patagónica" cuya aplicación analógica pretende, sin más, la actora.

X.- ***Las normas constitucionales y cuasi-constitucionales sobre delegación legislativa. El precedente "Verrocchi" de la Corte Suprema y la adopción por la reforma del año 1994 del sistema constitucional español***

Por una razón de orden lógico, previo a precisar el marco *legal* en que debe insertarse el juicio de validez de la Resolución (MEP) 394/07, resulta *indispensable* repasar las normas constitucionales que regulan la *delegación* de facultades *legislativas* del Congreso en favor del Poder Ejecutivo. No es posible elaborar un juicio sobre la validez de una norma delegada dictada por el Poder Ejecutivo sin el repaso de los dispositivos *constitucionales* que gobiernan la materia.

El secular *problema* suscitado en nuestra constitución material por los decretos de necesidad y urgencia, el ejercicio por el Poder Ejecutivo de facultades delegadas por el Congreso y la promulgación (o veto) parcial de leyes, llevó a que la cuestión fuera tratada en la Convención reformadora de la Constitución, reunida en Santa Fe en el año 1994. Cualesquiera sean las opiniones de los constituyentes sobre el sentido de la mentada reforma, *en primer lugar,* deben leerse las normas constitucionales que rigen el instituto de la delegación legislativa. Es su letra la que permitirá iluminar de modo correcto la validez de las normas dictadas invocando el amparo de dicho instituto. Son las siguientes:

"**Art. 76.-** Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, *con plazo fijado para su ejercicio y*

dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

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."

"**Art. 99**.- El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

(…)

3. Participa de la formulación 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 de 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 los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso."*

"***Art. 100.-*** *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."*

Disposición 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. (Corresponde al Artículo 76).* (destacado añadido)

Surge de las normas transcriptas que el ejercicio por el PEN de facultades delegadas del Congreso -en lo que resulta la principal *innovación* de la reforma constitucional del año 1994- se encuentra sujeto a prescripciones

legales, además de las constitucionales; esto es lo que surge de la previsión del art. 99 inc. 3 cuarto párrafo *in fine* antes transcripto: tal ley es la ley federal 26.122 **(BO: 28.06.2006)**.

En relación a la Resolución (MEI) 11/02 y su periodo de invalidez constitucional acotado -entre el 05.03.02 y el 24.08.02- no se encontraba aún: **1)** dictada la ley 26.122, que es a la que refiere el art. 99 inciso 3 cuarto párrafo *in fine* de la Constitución; **2)** ni constituida la *Comisión Bicameral Permanente* a la que refieren los arts. 99 -inciso 3 cuarto párrafo- y 100 incisos 12 y 13 de la Carta Magna; el *programa constitucional* se concretó con el dictado de la ley 26.122. *Ello sin perjuicio además* de que la propia Corte, en "Camaronera" (considerando 9º quinto párrafo, dos primeras frases) también diferenciara el régimen *legal particular* de delegación legislativa del derecho de exportación sobre hidrocarburos creado por el art. 6 de la ley 25.561 que, de consuno con sus arts. 1 y 2, enmarca dentro de una *clara política legislativa con plazo para su ejercicio* (conf. art. 76 de la Constitución), coherente con su jurisprudencia tradicional -previa a la reforma del año 1994- sobre la validez de esta clase de delegación legislativa -ver *infra* considerando **XII**-.

Que debe despejarse en este punto que situaciones de marco normativo análogo -por *incompleto*- al que tuvo en mira la Corte para dictar la sentencia del caso "Camaronera", esto es donde aún no regía la ley 26.122, se registraron también –además de los casos "Verrocchi" y "Zofracor" que versan sobre DNU- respecto de las sentencias del Alto Tribunal *in re*: *a)* "SELCRO S.A. v. JEFATURA DE GABINETE" (Fallos 326:4251) referida a una delegación al PEN contenida en el art. 59 de la ley 25.237 de presupuesto del año 2000 (BO: 10.01.2000) por las que el Congreso transfería facultades al Jefe de Gabinete para fijar los valores o, en su caso, las escalas para determinar el importe de dichas tasas, como así también para determinar los procedimientos para su pago y las sanciones a aplicar en caso de incumplimiento y, *b)* "Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c/Estado Nacional -PEN- s/AMPARO LEY 16.986" (Fallos 331:2406) en la que se invalidó la norma delegada -decreto 1204/01 (BO: **27.09.01**)- dictada por el PEN conforme las amplias facultades otorgadas por el Congreso para derogar normas legales hasta el 01.03.02 conferidas por el art. 1.f. de la ley 25.414 (BO: **30.03.01**). En relación a esta última sentencia, pese a referir a un marco normativo anterior a la ley 26.122, ello *no soslaya* la importancia del precedente en cuanto a las directrices constitucionales que sienta sobre delegación legislativa conforme la reforma constitucional del año 1994 -considerandos 9 a 12-.

La *prohibición constitucional al PEN* de dictar disposiciones de carácter legislativo del citado art. 99 segundo párrafo tiene carácter *general*, concordante con el inicio del art. 76 de la Constitución (*"Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo"*); la prohibición comprende entonces tanto a los decretos de necesidad y urgencia ("DNU") como a la legislación delegada (ver Fallos: 331:2406, "Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c/Estado Nacional -PEN- s/AMPARO LEY 16.986", **considerando 9º primer párrafo**). Sin embargo, mientras en el primer supuesto -DNU- es absoluta y contundente la prohibición constitucional a que tales decretos pudieran versar sobre materia tributaria, en la segunda especie de instrumentos (legislación delegante y delegada) no existe tal prohibición expresa en materia tributaria, existiendo una clara *deferencia* del constituyente de 1994 hacia el PEN, *bajo las excepciones o salvedades a la prohibición de delegación legislativa* que fija el art. 76 de la Constitución, las previsiones legales programáticas previstas en la misma Constitución -art. 99 inc. 3 cuarto párrafo *in fine* y art. 100 inc. 12 de la CN- que encontraron su regulación en la ley federal 26.122 (BO: 28.07.06) y la jurisprudencia de la Corte Suprema -previa a 1994- en materia de delegación legislativa tributaria frente al principio de legalidad constitucional.

En relación al *programa constitucional* que se concretó con el dictado de la ley 26.122, cabe traer a colación como *antecedente* el voto concurrente del Dr. Enrique Petracchi *in re* "EZIO DANIEL VERROCCHI v. ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE ADUANAS" (Fallos: 322:1726) -al que también remite en su voto en "ZOFRACOR" (Fallos 325:2394)- que, aún referido a un caso sobre un DNU, ilumina de modo *general* el eventual contenido de esta ley -hoy

la 26.122- cuyo dictado ordena el art. 99 inc. 3 último párrafo *in fine* de la Constitución, comprensivo del supuesto de delegación legislativa de autos -ver también considerando 9 primer a tercer párrafo de Fallos 331:2406, referido en el párrafo anterior-. *In re* "Verrocchi" Petracchi rememora la corrección que el convencional Alasino realizó al convencional Álvarez (conf. Diario de Sesiones de la Convención Nacional Constituyente, Santa Fe-Paraná 1994, Secretaría Parlamentaria, Dirección Publicaciones, Tomo III, pág. 2680). Alasino remarca en ese intercambio que el *régimen adoptado por nuestra Constitución en materia de dictado de disposiciones legales por parte del PEN proviene del sistema constitucional español* -distinto del italiano- *con limitaciones tomadas textualmente de la misma Constitución española* (diario citado, Tomo III, pág. 2687). Petracchi cita en su voto al constitucionalista español Javier Salas que caracteriza al procedimiento de intervención del Congreso -cuando el PEN ejerce facultades legislativas- como *"un procedimiento complejo con dos sub-procedimientos que dan lugar a otros tantos actos que, aunque concatenados, son independientes entre sí"*, y cita luego al convencional Ortiz Pellegrini cuando en el seno de la Convención del '94 expresó que *"en la etapa* ***procedimental*** *(…) podemos distinguir dos* ***subetapas****: la ejecutiva y la legislativa"* (diario citado, Tomo II, pág. 2451). Petracchi concluye que la Constitución exige *imprescindiblemente* y *sin dudas* la "ley especial" mentada en su art. 99 y sostiene en el considerando 12 de su voto:

> "*(…)* ***aquella ley dará solución a una serie de decisivas cuestiones formales y sustanciales*** *-atinentes al 'trámite y los alcances de* ***la intervención del Congreso- que no han merecido definición de los constituyentes, porque estos prefirieron deferirlos a la determinación del Congreso Nacional****. Asuntos como* ***el plazo que tendrán la Cámara de Diputados y Senadores para expedirse****, las mayorías (simples o especiales) requeridas para la aprobación o rechazo del decreto;* ***el significado de eventuales pronunciamientos antagónicos de las cámaras*** *(repárese que en España no interviene el Senado); si el Congreso, en caso de aprobar el decreto, podrá (o no) introducirle modificaciones;* ***los efectos ex tunc o ex nunc de un rechazo****, deberán -entre otros- ser temas previstos y reglados en la ley a la que remite el art. 99, inc. 3º de la Constitución Nacional"* (resaltado añadido). Y agrega: *"Que, consiguientemente,* ***la vía establecida por la Constitución Nacional exige que el Congreso sancione la 'ley especial'*** *que haga operativo el articulado,* ***sin que quepa discutir las bondades del criterio elegido, pues esta Corte sólo debe atender a su significado y consecuencias"*** (resaltado añadido).

Como se verá *infra* en el considerando **XIII**, las cuestiones levantadas por el voto del Dr. Petracchi tendrán solución en la vigente ley federal 26.122 de régimen general de legislación delegada. Asimismo, el dictado de esta ley con la intervención del Congreso *a posteriori* del dictado de la legislación delegada exige ya, por parte de los *tribunales*, un control de constitucionalidad *prudente* de tales normas, frente a aquel control *"reforzado" durante la ausencia de tal ley constitucional*, conforme la expresión *literal* de la Corte Suprema tanto en este precedente "Verrocchi" (considerando 11) como en el precedente "Zofracor" (considerando 6° del voto concurrente de los doctores Belluscio y Bossert, y el referido voto del Dr. Petracchi considerandos 4° y 5°). Ambos fallos son la fuente del estándar de validez aplicado en el fallo "Camaronera" respecto de la Resolución (MEI) 11/02, que predica sobre un período de tiempo –año 2002- en que también se registraba la *ausencia* de la ley especial exigida por el art. 99 inc. 3 último párrafo *in fine* de la Constitución –la hoy vigente 26.122-.

En consecuencia, puede afirmarse que el sistema de legislación delegada instaurado por la reforma constitucional del año 1994 que nos rige se integra con: *a)* las normas constitucionales respectivas (arts. 76, 99

inc. 3, 100 incs. 12 y 13 y la Disposición Transitoria Octava) y, *b)* una ley especial que se integra a aquellas normas constitucionales *por delegación de la autoridad* ***constituyente*** *en el Congreso*. En ese sentido la ley prevista por el art. 99 inc. 3º cuarto párrafo *in fine* de la Constitución posee un *status* de *ley constitucional: en efecto, el Congreso al dictarla cumplió un mandato o cometido de la Convención Constituyente, que asigna a la ley 26.122 un carácter cuasi-constitucional*. Tal *status* debe entenderse como una jerarquización de dicha norma, en sentido *estricto*: no deja de ser una ley federal sometida al control constitucional del Poder Judicial (art. 116 de la Constitución). *Sin embargo*, en tanto ley *integrada* a las normas constitucionales sobre delegación legislativa posee un carácter *rector* sobre las normas delegantes ya existentes -e.g. el art. 755 del Código Aduanero; art. 6 tercer párrafo de la ley 25.561- y las futuras, como sobre la legislación delegada dictada -vigente y futura- por el Poder Ejecutivo. Conforme ello, normas como el art. 755 del Código Aduanero o el art. 6 tercer párrafo de la ley 25.561 se encuentran hoy gobernadas no solamente por la Constitución en sus previsiones sobre delegación legislativa, sino por la Constitución integrada con dicha ley especial 26.122, que regula *el régimen constitucional de delegación legislativa* –su examen se realizará *infra* en el considerando **XIII-**.

El marco normativo que gobierna la presente controversia difiere –*en este primer aspecto central*- del que gobernó el precedente "Camaronera" invocado por la actora, y se encuentra integrado -respecto de la Resolución (MEP) 394/07- por las normas constitucionales antes transcriptas y la ley 26.122 (BO: 28.07.06) que rigen de modo *general* sobre las normas delegantes como las delegadas aplicables; y principalmente –*segundo aspecto central*- por el art. 6 de la ley 25.561 y sus leyes de prórroga y confirmación de normas delegadas (26.217 -BO:16.01.07- y 26.732 -BO:28.12.11-) que la Corte claramente excluyó de los alcances de su decisión en el mismo precedente "Camaronera" (ver considerando 9º quinto párrafo, dos primeras frases; voto concurrente del doctor Zaffaroni -considerando 28 tercer párrafo, primera frase- y disidencia de los doctores *Petracchi* y *Argibay* -considerando 17 tercer párrafo-).

Conforme lo expuesto la ley *general* de legislación delegada 26.122 (BO: 28.07.06) (posterior al marco normativo tenido en cuenta por la Corte Suprema al sentenciar "Camaronera") constituye un régimen de *repristinación constitucional* del art. 755 del Código Aduanero, como del resto de las normas delegantes y delegadas vigentes desde su dictado en el año 2006.

XI.- ***El art. 76 de la Constitución: materias legales cuyo dictado el Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo, su alcance. Las bases de la delegación y el plazo fijado para su ejercicio y caducidad.***

La interpretación del art. 76 de la Constitución en lo relativo a la *materia tributaria* que el Congreso puede delegar en el PEN requiere distinguir las dos especies de instrumentos *legislativos* que puede usar el PEN, los DNU y la legislación delegada: ***a)*** la Constitución resulta *contundente* respecto a que los DNU no pueden versar en ningún caso y bajo ningún alcance sobre materia tributaria; ***b)*** en el caso de la legislación delegante la Constitución es más flexible, autoriza la delegación de facultades legislativas en el PEN que versen sobre *"materias determinadas de administración o de emergencia pública"*. Asume *relevancia dirimente en el texto constitucional* el *control* que el Congreso posee sobre el ejercicio por el PEN de las facultades delegadas por el Congreso tanto respecto de: *a)* la propia ley delegante (*"con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de delegación que el Congreso establezca"*) como *b)* bajo el régimen legal de legislación delegada -ley 26.122- previsto por el art. 99 inciso 3 último párrafo *in fine* de la Constitución Nacional. Se trata, a simple vista, de un sistema de doble control de lo actuado por el PEN, al delegarse la función legislativa -que debe ser, en cuanto a la materia, *constitucionalmente delegable y con plazo*- como en el ejercicio *a posteriori* por el PEN de tales facultades delegadas.

En primer lugar, el carácter amplio de las *"materias determinadas de administración"* del art. 76 no solamente surge del texto *literal* de la norma, sino que ha sido definido en su alcance por doctrina autorizada.

Badeni señala que las materias determinadas de administración comprenden *"cuestiones que constitucionalmente sean de competencia **exclusiva** del Congreso"* (BADENI, Gregorio, *Límites de la delegación legislativa*, LL, diario del 23.08.01, p. 3). Alberto García Lema -relevante convencional del año 1994- precisa que la delegación legislativa consiste en el ejercicio por el PEN de facultades legislativas *exclusivas* del Congreso, *que han sido dejadas abiertas a su arbitrio porque se vinculan a cuestiones de ejecución de difícil o imposible previsión en el marco de una ley*. En ese sentido retoma el concepto tradicional de la jurisprudencia de la Corte de delegación *impropia* que se referirá *infra* en **XI**. Sostiene García Lema: *"Podrían también ejemplificarse las materias de administración o de emergencia pública recurriendo a la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema durante décadas o la legislación dictada al efecto, como lo hace adecuadamente Alberto Bianchi, recordando los casos de edictos de policía, multas administrativas, materia impositiva, tasas portuarias, importación y exportación de mercaderías, expropiación, leyes regulatorias de la economía, de policía, entre muchos otros. (…) la delegación legislativa es particularmente necesaria en cuestiones de naturaleza eminentemente técnicas, complejas, o muy cambiantes en el tiempo"* (GARCIA LEMA, Alberto: *La delegación legislativa*, en AA VV, *La reforma de la Constitución explicada por los miembros de la Comisión de Redacción*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1994, Capítulo IX punto 6). A su vez, de manera específica sostiene este autor en relación a la materia tributaria: *"No podrían ser objeto de delegación aquellas materias en las que el principio de legalidad sea requerido en la Constitución con carácter formal (…); por ejemplo, no correspondería (…) para crear nuevos impuestos u otras contribuciones (art. 4º), aunque esta afirmación se encuentre sometida a salvedades que luego se tratan (…).",* aclarando entonces *"(…) Para Gregorio Badeni, correspondería excluir toda materia prohibida por los decretos de necesidad y urgencia. No comparto esta última opinión, porque los decretos delegados se diferencian de los decretos de necesidad y urgencia en que en el primer caso media una previa intervención del Congreso, que al conceder la delegación al Ejecutivo debe fijar el **intelligible standard**, situación que no existe para el segundo tipo de decretos. Así no cabe excluir a priori la posibilidad de las delegaciones legislativas existentes en las denominadas leyes penales en blanco, **o las que permiten al Poder Ejecutivo modificar alícuotas de impuestos así como aranceles de importación o exportación, siempre que la política legislativa se encuentre prefijada en las necesarias bases de la delegación"*** (GARCIA LEMA, Alberto, *La delegación legislativa y la cláusula transitoria octava*, ED, t. 182. p. 1825, V, tercer y cuarto párrafo). Lo expuesto guarda completa coincidencia con la definición de la Corte en el considerando 10º cuarto párrafo del precedente "Camaronera".

En segundo lugar, la delegación también puede tener lugar en situaciones de *emergencia* pública. En este supuesto, para mantener la interpretación unívoca de la Constitución, debe contenerse en el límite material antes indicado respecto de las "*materias determinadas de administración*": así podría autorizarse en el marco de una emergencia pública la fijación de alícuotas de derechos de exportación o importación, pero no puede delegarse, ni siquiera en el marco de una emergencia pública declarada por el Congreso, la creación de impuestos por el PEN. La calificación de una situación como "de emergencia pública" viene dada por la ley delegante y -como en la delegación en *materias determinadas de administración*- la ley de *emergencia* debe contener una *clara política legislativa* (las bases de la delegación) y el *plazo para el ejercicio de tales facultades delegadas*, conforme lo exige el art. 76 de la Constitución.

No resulta contrario al diseño constitucional -por caber dentro de las *materias determinadas de administración* o realizarse en el marco de una *emergencia pública*- que el Congreso delegue en PEN la facultad de legislar algunos elementos de los tributos creados por el Congreso (e.g.: las alícuotas de los derechos de exportación) siempre que ello se enmarque bajo una *clara política legislativa* con *plazo para su ejercicio*.

En tal sentido los defectos planteados por la Corte respecto al art. 755 del CA en el caso "Camaronera" por falta -en el caso de la Resolución (MEI) 11/02- de una ley delegante complementaria *suficiente* conforme el art.

76 de la Constitución (considerando 9º párrafos sexto y séptimo) se *contraponen* a las finalidades económicas inherentes a la aplicación del mentado art. 755 cuando éste cuenta con una norma delegante complementaria suficiente (considerando 10º de "Camaronera"), como se *contrapone* también al marco de una *emergencia* declarada por el Congreso creando un tributo y facultando -*luego*- al PEN a establecer las alícuotas del derecho de exportación. Así ocurrió con los arts. 1, 2 y 6 de la ley 25.561, y lo advierte el considerando 9 quinto párrafo dos primeras frases del fallo "Camaronera"; y ocurrió recientemente, con la ley de emergencia 27.541 (BO: 23.12.19) arts. 1, 2 y, en relación a los derechos de exportación, su Título V arts. 52 a 54, estableciendo baremos máximos. En el caso del art. 755 del CA la *variedad* de situaciones legales *posibles* vinculables a dicha norma fue *suficiente* para que la Corte se abstuviera de declarar su inconstitucionalidad en "Camaronera": el último párrafo del considerando 10º de "Camaronera" concluye ratificando lo decidido en el considerando 9º haciendo hincapié en que el aspecto cuantitativo del tributo -la alícuota- no podía quedar *"completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo"* al no existir "bases claras de delegación" -*clara política legislativa*- del Congreso, sin avanzar con la declaración de inconstitucionalidad del mismo art. 755 del CA que puede ser complementado por otras normas legales como indica su encabezado*: "las leyes que fueran aplicables"*- limitándose la Corte *de modo estricto* a invalidar la Resolución *delegada* (MEI) 11/02 (la misma inteligencia sobre el art. 755 del CA puede verse en el precedente "GALLO LLORENTE, EDUARDO c/ESTADO NACIONAL – MINISTERIO DE ECONOMÍA" sentencia de fecha 23.11.08 de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, voto de la Dra. Marta Herrera, considerandos XII y XIII y en el referido de la Corte Suprema "PROPULSORA SIDERÚRGICA S.A.I.C. c/recurso de apelación – A.N.A.", sentencia unánime del 01.09.1992, Fallos: 315:1820; en el mismo sentido respecto del art. 755 del CA con remisión al fallo "Gallo Llorente" ver "GROBOCAPATEL HERMANOS S.A. c/ EN-M° ECONOMÍA-RESOL 125/08 126/08 Y 141/08 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" sentencia de fecha 14.11.13 de la Sala IV de la misma Cámara Federal).

Conforme lo expuesto no puede considerarse violatorio *per se* del art. 76 de la Constitución que el Congreso delegue en el Poder Ejecutivo la facultad de fijar el aspecto cuantitativo de los derechos de exportación -e.g. alícuotas- cuya regulación legal sustancial se encuentra en el Código Aduanero, siempre que ello se ajuste a las previsiones *literales* del art. 76 de la Constitución. Los requisitos del art. 76 de la Constitución -*clara política legislativa, plazo para su ejercicio*- propenden también a una *intervención específica* (art. 99 inc. 3 último párrafo) del Congreso que, actualmente, bajo la ley 26.122 se concreta de modo *previo* y *a posteriori*, en línea con el sistema constitucional español -ver *supra* considerando **X** séptimo, voto del Dr. Petracchi en "Verrocchi"-.

No resulta correcto realizar una lectura *aislada* del art. 76 de la Constitución respecto del art. 99 inc. 3 último párrafo *in fine* de la misma Carta Magna y la ley que allí se prevé, regulando la intervención del Congreso. Ambas normas constitucionales se encuentran *relacionadas* pues tal ley constitucional –hoy la 26.122- es la ley *general* por la cual *el titular constitucional de la potestad legislativa (tributaria)* -el *Congreso*- estableció su "intervención" respecto del uso por el PEN de las facultades legislativas que le delegue (ver *supra* en el considerando **X** séptimo párrafo la cita del voto del doctor Petracchi *in re* "EZIO DANIEL VERROCCHI v. ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE ADUANAS", Fallos: 322:1726, así como la referencia a la ausencia de esta ley en el considerando 11 de la mayoría; en el mismo sentido el voto concurrente de los doctores Belluscio y Bossert en "Zofracor" Fallos: 325:2394). La ley 26.122 funciona como una verdadera *repristinación* del art. 755 del CA como del resto de las normas delegantes de la legislación federal –e.g. el art. 6 de la ley 25.561- a las que *rige* de modo inescindible, operando un desarrollo *material* de la Constitución que no puede ignorarse por los jueces al decidir los casos de delegación sometidos a su juzgamiento. En el sentido apuntado, el art. 76 de la Constitución que establece las condiciones que deben cumplir las normas delegantes (*"con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca"*) se integra con la ley 26.122 como régimen legal *general* para las normas delegadas consistente con tales mandas constitucionales.

Que, como conclusión, cabe asentar de modo *general* que el art. 76 de la Constitución Nacional regula la modalidad de la delegación legislativa que puede realizar el Congreso estableciendo, en su estricta *literalidad*, que la delegación de sus facultades legislativas en el PEN se encuentra admitida, alternativa o conjuntamente, en los siguientes supuestos: a) "*materias determinadas de administración"* y b) "*emergencia pública"*; *en ambos*

casos la mentada delegación, para su conformidad con la Constitución, deberá: **(i)** tener un plazo fijado para su ejercicio y, **(ii)** conformarse con las bases de la delegación que el Congreso establezca: esto es responder a una *clara política legislativa*. *De modo general*, la delegación del Congreso de sus facultades para fijar las alícuotas de derechos de exportación o importación en el PEN se considera una de las materias constitucionales delegables por el Congreso, *siempre* que ley delegante se ajuste a los puntos **(i)** y **(ii)** antes enunciados.

XII.- ***La jurisprudencia de la Corte previa a la reforma constitucional del año 1994. Armonía con la reforma y la ley 26.122***

Corresponde recordar la jurisprudencia *tradicional* del Alto Tribunal en materia de delegación legislativa. Ello guarda conformidad con la pauta interpretativa del nuevo art. 76 de la Constitución Nacional que el convencional García Lema -refiriendo a la opinión de Alberto Bianchi- considera plenamente válida (ver *supra* considerando **XI** segundo párrafo; para el repaso de esta jurisprudencia se siguen los trabajos fundamentales sobre la materia: el *magistral* de Alberto BIANCHI: *La delegación legislativa*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma/CUDES, Buenos Aires, 1990; y el *tratado* de SANTIAGO Alfonso, y THURY CORNEJO, Valentín: *Tratado sobre la delegación legislativa*, Ábaco, Buenos Aires, 2003, Capítulos II -B-).

En los precedentes de nuestro Alto Tribunal, con fundamento en una tradicional jurisprudencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos (ver considerandos 9 a 12 del precedente de Fallos: 331:2406, "Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c/Estado Nacional -PEN- s/AMPARO LEY 16.986") *siempre* se aceptó la posibilidad de que se le confiriera cierta autoridad al poder administrador a fin de reglar los "pormenores y detalles" para poner en ejecución una ley, y exigió para su validez la existencia de una *clara política legislativa* a la que debía ajustarse la autoridad delegada. A partir del caso "Delfino" -Fallos: 148:430- la Corte acuñó el *standard* de que existe una distinción fundamental entre la delegación para hacer la ley (delegación *propia*) y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla (delegación *impropia*), ya dictada por el Congreso (sentencia del 20.06.1927 donde la Corte señala: "*(…) No existe delegación sino cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona descargándola sobre ella. Existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar los pormenores para la ejecución de aquella. Lo primero no puede hacerse. Lo segundo no está prohibido*"). Lo primero –*delegación para hacer la ley*- no puede hacerse, lo segundo –*delegación para completar y ejecutar la voluntad de la ley*- es admitido aun en aquellos países, como los Estado Unidos, en que el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución. En tal sentido resulta pertinente señalar que el *standard* de la llamada delegación *impropia* nuestra Corte lo adopta de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Estados Unidos, pero lo hace con fundamento en el poder de reglamentación que nuestra Constitución confiere al Poder Ejecutivo en su art. 86 inc. 2 (art. 99, inc. 2°, en el texto actual), norma que no tiene semejanza en el texto constitucional norteamericano. La doble función del art. 86 inc. 2 de la Constitución -hoy 99 inc. 2- como norma habilitante para el Poder Ejecutivo para dictar decretos reglamentarios o ejecutorios -por un lado- y ejercer las facultades legislativas delegadas por el Congreso -por el otro- fue reconocida por la Corte *in re* "The American Rubber Co. S.R.L s/infracción decreto-ley 19.982" (Fallos: 298:609, 01.09.1977, considerando cuarto).

Conforme lo expuesto, la reforma del año 1994 *añadió a la función delegada del art. 99 inc. 2 requisitos adicionales para su ejercicio constitucionalmente válido*. Tales requisitos son los que se encuentran en los "nuevos" arts. 76, 99 inc. 3 párrafos primero, segundo y cuarto, 100 incs. 12 y 13 y la disposición transitoria octava. Cualquier interpretación administrativa o judicial que soslaye tales normas, no resulta más que una inteligencia para-constitucional, viciada de manifiesta arbitrariedad por prescindencia inexcusable de los textos constitucionales aplicables, como de la jurisprudencia de la Corte, previa y posterior al año 1994. Tal jurisprudencia ha interpretado la doble función del art. 99 inc. 2, debiendo quedar la función delegada sometida a las nuevas condiciones que surgen del texto positivo de la Carta Magna.

No puede soslayarse en esta materia, por su proyección sobre nuestro sistema, la evolución de la jurisprudencia de la Suprema Corte norteamericana. Debe notarse que tres de los casos históricamente relevantes de esa jurisprudencia versaron sobre *tarifas* (derechos aduaneros) regladas por el Presidente en ejercicio de facultades delegadas por el Congreso: son los casos *"Field Vs. Clark"* (144 U.S. 649 -**1892**- la opinión de la Corte fue expuesta por el Juez John Marshall Harlan), *"J.W. Hampton, Jr., & Company v. United States"* (276 U.S. 394 -**1928**-) y "*Norgewian Nitrogen Products Co. v. United States*" (288 U.S. 294 -**1933**-). Para su examen en detalle, como para el examen general de la delegación legislativa en la jurisprudencia de la Suprema Corte de USA, remitimos a nuestro voto en "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación" (Expte. 36.719-A, considerando XIX). Siguiendo la jurisprudencia norteamericana, en nuestro medio el control del ejercicio de la delegación se convertiría en una cuestión *que resultó juzgada, por la Corte, en cada caso*, como lo ponen de relieve los fallos *in re* "Mouviel" -Fallos: 237:636-; "Prattico c/ Basso" -Fallos: 246:345-; "Luis Domínguez" -Fallos: 280:25- y "Cocchia" -Fallos: 316:2624-. *Ello se repite en el caso sometido aquí a juzgamiento*. En los precedentes referidos la Corte estableció, siguiendo el estándar de la Suprema Corte de USA, que no pueden considerarse inválidas las delegaciones por el Congreso al PEN siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida por el legislador. Así convalidó la llamada *delegación impropia* la cual se verifica cuando el Congreso dicta una ley que tiene marcos o estándares generales, que define una *clara política legislativa*, y *habilita* al ejecutivo -u otro órgano de la administración- para integrarla o completarla; es más la jurisprudencia tradicional del Alto Tribunal ha configurado tal intervención complementaria del PEN como un verdadero *mandato* -más que una *habilitación*- impartido por el Congreso al PEN, y que el PEN *debe cumplir*, en uso de sus facultades ordinarias de reglamentación del art. 99 inc. 2 de la Constitución (Fallos: 155:182; 171:293; 156:81; 175:311; 185:12; 190:417; 191:197; 252:171; 280:25; 300:271; 304:1900; 315:908, entre otros).

Este criterio, originariamente ajeno al ámbito *tributario*, fue admitido por la Corte en sus precedentes de delegación referidos a derechos aduaneros. Lo hizo en atención a la complejidad técnica, la naturaleza variable y la necesidad de respuestas rápidas que impone el comercio internacional, *que conlleva la inconveniencia de que sus problemas queden sometidos a las dilaciones propias del trámite parlamentario*. También en estos casos la jurisprudencia *se ha ceñido a las particularidades que cada ley presentaba para examinar en forma pormenorizada si, en efecto, existía una política legislativa "claramente establecida" en la que pudiera sustentarse la delegación*, según resulta de los precedentes "Laboratorios Anodia" -Fallos: 270:42-; "Conevial" -Fallos: 310:2193- y "Propulsora Siderúrgica" -Fallos: 315:1820-. Para su examen remitimos a nuestro voto en "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación" (Expte. 36.719-A), considerando XIX.

Vale destacar que la Corte, en su jurisprudencia previa al año 1994 referida a materia tributaria aduanera, solamente convalidó retroactivamente el ejercicio de facultades delegadas del PEN cuando existía una clara política legislativa previa. En el caso paradigmático de Fallos 270:42 "Laboratorios Anodia S.A. c/Gobierno de la Nación s/repetición" de fecha 12.02.1968, considerandos 10º, 11º y 12º, la Corte convalidó *retroactivamente* el ejercicio de las facultades delegada en el PEN afirmando "*que demuestra con creces que el Poder Legislativo aprobó la política arancelaria que siguió el Poder Ejecutivo* ***en ejecución de las facultades que se le confirieran*** " coronando el fallo en el considerando 13º con la referencia expresa a los tres precedentes de la Suprema Corte de USA orientados en el mismo sentido (los referidos *supra* "*Field v. Clark*" -143 US 649, del año **1892**; "*J.W. Hampton Jr. & Co. v. United States*" -276 US 394, del año **1928**; y "*Norgewian Nitrogen Products Co. v. United States*" -288 US 294, del año **1933**, con cita del *Justice* Cardozo).

En definitiva, la jurisprudencia *tradicional* de la Corte, en armonía con el precedente "Camaronera", ofrece tres estándares claros: **1)** en nada impide, por el contrario *autoriza*, que se deje librado al PEN la posibilidad de *adaptar* el *quantum* de los derechos de exportación o importación mediante la fijación de las alícuotas; **2)** tal

autorización solamente es válida en cuanto se otorgue dentro de una *clara política legislativa -estándar inteligible, que puede estar determinado por una emergencia- predeterminada* por la ley, *que se adecua en su faz de ejercicio delegado al concepto de pormenores y detalles en los términos de la jurisprudencia tradicional*. Lo anterior se expresa constitucionalmente como un mandato del Congreso que el PEN cumple mediante el ejercicio de sus facultades de reglamentación del art. 99 inc. 2 de la Constitución, que en tales casos son *materialmente legales*; **3)** el control de constitucionalidad por los jueces del ejercicio por el PEN de tales facultades delegadas debe ser *prudente* y puede incluso estar *impedido* en determinados casos, máxime cuando la norma delegada concreta se inserta claramente dentro de un "bloque de legalidad", en el marco de una *emergencia* que expresa una política legislativa del Congreso que le da origen, aprobando el mismo Congreso de modo específico las normas delegadas dictadas por el PEN en ejercicio del mandato que recibió.

La reforma constitucional del año 1994 y la posterior ley 26.122 sobre delegación legislativa, modificaron el sistema del modo que se ilustró *supra* en los considerandos **X** y **XI**. En ese sentido, el punto **1**) anterior -conforme considerando **XI**- permanece idéntico antes y después de la reforma del año 1994; sin embargo al punto **2)** del párrafo anterior se ha agregado el *plazo* que debe tener la delegación pero, *a la vez*, por el punto **3)** se ha *modificado* el sistema constitucional en relación a la intervención del Congreso cuya regulación se difiere a una ley federal –hoy la 26.122-: el sistema constitucional no se centra ya exclusivamente en la *predeterminación* de la ley delegante -que debe inexcusablemente cumplir con lo establecido por el art. 76 de la Constitución-, sino en una intervención *integral* del Congreso, tanto *previa* como *a posteriori* del ejercicio de la facultad delegada por parte del PEN.

Cualquiera fuera la opinión que pueda tenerse sobre el sistema descripto, lo cierto es que: **(i)** la jurisprudencia de la Corte *previa* a la reforma constitucional del año 1994; **(ii)** la reforma de la Constitución del año 1994 en materia de delegación legislativa conforme su fuente -la Constitución española de 1978- y en lo que establece programáticamente el art. 99 inc. 3 cuarto párrafo *in fine*; **(iii)** la sanción de la ley 26.122 consecuencia de lo anterior -ver infra considerando **XIII**-, llevan a dejar de lado cualquier objeción al respecto. La voluntad del constituyente y el sistema constitucional reformado del año 1994 se decantan en dicha posición.

XIII.- ***La ley 26.122 del 26 de julio de 2006: el régimen legal de la delegación legislativa***

Visto el marco de normas constitucionales aplicables en autos -más amplio que el que gobernaba los hechos del fallo "Camaronera"- y la jurisprudencia de la Corte que lo ilumina, corresponde ocuparse ahora de la ley 26.122, sancionada el 26.07.06 y que establece el *régimen legal de los decretos de necesidad y urgencia, de delegación legislativa, y de promulgación parcial de leyes*, creando además la *Comisión Bicameral Permanente.*

La ley federal 26.122 se publicó en el Boletín Oficial el 28.07.06 encontrándose vigente desde el **06.08.06** -conf. art. 2 del Código Civil-. Sobre esta ley debe destacarse su rango de verdadera ley *constitucional* o *integrada* a la Constitución –rango diferenciado al de la generalidad de las leyes federales o de las normas nacionales de derecho común del art. 75 inc. 12- pues *complementa* a determinadas normas constitucionales -arts. 76, 99 inc. 3, 100 inc. 12 y 13 y Disposición transitoria Octava, transcriptas *supra* en el considerando **X**-. La ley 26.122 *cumple un mandato dado por la Convención Constituyente del año 1994 al Congreso* para *completar* -según el criterio del Congreso, no exento igualmente del control de constitucionalidad- *la obra de la reforma constitucional en relación al ejercicio de facultades legislativas por parte del Poder Ejecutivo*.

El art. 1 de la ley 26.122 delimita su ámbito de aplicación, precisando que comprende la *intervención* del Congreso respecto de los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa. Estas normas delegadas comprenden aquellas -como la impugnada en autos- donde el Poder Ejecutivo subdelegó *legalmente* el

ejercicio de su potestad delegada en alguno de sus departamentos de gobierno (*ley de Ministerios -t.o. decreto 438/92- y sus modificaciones, art. 2 inciso d), apartado 5) del decreto 101 del 16.01.85; para el caso ver también el art. 1 de la ley 26.217 -BO: 16.01.07- bajo cuya habilitación se dictó la resolución impugnada en autos*). El art. 2 de la ley 26.122 establece que la Comisión Bicameral Permanente tiene competencia para pronunciarse respecto de los decretos dictados *"b) por delegación legislativa"*.

El Capítulo II de la ley 26.122 trata la delegación legislativa. Su art. 11 establece que *"las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación por el Poder Ejecutivo"* y el art. 12 dispone 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"*. El art. 13 regula el dictamen que debe emitir la Comisión Bicameral Permanente -estableciendo que debe expedirse sobre la validez o invalidez de la legislación delegada- y elevarlo al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento; el dictamen debe pronunciarse expresamente sobre la procedencia formal y la adecuación a la materia y a las bases de la delegación y al plazo fijado para su ejercicio. La *Comisión Bicameral Permanente debe abocarse de oficio al tratamiento del decreto delegado* -si el Jefe de Gabinete no se lo somete a consideración- dentro del plazo de diez (10) días dispuesto por el art. 12 de la ley 26.122 (*conf.* art. 18 de la ley 26.122); la Comisión debe elaborar su dictamen dentro de los diez días desde su remisión por el Jefe de Gabinete o, desde que se haya abocado a su tratamiento (art. 19 de la ley 26.122). El art. 20 de la ley 26.122 establece que, si venciera el plazo de diez días hábiles que tiene la Comisión Bicameral Permanente para dictaminar sobre la legislación delegada, *las Cámaras del Congreso deben abocarse de oficio a su tratamiento expreso e inmediato*, de conformidad con lo establecido por el art. 99 inc. 3 y 82 de la Constitución Nacional. El art. 21 establece que la Comisión Bicameral elevará al plenario de ambas Cámaras del Congreso su dictamen debiendo estas darle inmediato y expreso tratamiento -conf. párrafo anterior-. El art. 22 establece que las Cámaras se pronunciarán respecto de la aprobación o rechazo de las normas delegadas mediante sendas resoluciones. El rechazo o aprobación de la legislación delegada debe ser expreso, conforme el art. 82 de la Constitución. Cada Cámara comunicará a la otra su pronunciamiento de forma inmediata.

Así, conforme lo reseñado en los párrafos anteriores, *entre el dictado de la legislación delegada y su remisión por el Jefe de Gabinete y expreso tratamiento por la Comisión Bicameral Permanente y las Cámaras del Congreso para su aprobación o rechazo, y conforme el sistema de abocamiento de oficio que surge de ley 26.122, no deberían transcurrir más de unos meses desde el dictado de la norma delegada por el PEN y su tratamiento por las cámaras del Congreso -arts. 18 y 19 de la ley 26.122-. El sistema constitucional, en su regulación por la ley 26.122, establece un mecanismo de intervención del Congreso –de aprobación o rechazo- a posteriori del dictado de las normas delegadas por el PEN.* De ese modo, el art. 76 de la Constitución que establece la formalidad que debe revestir la legislación delegante por parte del Congreso, tiene ahora una contrapartida en la regulación constitucional de la *ulterior intervención del mismo Congreso* prevista programáticamente en el art. 99 inc. 3 último párrafo *in fine* mediante la ley allí prevista.

El art. 17 de la ley 26.122 establece asertivamente que las normas delegadas tienen plena vigencia desde su dictado, bajo el art. 2º del Código Civil (texto conforme la ley 340 del 29.09.1869, reformado por la ley 16.504 -BO: 03.11.64-). *La norma que resulta la fundamental del régimen -junto al art. 17-* es el art. 24 que establece que *solamente el rechazo por ambas Cámaras del Congreso de las normas delegadas* implica su derogación, y ello *de acuerdo a lo que establece el art. 2º del Código Civil*, quedando a salvo los derechos adquiridos durante la vigencia de la norma delegada (en este punto cabe señalar que el art. 2º al que refiere la intención del legislador de la ley 26.122 era la norma vigente en ese momento y pertenece al *derogado* Código Civil. Esta norma mantiene supervivencia en este régimen especial de la ley 26.122 por expresa disposición del legislador que la integró como parte del régimen especial *-generalia specialibus non derogant-* de modo independiente al Código Civil, sustituido años después por la ley 26.994 -BO: 01.10.14, vigencia desde el 01.08.15-). El art. 2 del Código Civil (conforme texto de la ley 340 del 29 de septiembre de 1869, reformado por la ley 16.504 -BO: 03.11.64-) al que refiere el art. 24 de la ley 26.122 establece: *"Las leyes no son obligatorias sino después de*

su publicación y desde el día que determinen. Si no designan tiempo, serán obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial"

Resulta claro del régimen ilustrado que: **(i)** las normas dictadas por el Poder Ejecutivo en ejercicio de potestades delegadas por el Congreso -como lo es la Resolución (MEP) 394/07- tienen vigencia desde su dictado -art. 17 de la ley 26.122-; **(ii)** tales normas delegadas solamente puede ser derogadas -y perder así su vigencia *con efecto prospectivo*- conforme el régimen establecido por la ley 26.122, es decir mediante el rechazo expreso de cada una de las Cámaras del Congreso -en los términos del art. 82 de la Constitución- que deben expresarse *positivamente* (el silencio no tiene efecto derogatorio) mediante dos resoluciones que deben publicarse en el Boletín Oficial; **(iii)** *a contrario sensu*, la ausencia de tal rechazo *expreso* por ambas Cámaras -en los términos del art. 82 de la Constitución- implica que la norma delegada dictada por el Poder Ejecutivo *continúa vigente* conforme lo indicado *supra* en **(i)** -art. 17 de la ley 26.122-; **(iv)** coherentemente, el rechazo expreso de solamente una de las Cámaras del Congreso en los términos del art. 82 de la Constitución, no resulta suficiente para privar de *vigencia* a la norma delegada conforme lo indicado *supra* en **(i)** y **(ii)**; **(v)** rechazada la norma por resoluciones de *ambas* Cámaras del Congreso, ello implica su derogación, en los términos del artículo 2 del Código Civil (conforme texto de la ley 340 del 29 de septiembre de 1869, reformado por la ley 16.504 -BO: 03.11.64-), *es decir que la norma delegada conserva su vigencia hasta el momento de su derogación mediante las dos resoluciones de rechazo de ambas Cámaras del Congreso* (conf. art. 24 de la ley 26.122): los efectos de tal derogación de las normas delegadas operan de modo temporalmente prospectivo, "*después de su publicación y desde el día que determinen. Si no designan tiempo, serán obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial"* (art. 2 del Código Civil).

En síntesis, el sistema constitucional vigente respecto de legislación delegada -conf. arts. 17 y 24 de la ley 26.122- establece de modo claro la vigencia de la legislación dictada por el Poder Ejecutivo Nacional ("PEN") *ad referendum* de la intervención constitucional del Congreso, y que el rechazo de la legislación delegada por el Congreso implica su derogación con efecto *prospectivo*, quedando salvada su vigencia en el interín desde su dictado por el PEN. Ello, por supuesto, no sería óbice para que el Congreso, sin perjuicio de la salvedad establecida por el segundo párrafo del art. 76 de la Constitución, pudiera abrogar tales normas delegadas dándole *expreso* efecto retroactivo a la derogación *expresa* de *ambas* Cámaras, pues siempre se trata del ejercicio de facultades constitucionales legislativas propias del Congreso.

Que, finalmente, deben señalarse tres aspectos adicionales relevantes para cuestiones tributarias aduaneras como la debatida en autos:

a) Las disposiciones de la ley federal 26.122 que establecen un proceso *especial* de intervención del Congreso para aprobar o rechazar la legislación delegada, nunca puede ser óbice o impedir una intervención del Congreso con el mismo objeto, pero haciéndolo bajo las previsiones de la Constitución para la solemne sanción de las leyes (arts. 77 a 84 de la Constitución Nacional). Tal *intervención* no cambia el *gobierno* que sobre la legislación delegada tienen los arts. 17 y 24 de la ley 26.122 en cuanto a su vigencia inmediata y obligatoria desde su dictado, más cuando tales leyes ratificatorias –e.g. la 26.732 (BO: 28.12.11) en su art. 2 que ratifica la Resolución (MEP) 394/07 impugnada en autos- traslucen una voluntad inequívoca del Congreso de ratificación con efecto *retroactivo*, en línea con la misma voluntad *general* del Congreso expresada en los arts. 17 y 24 de la ley 26.122 *para toda la legislación delegada dictada por el PEN.*

b) El sistema de la ley federal 26.122 de: **(i)** *abocamiento de oficio* de la Comisión Bicameral Permanente y las Cámaras del Congreso para la aprobación o rechazo *a posteriori* de dictada la legislación delegada,

dentro de un *plazo* mediato (meses) de *tiempo*, *sumado* a **(ii)** la vigencia *inmediata* de la misma legislación delegada dictada por el PEN conforme los arts. 17 y 24 de la ley 26.122, es relevante para la materia *tributaria aduanera* en lo que hace a la fijación de alícuotas de derechos: *concilia* la esencial *intervención del Congreso* respecto de la fijación de alícuotas de derechos de exportación –salvaguardando el principio de legalidad en materia tributaria- con la necesidad de que tal actividad sea realizada por el PEN de modo *eficaz* (conforme lo ha reconocido la jurisprudencia de la Corte -repasada en el considerando **XII**- señalando la complejidad técnica, la naturaleza variable y la necesidad de rápidas respuestas que impone el desenvolvimiento del comercio internacional, *que demuestra la inconveniencia de que tales cuestiones queden sometidas a las dilaciones propias del trámite parlamentario*). De este modo, la ley 26.122 busca *conciliar*, con su canon de intervención *tempestiva* del Congreso (por abocamiento) los dos valores en juego (legalidad tributaria y eficacia de la administración aduanera). Ello permite también la *neutralización* de comportamientos especulativos de los operadores del comercio internacional frente al "efecto noticia", que acaecería de darse un debate parlamentario sobre las alícuotas de derechos aduaneros con antelación a su aprobación parlamentaria (ver la doctrina citada *infra* en el considerando **XV** punto **xi**).

c) La *demora* en la intervención del Congreso *a posteriori* del dictado de la norma delegada para ratificarla o derogarla no resulta óbice durante ese período de tiempo a la vigencia de las normas delegadas –conforme los arts. 17 y 24 de la ley 26.122-. Asimismo, una eventual derogación por el Congreso de la norma delegada solamente tiene efecto *prospectivo*, salvo –claro está- que el propio Congreso dispusiera la derogación *retroactiva* de la norma delegada aniquilando su *vigencia* previa, disposición válida en cuanto no *importe la revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa* (art. 76 de la Constitución Nacional, segundo párrafo).

XIV.- ***La Resolución (MEP) 394/07. Iter legislativo y su inserción en el régimen constitucional y legal de delegación legislativa expuesto***

Sentado todo lo anterior corresponde ingresar al examen de la Resolución (MEP) 394/07 y su íter legislativo, lo que deberá confrontarse luego con lo expuesto *supra* -considerandos **IX** a **XIII**- para definir si, como pretende la actora, debe descalificarse por inconstitucional.

La Resolución (MEP) 394/07 -mediante la derogación de la Resolución (MEP) 532/04- estableció un mecanismo de fijación de alícuotas de derechos de exportación sobre las exportaciones correspondientes a la posición arancelaria NCM 2710.11.49.200D (ver Anexo de la Resolución (MEP) 394/07 correspondiente a "Gasolina Natural" de la posición aceites crudos de petróleo o de mineral bituminoso y demás naftas y aceites livianos). Tal mecanismo de fijación de alícuotas resulta calificado de "*alícuotas móviles*" al fijarse la aplicable del siguiente modo: **(i)** si el precio internacional de los hidrocarburos referidos en el Anexo I de la Res. ME 394/07 (Aceites crudos de petróleo o mineral bituminoso) fuera inferior al valor de referencia que figura en el Anexo de la resolución se aplicará una alícuota de derecho de exportación del cuarenta y cinco por ciento (45 %) **(ii)** si el precio internacional de los hidrocarburos que figuran en el Anexo I igualan o superan el valor de referencia, la alícuota del derecho de exportación se calculará de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$d = \left(\frac{Pi - VC}{VC} \right) \times 100$$

donde *d* = derecho de exportación; Pi = precio internacional y VC = valor de corte. La fórmula indicada pondera

tanto el precio internacional como el valor de corte. La Resolución (MEP) 394/07 es, claramente, conforme lo indica la actora en su planteo de impugnación constitucional, una norma que regula la fijación *diaria* y *móvil* de las alícuotas de las operaciones de exportación de hidrocarburos.

Como se dijo, las conclusiones a las que arriba la Corte en "Camaronera" no resultan automáticamente aplicables a la presente causa, pues el Alto Tribunal hizo el examen de la Resolución (MEP) 11/02 bajo el marco del ordenamiento vigente en el año 2002, que no había sido completado. Asimismo, la Corte *distinguió* en el mismo fallo "Camaronera" a la Resolución (MEP) 11/02 del derecho de exportación sobre hidrocarburos creado por el art. 6 de la ley 25.561 (07.02.02) -al que corresponde la Resolución (MEP) 394/07- postulando que tal derecho se creó en el marco de una política legislativa (considerando 9º quinto párrafo, dos primeras frases; distinción que reproducen el voto concurrente del doctor *Zaffaroni* -considerando 28 tercer párrafo, primera frase- como la disidencia de los doctores *Petracchi* y *Argibay* -considerando 17 tercer párrafo-).

La Resolución (MEP) 394/07 invoca en los considerandos que preceden a su dictado el ejercicio de facultades delegadas en el PEN por el Congreso; el último párrafo de los considerandos expresa: *"(…) la presente resolución se dicta en función de lo previsto en las Leyes Nros. 22.415 (Código Aduanero), 25.561 y 26.217, la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto N° 438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por el Artículo N° 3 del Decreto N° 809 de fecha 13 de mayo de 2002, el Artículo 2° del Decreto N° 645 de fecha 26 de mayo de 2004 y el Decreto N° 2752 de fecha 26 de diciembre de 1991."*

Que la norma legal de las enunciadas es la 25.561 (BO: **07.01.02**) cuyo art. 6 disponía -conforme su texto original, que luego sufrió modificaciones no sustanciales para lo que aquí interesa- lo siguiente:

> "*Art. 6:* ***El Poder Ejecutivo nacional dispondrá medidas tendientes a disminuir el impacto producido por la modificación de la relación de cambio dispuesta en el artículo 2° de la presente ley, en las personas de existencia visible o ideal que mantuviesen con el sistema financiero deudas nominadas en dólares estadounidenses u otras divisas extranjeras. Al efecto dispondrá normas necesarias para su adecuación.***
>
> ***El Poder Ejecutivo nacional reestructurará las deudas con el sector financiero, estableciendo la relación de cambio UN PESO ($ 1) = UN DÓLAR (U$S 1), sólo en deudas con el sistema financiero cuyo importe en origen no fuese superior a DOLARES CIEN MIL (U$S 100.000) con relación a: a) Créditos hipotecarios destinados a la adquisición de vivienda; b) A la construcción, refacción y/o ampliación de vivienda; c) Créditos personales; d) Créditos prendarios para la adquisición de automotores; y e) A los de créditos de personas físicas o jurídicas que cumplan con los requisitos de micro, pequeña y mediana empresa (MIPyME). O hasta a esa suma cuando fuere mayor en los casos del inciso a) si el crédito fue aplicado a la adquisición de la vivienda única y familiar y en el caso del inciso e).***
>
> ***El Poder Ejecutivo nacional podrá establecer medidas compensatorias que eviten desequilibrios en las entidades financieras comprendidas y emergentes del impacto producido por las medidas autorizadas en el párrafo precedente, las que podrán incluir la emisión de títulos del Gobierno nacional en moneda extranjera garantizados. A fin de constituir esa garantía créase un derecho a la exportación de hidrocarburos por el término de CINCO (5) años facultándose al Poder Ejecutivo nacional a establecer la alícuota correspondiente.*** *A ese mismo fin, podrán afectarse otros recursos incluidos préstamos internacionales.*

En ningún caso el derecho a la exportación de hidrocarburos podrá disminuir el valor boca de pozo, para el cálculo y pago de regalías a las provincias productoras.

El Poder Ejecutivo nacional dispondrá las medidas tendientes a preservar el capital perteneciente a los ahorristas que hubieren realizado depósitos en entidades financieras a la fecha de entrada en vigencia del decreto 1570/2001, reestructurando las obligaciones originarias de modo compatible con la evolución de la solvencia del sistema financiero. Esa protección comprenderá a los depósitos efectuados en divisas extranjeras. (destacado añadido)

La misma ley 25.561 en sus arts. 1 y 2 disponía lo siguiente:

"***Art. 1°:*** *Declárase,* ***con arreglo a lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución Nacional , la emergencia pública en materia*** *social, económica, administrativa, financiera y* ***cambiaria*** *, delegando al Poder Ejecutivo nacional las facultades comprendidas en la presente ley, hasta el 10 de diciembre de 2003, 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°."

Art. 2° *— El Poder Ejecutivo nacional queda facultado, por las razones de emergencia pública definidas en el artículo 1°, para establecer el sistema que determinará* ***la relación de cambio entre el peso y las divisas extranjeras****, y dictar regulaciones cambiarias."*

La ley 25.561 (BO: 07.01.02) cuyas normas -en lo que aquí interesa- se acaban de transcribir, fue prorrogada en su vigencia hasta el 31.12.17 mediante las leyes 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (BO: 22.12.2009); 26.729 (BO: 28.12.2011); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15). *En consecuencia, al momento del dictado de la Resolución (MEP) 394/07 las condiciones de emergencia determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación.*

El Congreso, mediante la ley 25.561, en ejercicio de sus propias potestades constitucionales legislativas e invocando además el art. 76 de la Constitución: **(i)** *creó* un derecho de exportación sobre hidrocarburos -el cual se encuentra *legislado* en todos sus aspectos sustanciales por las normas del Código Aduanero sobre derechos de exportación: arts. 724 a 760 y concordantes, Capítulo 6 del Título 1 de la Sección 9 del CA- por un plazo de cinco (5) años; **(ii)** *delegó* en el PEN, por un plazo también de cinco (5) años, las facultades para establecer las alícuotas correspondiente al derecho de exportación que había creado; **(iii)** *estableció* que tanto *la creación del tributo* que dispuso, como la *delegación* de sus facultades para fijar alícuotas en el PEN, se enmarcan claramente en *su política* (del *Congreso*) frente a la *emergencia cambiaria* y sus efectos, conforme surge de la letra del mismo art. 6 de la ley 25.561 al crear el derecho de exportación de marras,

concordante con la declaración de *emergencia cambiaria* de su art. 1 –que invoca el art. 76 de la Constitución Nacional- y la modificación de la relación de cambio dispuesta por el art. 2. Resulta manifiesto de lo expuesto que la Resolución (MEP) 394/07 se dictó entonces invocando la existencia de una concreta norma delegante (art. 6º de la ley 25.561) que definió una *clara política legislativa* (esto *literalmente* lo reconoce el fallo "Camaronera" en su considerando 9º quinto párrafo segunda frase) con *plazo para su ejercicio* (5 años), en el marco de una *emergencia* y versando sobre *materia determinada de administración*. Ello se encuentra en línea con los términos literales del art. 76 de la Constitución que regula las condiciones para la delegación legislativa por parte del *Congreso*, y que la ley 25.561 invoca en su art. 1. Asimismo, la *emergencia cambiaria* en el marco del cual se dispuso todo lo anterior se extendió, conforme las leyes dictadas por el mismo Congreso -25.972; 26.077; 26.204; 26.339; 26.456; 26.563; 26.729; 26.896 y 27.200- entre el 07.01.02 y el 31.12.17. (quince años). Finalmente, como se dijo, la ley 25.561 se prorrogó en lo que respecta al derecho de exportación de hidrocarburos mediante las leyes 26.217 y 26.732.

Establecido lo anterior, se invocan también en los considerandos Resolución (MEP) 394/07 –de modo redundante en tanto la ley 25.561 creó un derecho de exportación- el CA –ley 22.415- por su adecuación particular al contenido de la misma resolución impugnada. Invoca también la ley de ministerios que, en el texto que puede concernir a la Resolución (MEP) 394/07 dispone en su Anexo I Título IV *De las delegaciones de facultades*, art. 13 lo siguiente:

> "*ARTICULO 13.-* ***Facúltase al Poder Ejecutivo Nacional para delegar en los Ministros y en los Secretarios de la Presidencia de la Nación facultades relacionadas con las materias que les competen, de acuerdo con lo que determine expresa y taxativamente por decreto.***

El art. 2 inciso d) apartado 5 del decreto 101 del 16.01.1985 dictado por el Presidente Alfonsín establece:

> "*Artículo 2.- Delégase la facultad para resolver sobre los siguientes asuntos de sus respectivas competencias:*
>
> *(…) d) Al señor Ministro de Economía: (…) 5) Dictado de las normas de interpretación de las disposiciones relativas al valor imponible de la mercadería que se exporte (artículo 749 del Código Aduanero - Ley N. 22.415). (…)"*

El decreto 645 del 26 de mayo del 2004 dispone en su art. 2, con fundamento en el antes citado art. 6 de la ley 25.561, lo siguiente: *"Autorízase al MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION a modificar la alícuota de los derechos de exportación determinado en el Artículo 1º del presente decreto y en el Artículo 2º del Decreto Nº 310 de fecha 13 de febrero de 2002, teniendo en cuenta su incidencia en los niveles de actividad, empleo y precios internos"*

Del conjunto de las normas antes transcriptas, surge que el *Congreso* delegó en el PEN -en el marco de la *emergencia cambiaria* y por cinco años, idéntico al plazo de vida del derecho de exportación que *creó*- la facultad de establecer las alícuotas de la posición arancelaria NCM 2710.11.49.200D (ver Anexo I de la Resolución MEP 394/07) correspondiente a "Gasolina Natural" de la posición aceites crudos de petróleo o de mineral bituminoso y demás naftas y aceites livianos**,** conforme el art. 76 de la Constitución invocado en el art. 1 de la ley 25.561. A su vez, el PEN subdelegó tales facultades en el Ministerio de Economía -cuestión de la subdelegación que se encontraba autorizada por el art. 1 de la ley 26.217 respecto de la resolución impugnada en autos, ver *infra*-. Al tratarse de un derecho de exportación, cuya regulación sustancial -salvo las alícuotas- se encuentra en el Código Aduanero resultaban de consuno aplicables el resto de las normas de dicho cuerpo normativo. Así, el art. 749 del CA -que refiere a las normas *interpretativas* del art.

748 del CA que autoriza a dictar al PEN- y, en lo relativo también a las alícuotas, el art. 755 del CA que es la norma que otorga de modo general esa facultad al PEN vinculándolo en su encabezado al ordenamiento jurídico vigente -e.g. las normas señaladas anteriormente-: *"En las condiciones previstas en este Código* ***y en las leyes que fueren aplicables,*** *el Poder Ejecutivo podrá: (…)"*. Todas estas normas delegantes se integran con el régimen jurídico -constitucional y legal- reseñado *supra* en los considerandos **X**, **XI**, **XII** y **XIII** a los que se remite.

Vale señalar también que ninguna de las normas indicadas precedentemente, ni el régimen de legislación delegada (ley 26.122), han sido objeto de impugnación constitucional en su validez o por su carácter de normas delegantes *insuficientes* por parte de la actora. Su impugnación se limitó exclusivamente a la Resolución (MEP) 394/07 de modo aislado, y con fundamento unívoco en el precedente "Camaronera", que pretende se aplique de modo extensivo, analógico e *in vacuum* a la resolución impugnada en la presente discusión.

Se desarrollará, en los siete párrafos *infra*, el repaso analítico del marco legal del derecho de exportación sobre hidrocarburos discutido en autos, que no se reduce *aisladamente* a la Resolución (MEP) 394/07 y, menos, a considerar que su validez está gobernada *en abstracto* por una sentencia de la Corte -el fallo "Camaronera"- respecto de una resolución como la (MEI) 11/02 de naturaleza distinta, pasando por alto que dicho fallo no modificó la jurisprudencia tradicional de la Corte en esta materia -*supra* considerando **XII**-.

El 6 de enero de **2002** el *Congreso de la Nación* sancionó la ley **25.561** (B.O. 07.01.02). Mediante esta ley, el *Congreso* dispuso: **a)** en el segundo párrafo de su artículo 6° -en el marco de la *emergencia* cambiaria declarada en su art. 1º conforme el art. 76 de la Constitución Nacional- y la modificación de la relación de cambio dispuesta por su art. 2º- la *creación* de un derecho a la exportación de hidrocarburos por el término de cinco años -en tanto derecho de exportación se encontraba gobernado por las normas respectivas del CA, arts. 724 a 760 y cc.-; **b)** Mediante el mismo artículo, el *Congreso de la Nación* delegó en el PEN las facultades legislativas de establecer las alícuotas de derechos de exportación, *también por un plazo de cinco años*; **c)** En ejercicio de las facultades *delegadas* por el tercer párrafo del artículo 6 de la ley 25.561 (B.O. **07.01.02**), entre las fechas de su vigencia -07.01.02 y el 07.01.07- el PEN dictó, entre otras, las siguientes normas por las que se fijaron las alícuotas de los derechos de exportación: decreto Nro. 310 del 13 de febrero de 2002 (B.O. 14.02.02); Decreto Nro. 809 del 13 de mayo de 2002 (B.O. 14.05.02); Decreto 645 del 26 de mayo de 2004 (B.O. 27.05.04); Resolución (ME) 526 del 22 de octubre de 2002 (B.O. 23.10.02); resoluciones Nros. ME 335, 336 y 337 del 11 de mayo de 2004 (B.O. 12.05.04); las resoluciones Nros. 532 del 4 de agosto de 2004 (B.O. 5.08.04) y su modificatoria, 537 del 5 de agosto de 2004 (B.O. 06.08.04), 534 del 14 de julio de 2006 (B.O. 25.07.06) y 776 del 10 de octubre de 2006 (B.O. 11.10.06) todas del Ministerio de Economía y Producción.

El 20 de diciembre de **2006** el *Congreso de la Nación* sancionó la Ley **26.217** (B.O. **16.01.2007**) mediante la cual: **a)** prorrogó por el término de cinco años el derecho de exportación sobre hidrocarburos *creado* por el tercer párrafo del art. 6 de la ley 25.561 (de consuno con sus arts. 1 y 2); **b)** prorrogó por el término de cinco años la delegación de sus facultades legislativas al PEN para fijar las alícuotas correspondientes a tales derechos de exportación sobre hidrocarburos, autorizando además expresamente al PEN la subdelegación de tales facultades legislativas en el Ministerio de Economía y Producción; **c)** Mediante su artículo 2°, el *Congreso de la Nación* ratificó *expresa y nominalmente* la vigencia de los decretos Nros. 310 del 13 de febrero de 2002 (B.O. 14.02.02) y sus modificaciones, 809 del 13 de mayo de 2002 (B.O. 14.05.02) y 645 del 26 de mayo de 2004 (B.O. 27.05.04); la Resolución (ME) 526 del 22 de octubre de 2002 (B.O. 23.10.02); las resoluciones Nros. 335, 336 y 337 del 11 de mayo de 2004 (BO: 12.05.04); las resoluciones Nros. 532 del 4 de Agosto de 2004 (B.O. 5.08.04) y su modificatoria, 537 del 5 de agosto de 2004 (B.O. 06.08.04), 534 del 14 de julio de 2006 (B.O. 25.07.06) y 776 del 10 de octubre de 2006 (B.O. 11.10.06), todas del Ministerio de Economía y Producción y demás normas dictadas en consecuencia; **d)** En ejercicio de *las* facultades delegadas por cinco años por el *Congreso* mediante el segundo

párrafo del artículo 6 de la Ley 25.561 (B.O. 07.01.02), prorrogadas por otros cinco años mediante el art. 1 de la Ley 26.217 (B.O. 16.01.2007), entre las fechas de su vigencia 07.01.07 y 07.01.2012, el PEN dictó las siguientes resoluciones -ejerciendo tales facultades delegadas para fijar las alícuotas de derechos de exportación-: la resolución MEyP 127 de fecha 10 de marzo de 2008 (B.O. 12.03.08), el decreto Nro. 509 del 15 de mayo de 2007 (BO: 23.05.07) y la *Resolución (MEP) 394 de fecha 15 de noviembre de 2007 (B.O. 16.11.07).*

El 21 de diciembre de **2011** el *Congreso de la Nación* sancionó la ley **26.732** (B.O. 28.12.2011) mediante la cual: **a)** prorrogó por un nuevo término de cinco años el derecho de exportación de hidrocarburos *creado* por el tercer párrafo del art. 6 de la ley 25.561 (de consuno con sus arts. 1 y 2) y prorrogado por la ley 26.217 referida en el párrafo anterior; **b)** prorrogó por un nuevo término de cinco años la delegación de sus facultades legislativas al PEN para fijar las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación sobre hidrocarburos, autorizando nuevamente al PEN para la subdelegación de tales facultades legislativa en el Ministerio de Economía y Producción; **c)** Mediante el artículo 2, expresa y nominalmente el *Congreso de la Nación* ratificó la vigencia de los decretos Nros. 310 del 13 de febrero de 2002 (B.O. 14.02.02) y sus modificaciones, 809 del 13 de mayo de 2002 (B.O. 14.05.02), las *resoluciones 394 de fecha 15 de noviembre de 2007 (B.O. 16.11.07)* y 127 de fecha 10 de marzo de 2008 (B.O. 12.03.08), ambas del ex Ministerio de Economía y Producción y demás normas dictadas en su consecuencia; **d)** En ejercicio de las facultades delegadas por el *Congreso* mediante el segundo párrafo del artículo 6 de la Ley 25.561 (B.O. 07.01.02), prorrogadas por las leyes 26.217 (B.O. 16.01.2007) y 26.732 (B.O. 28.12.2011), entre las fechas de su vigencia 07.01.12 y 07.01.2017, el PEN dictó la Resolución (MEP) 1077 del 29 de diciembre de 2014 (B.O. 31.12.14).

Finalmente, la prórroga sobre los derechos de exportación sobre hidrocarburos establecida por la Ley 26.732 del año **2011** venció el día 7 de enero de **2017** sin que se sancionara una nueva prórroga: en consecuencia, los derechos de exportación ya no se impusieron a estas exportaciones desde esa fecha. Sin embargo, el 3 de septiembre de 2018 el PEN sancionó el decreto 793/2018 (B.O. 04.09.2018) por el cual se gravaron con derechos de exportación todas las exportaciones para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.) alcanzando a todos los hidrocarburos y sus derivados, con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2020.

Fue el *Congreso de la Nación* el poder del estado que sancionó el art. 6 tercer párrafo de la ley 25.561 (BO: **07.01.02**) que *creó* el derecho de exportación delegando solamente la fijación de las alícuotas aplicables en el PEN; es el mismo *Congreso de la Nación* el poder del estado que mediante la ley 26.217 (BO: 26.01.07) -al expirar el plazo del art. 6 de la ley 25.561- prorrogó por otros cinco años más -computados desde el **07.01.07**, ver art. 4º de esta ley 26.217- el derecho de exportación que había *creado* mediante la ley 25.561, que extendió así su vigencia hasta el **06.01.12**. Al llegar esa fecha, nuevamente el mismo *Congreso de la Nación,* mediante la ley 26.732 (BO: 28.12.11), prorrogó nuevamente por otros cinco años más el derecho de exportación que había *creado* mediante la ley 25.561, que extendió así su vigencia hasta el 05.01.17. En tal sentido, durante un periodo de 15 años desde su creación y mediante sus sucesivas prórrogas existió una indubitable y clara voluntad del *Congreso* de gravar con derechos de exportación las operaciones de tal tipo relativas a un conjunto de hidrocarburos, ello en el marco de la emergencia y la política cambiaria definida por los arts. 1, 2 y 6 de la misma ley 25.561, que invoca el art. 76 de la Constitución Nacional en su art. 1.

Que, del mismo modo, el *Congreso de la Nación*, tanto en la ley 26.217 como en la 26.732, además de crear y prorrogar por cinco años el impuesto a la exportación que había creado, delegó en el PEN -por cada una de esas leyes- las facultades para establecer las alícuotas correspondientes (art. 6 de la ley 25.561 y art. 1 de las leyes mencionadas), así como ratificó y ordenó *expresa y nominalmente* la continuación en vigencia de las normas *delegadas* dictadas previamente por el PEN que fijaban las alícuotas de los derechos (art. 2 de ambas leyes,

26.217 y 26.732) en base precisamente a las normas delegantes mencionadas en primer término (arts. 6 de la ley 25.5.61 y arts. 1 de las leyes 26.217 y 26.732). Así, por ejemplo, la ley 26.732 (BO: 28.12.11) en su artículo 2º ordenó la continuación de la vigencia de la Resolución (MEP) 394/07 -la impugnada en autos- vigente desde el 17.11.07, según su fecha de publicación.

Las regulaciones legales del *Congreso de la Nación* enunciadas en el párrafo anterior, *especiales y específicas*, se dispusieron además sin perjuicio del régimen general para la delegación legislativa de la ley *constitucional* 26.122, vigente desde el **28.07.06** para todas las normas delegadas dictadas por el PEN -es decir previo al dictado de la Resolución (MEP) 394/07 impugnada en autos- y cuyos arts. 17 y 24 establecen la vigencia plena de las normas delegadas dictadas por el PEN *desde su entrada en vigencia y hasta su ratificación o derogación por parte del Congreso*. En caso de ratificación de la norma delegada por el Congreso, tal ratificación tiene efecto retroactivo y, aún en el caso de su derogación, los efectos de acto derogatorio son *prospectivos* -ver *supra* considerando **XIII** párrafos séptimo a noveno, y párrafo décimo punto **c)**-.

La historia legislativa descripta en los siete párrafos anteriores muestran, lejos de una actuación autónoma y aislada del Poder Ejecutivo en la fijación de las alícuotas de los derechos de exportación sobre hidrocarburos mediante la Resolución (MEP) 394/07, una verdadera actuación conjunta y coordinada entre el Congreso y el PEN a lo largo de más de 15 años -desde enero del año 2002 hasta el año 2017- que finalizó por decisión del propio Congreso al no prorrogar por otros cinco años el derecho de exportación cuyas alícuotas se discuten en autos, como lo había hecho en el año 2006 y 2011. Tal historia, de armónico y permanente entendimiento en sus respectivas esferas de actuación del Congreso de la Nación y el PEN, permiten visualizar, respecto de la Resolución (MEP) 394/07 que se inserta en el marco de una clara *política legislativa* ejercida dentro de los plazos establecidos por el Congreso (conf. art. 76 de la Constitución).

En definitiva, mediante la Resolución (MEP) 394/07 el PEN fijó, *dentro* del plazo de 5 años por el que se le concedieron tales facultades, el sistema de alícuotas -móviles- del derecho de exportación sobre hidrocarburos creado *por el Congreso* también por un plazo de 5 años -prorrogado en el año 2006, *todo* conforme el art. 6 tercer párrafo de la ley 25.561- en el marco de la regulación general de derechos de exportación del Código Aduanero -que no fija alícuotas específicas-. La actuación del PEN se ejerció pues aplicando una clara política legislativa y dentro de los plazos establecidos por el Congreso (art. 76 de la Constitución) en el marco de una *emergencia* declarada por el mismo Congreso que se extendió entre los años 2002 y el 31.12.2017 (conf. ley 27.200 -BO: 04.11.15- última ley de prórroga de la ley 25.561).

Todo el régimen normativo examinado, además de encontrarse contenido en las previsiones de los arts. 76 y 99 inc. 3 cuarto párrafo *in fine* de la Constitución y de las leyes 25.561 y 26.122, configura un verdadero "bloque de legalidad" -conforme la expresión de la Corte Suprema del precedente "Cocchia", Fallos: 316:2624, considerandos 11 tercer párrafo y 13 tercer párrafo, referido up supra- expresivo de una unívoca y clara voluntad del Congreso respecto del régimen de alícuotas de derechos de exportación impugnado en autos, voluntad del Congreso que el Poder Ejecutivo Nacional secundó siendo su comportamiento, en todos los casos, convalidado *a posteriori* por el mismo Congreso.

Lo expuesto sobre el régimen constitucional y legal vigente al momento del dictado de la Resolución (MEP) 394/07 -con su posterior ratificación nominal y expresa por la ley 26.732-, *contrasta notoriamente con los fundamentos de la pretensión de la actora.* Se pretende la declaración de inconstitucionalidad de la resolución antedicha con el único fundamento de la aplicación *analógica* y *en abstracto* del fallo "Camaronera", prescindiendo de las normas constitucionales y legales que gobiernan la cuestión, régimen expuesto *supra* a lo largo de los considerandos **X**, **XI**, **XII** y **XIII**. Basta señalar que el recurso de apelación que encabeza estos actuados: **(i)** confundió la familia de leyes generales de confirmación de legislación delegada -25.148, 25.645,

25.918, 26.135, 26.519, a las que refiere el fallo "Camaronera"-, con la familia de leyes y normas ilustrado *supra* que regulan el derecho de exportación sobre hidrocarburos, cuyas leyes troncales son la **25.561** (B.O. 07.01.02), **26.217** (B.O. 16.01.2007) y **26.732** (B.O. 28.12.2011) –expresamente excluidas por el fallo "Camaronera" de su alcance-; **(ii)** no mencionó la ley 26.122 que rige sobre todas las leyes delegantes y normas delegadas dictada por el PEN, ley dictada por el único poder del estado -el Congreso de la Nación- titular de la *potestas* tributaria y que asumió, como *praxis* constitucional, un sistema de control *a posteriori* del ejercicio de determinados aspectos tributarios de las normas delegadas dictadas por el PEN conforme el art. 76 de la Constitución.

Todo el desarrollo anterior anticipa el resultado negativo de esta decisión respecto de la pretensión esgrimida por la actora.

XV.- ***La Resolución (MEP) 394/07 fue dictada conforme el art. 76 de la Constitución, bajo el amparo de la ley 25.561 y conforme la ley de delegación legislativa 26.122 -arts. 17 y 24- gozando de válida y plena vigencia constitucional entre el 16.11.07 y el 28.12.11. Razones que fundamentan el rechazo de la impugnación constitucional***

Conforme los considerandos **IX** a **XIV** de este pronunciamiento la pretensión de la parte actora respecto de la **Resolución (MEP) 394/07** no puede ser acogida favorablemente. Ello conforme las razones que se enumeran a continuación:

(i) La declaración de inconstitucionalidad constituye la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico, sometida a condiciones rigurosos de admisibilidad cuyo cumplimiento de ningún modo se ha demostrado en el recurso de apelación.

(ii) El art. 76 de la Constitución establece las condiciones que debe cumplir una ley del Congreso que delegue en el Poder Ejecutivo Nacional facultades legislativas. Tales condiciones se encuentran cumplidas respecto de la Resolución (MEP) 394/07 impugnada en autos. La Resolución (MEP) 394/07, por la que el Poder Ejecutivo fijó un sistema de alícuotas móviles para la exportación de hidrocarburos, se dictó invocando la delegación de facultades contenida en la ley 25.561. Mediante el art. 6 tercer párrafo de la ley 25.561 el *Congreso de la Nación*: **(i)** *creó* el derecho de exportación sobre hidrocarburos -bajo examen en estos autos- por un plazo de cinco (5) años; **(ii)** *delegó* en el PEN, por un plazo también de cinco (5) años, las facultades para establecer las alícuotas correspondiente a tal derecho de exportación sobre hidrocarburos y; **(iii)** *estableció* que tanto *la creación del tributo* que dispuso, como la *delegación* de sus facultades en el PEN para fijar alícuotas se enmarcan en *su política* (del *Congreso*) frente a la *emergencia cambiaria* y sus efectos, conforme surge de la letra del mismo art. 6 de la ley 25.561 al crear el derecho de exportación de marras, concordante con la declaración de *emergencia pública en materia cambiaria* de sus arts. 1 y 2 realizada *con arreglo a lo dispuesto por el art. 76 (delegación legislativa)* de la Constitución y las bases que en el art. 1 se especifican.

(iii) La Resolución (MEP) 394/07 (BO: 16.11.07) se dictó invocando una norma delegante (art. 6º de la ley 25.561) dictada en el marco de una *clara política legislativa* definida en los art. 1, 2 y el mismo art. 6 de la ley 25.561, con *plazo para su ejercicio* (5 años). Ello se hizo en el marco de una *emergencia* y versando sobre "*materias determinada de administración*" concepto que admite, cumplidas las condiciones anteriores, la delegación de alícuotas de derechos aduaneros; todo se realizó, entonces, de conformidad con el art. 76 de la Constitución sobre delegación de sus facultades legislativas por el *Congreso*, norma de la Carta Magna expresamente invocada en el art. 1 de la ley 25.561. No puede postularse, en consecuencia, respecto de la Resolución (MEP) 394/07 un vicio constitucional de origen como el que padecía la

Resolución (MEI) 11/02 invalidada en el fallo “Camaronera”, que invocó *genéricamente* la ley 25.561 y el Código Aduanero sin que pudieran encontrarse rastro alguno en esos ordenamientos que pudiera vincularlos a la Resolución (MEI) 11/02.

(iv) La ley 25.561 (BO: 07.01.02) en cuanto declaró la *emergencia cambiaria* que motivó la creación por el *Congreso* del derecho de exportación sobre hidrocarburos y la delegación en el Poder Ejecutivo de las facultades legislativas para fijar las alícuotas, fue prorrogada por el *Congreso* mediante las leyes 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (BO: 22.12.2009); 26.729 (BO: 28.12.2011); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15) que extendió su vigencia hasta el 31.12.17. *En consecuencia, al momento del dictado de la Resolución (MEP) 394/07 las condiciones de emergencia cambiaria determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación, extendiéndose hasta el año 2017.*

(v) El Congreso de la Nación prorrogó también por dos nuevos períodos de cinco años cada uno la ley 25.561 (B.O. 07.01.02) y el derecho de exportación sobre hidrocarburos que había *creado*. Lo hizo, respectivamente, por medio de las leyes 26.217 (B.O. 16.01.2007) y 26.732 (B.O. 28.12.2011) disponiendo, de manera separada, en cada una de tales leyes tanto la ampliación de la vigencia temporal del derecho de exportación, como la *delegación* de sus facultades legislativas en el PEN para fijar las alícuotas de tal derecho de exportación, todo dentro de la política legislativa indicada *supra* en **(iii)** y **(iv)**.

(vi) El Congreso de la Nación aprobó retroactivamente las normas por las que el PEN había ejercido las facultades que el mismo *Congreso* le había delegado por cinco años para concretar su política legislativa definida en la ley 25.561. Tanto en la ley 26.217, como en la 26.732 al aprobar tales normas lo hizo específica y nominalmente respecto de cada una de ellas, reconociendo que el ejercicio por el PEN de las facultades legislativas delegadas *consumó la voluntad del mismo Congreso*. Concretamente mediante la ley 26.732 el Congreso aprobó de modo nominal y específico a la Resolución (MEP) 394/07 impugnada en autos, lo que demuestra que *lo actuado por el Poder Ejecutivo en ejecución de las facultades que se le confirieron, en el marco de la política legislativa fijada por el mismo Congreso y dentro del plazo otorgado para su ejercicio (conf. art. 76 de la Constitución Nacional)* goza de validez constitucional.

(vii) La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* Fallos 148:430 (“Delfino”); 270:42 (“Laboratorios Anodia”); 310:2195 (“Conevial”); 315:1820 (“Propulsora Siderúrgica”) y 316:2624 (“Cocchia”) (*supra* considerando **XII**) resulta plenamente conteste con lo expuesto en los puntos anteriores **(i)** a **(vi)**, siendo esas las sentencias del Alto Tribunal con las que, si cabe, puede señalarse una analogía con la situación de estos autos -no el fallo “Camaronera”-. Tales sentencias son precedentes que fundan, de modo suficiente, la constitucionalidad de la Resolución (MEP) 394/07.

(viii) Sin perjuicio de que lo expuesto *supra* de **(i)** a **(vii)** *basta* para fundar la validez constitucional de la Resolución (MEP) 394/07 conforme el art. 76 de la Constitución -reformada en el año 1994- y la jurisprudencia tradicional de la Corte en la materia -supra considerando **XII**- cabe agregar, *a fortiori*, que con el dictado de la ley federal 26.122 (BO: 28.07.06) y lo dispuesto por sus arts. 17 y 24 la vigencia obligatoria e inmediata -con carácter de *ley formal*- de las alícuotas dispuestas por la resolución impugnada deviene legalmente establecida por tales normas. Los arts. 17 y 24 de la ley federal 26.122 operan así en sentido unívoco con la ratificación retroactiva de la Resolución (MEP) 394/07 dispuesta por el art. 2 de la ley 26.732. Contrariamente a lo peticionado por la actora, la Resolución (MEP) 394/07 gozó de plena e inconcusa *vigencia* en el período de tiempo que transcurre entre el **17.11.07** y el **28.12.11**, *tanto por* el “bloque de legalidad” (Fallos: 316:2624, “Cocchia”) en que se encuentra insertada la resolución impugnada

-ver *supra* considerando **XIV**- que revela una actividad legislativa confluyente y unívoca entre el Poder Ejecutivo y el Congreso (leyes 25.561, 26.217 y 26.732) *como por* las disposiciones mencionadas de la ley federal 26.122 de delegación legislativa dictada por el mismo *Congreso* en cumplimiento de un mandato impartido por la Convención Constituyente del año 1994 (art. 99 inc. 3 cuarto párrafo *in fine* de la Constitución).

(ix) Las normas del Código Aduanero que regulan los derechos de exportación -como las que regulan los derechos de importación- hoy se encuentran integradas en cuanto a las delegaciones que establecen con el régimen general de delegación legislativa de la ley federal 26.122. Así respecto, *por ejemplo*, en relación al art. 755 del Código Aduanero: la ley 26.122 es una de las "*leyes que fueren aplicables*" a las que alude su encabezado, sin perjuicio de otras leyes del Congreso -como lo fue la 25.561- respecto de las que el Código Aduanero funciona de modo supletorio (conf. la *Exposición de Motivos del Código Aduanero*).

(x) Las disposiciones específicas de la ley federal 26.122 para la aprobación de legislación delegada dictada por el PEN, nunca puede ser óbice o impedir una intervención del Congreso con el mismo objeto, pero haciéndolo bajo las previsiones de la Constitución para la solemne sanción de las leyes (arts. 77 a 84 de la Constitución). Así sucedió en relación a la Resolución (MEP) 394/07 con la ley 26.732 (BO: 28.12.11) cuyo art. 2 la ratificó. En todos los casos se trasluce una voluntad inequívoca del Congreso -en el marco de una clara política legislativa previa- de ratificación con efecto *retroactivo*, en línea con su misma voluntad *general* expresada en los arts. 17 y 24 de la ley 26.122 *para la legislación delegada dictada por el PEN*.

(xi) El sistema de la ley federal 26.122 de *abocamiento de oficio* de la Comisión Bicameral Permanente y de las Cámaras del Congreso, *con* la vigencia *inmediata* de la misma legislación delegada dictada por el PEN -arts. 17 y 24- es relevante para la materia *tributaria aduanera* en lo que hace a la fijación de alícuotas de derechos. El sistema de la ley 26.122 *concilia* la esencial *intervención del Congreso* en la fijación de alícuotas de derechos de exportación –salvaguardando el principio de legalidad constitucional- con la necesidad de que tal actividad sea ejecutada por el PEN de modo *tempestivo* y *eficaz*, conforme lo reconoce la jurisprudencia de la Corte (considerando **XIII**) que ha señalado *la inconveniencia de que tales cuestiones queden sometidas a las dilaciones propias del trámite parlamentario*. Este sistema permite también la *neutralización* de comportamientos especulativos de los operadores del comercio internacional frente al "efecto noticia" que siempre acaecería de presentarse un debate parlamentario sobre el nivel de las alícuotas de derechos aduaneros previo a su fijación legal (respecto de esta cuestión referida a la necesidad de la *instantaneidad* o *inmediatez* con que deben fijarse por el PEN las alícuotas de los derechos aduaneros, remitimos a Basaldúa Ricardo Xavier: *Tributos al Comercio Exterior*, Prólogo de Guillermo Pablo Galli, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, pág. 435, concretamente a la extensa *nota al pie* número 12 de esa página donde se realiza una prolija reseña de la doctrina unánime sobre este tema, citando a Guillermo Ahumada quién, en **1948,** en su *Tratado de finanzas públicas*, vol II. Assandri, Córdoba, ps. 550 y 551 advertía: "*(…) Si el Estado tuviere que esperar la sanción de la respectiva ley de impuestos, los importadores, en conocimiento de las reformas proyectadas, pueden hacer grandes stocks de aprovisionamiento para eludir la carga mayor, una vez que la ley sea sancionada. Para evitar la especulación, está la fórmula del decreto-ley, por el cual la sobretasa se entra a aplicar desde el instante mismo en que la aduana ha recibido la comunicación ministerial. La eficacia de la medida depende del estricto secreto, de la rapidez de la ejecución y de la justificación de la misma. Las indiscreciones y la violación del absoluto secreto, pueden ser causa de negocios inmorales para aquellos afortunados que obtuvieran detalles de la medida a tomarse, permitiéndose entonces el agio o la ganancia ilícita, a costa de la comunidad*"; Alais, Horacio F.: *Los principios del Derecho aduanero*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008, ps. 239 a 248; Allix, Edgar: *Les droit de douane. Traité Théorique et pratique de législation douanière*, t. I, Rousseau, París, 1932, p. 263: "*(…) las medidas aduaneras presentan frecuentemente un carácter de urgencia incompatible con las formalidades y lentitudes del procedimiento parlamentario, Su preparación exige también, la mayoría de las veces, una cierta discreción, que se acomodaría mal con la publicidad de los debates. Asimismo, jamás las asambleas parlamentarias ejercieron en su plenitud las prerrogativas en materia aduanera; ellas siempre delegaron a este respecto sus poderes propios al gobierno*"; ALSINA Mario A., BASALDÚA Ricardo X., y COTTER MOINE Juan Patricio: *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias*, t. IV, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1985, ps. 365 a 372: "*(..) se ha afirmado que el Congreso no podría delegar en el Poder Ejecutivo el ejercicio de la potestad tributaria, que incluiría especialmente la determinación del quantum o tasa del impuesto. Sin embargo, desde hace ya algunos años la jurisprudencia ha admitido la validez de este tipo de delegación al Poder Ejecutivo siempre que se fijaren pautas precisas para el ejercicio de las atribuciones de que se trata*" mencionando en la nota 8 las sentencias de la Corte Suprema de Fallos: 146:345; 148:430; 267:247; 268:21; 270:42; 273:14; Barreira, Enrique C., *La legitimidad de los derechos de exportación 'móviles' establecidos a los productos agrícolas*, LL, Nº 13, Buenos Aires, julio 2008, p. 1095: "*(…) el manejo del arancel, en cuanto herramienta de regulación del comercio exterior, requiere una rapidez que no se compadece con el dictado de una ley*"; Basaldúa, Ricardo X.: *Derecho Aduanero. Parte General. Sujetos*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 234, y, *El principio de legalidad y los derechos aduaneros*, Revista Impuestos, Nº 20, octubre 2008, Buenos Aires, ps. 1727 a 1736; Berr, Claude: *Introduction au droit douanier*, Economica, París, 2008, págs. 17 y 18: "*(…) incluso en los países más*

democráticos, es generalmente el poder ejecutivo quien se considera responsable de la fijación de los derechos de aduana, no teniendo los parlamentos la mayoría de las veces sino un derecho de control a posteriori. Esto se explica: uno se imagina claramente que la lentitud y las áleas de la elaboración legislativa podrían ser aprovechados por los especuladores que podrían constituir stocks en la perspectiva de un aumento previsible de los derechos de aduana. Se trata de una diferencia importante con la fiscalidad del derecho común, sobre la cual los parlamentos se pronuncian en principio antes de que la misma entre en vigor"; Fernández Lalanne, Pedro: *Derecho Aduanero*, t. I, Depalma, Buenos Aires, 1966, p. 303; Garcia Belsunce, Horacio: *Enfoques sobre derecho y economía*, Depalma, Buenos Aires, 1998, p. 315: "*(…) reconocer que la imposición en materia aduanera debe responder a principios no sólo de elasticidad sino de inmediatez, que se ven malogrados frente a la habitual dilación del trámite legislativo -lo que permitiría la elusión de nuevas normas recurriendo a despachos a plaza para las importaciones o exportaciones con anterioridad a que se sancionen las reformas legislativas anunciadas*"; Giuliani Fonrouge, Carlos M.: *Derecho financiero*, t. II, 9ª ed., actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey, La Ley, Buenos Aires, 2004, ps. 767 y 768, Nº 458; Gual Villalbí, Pedro: *Teoría y técnica de la política aduanera y de los tratados de comercio*, t. I, Juventud, Barcelona, 1943, ps. 208 a 215; Jarach, Dino: *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1971, p. 301; JÈZE Gastón, BOUCARD Max: *Cours élémentaire de science des finances et de legislation française*, V. Giard & Brière, París, ps. 371 y 372: "*El procedimiento legislativo es demasiado lento para realizarlo rápidamente. Puede ocurrir también que el Parlamento no se encuentre reunido. ¿No conviene acordar al Gobierno ejecutivo el poder de estatuir provisoriamente sobre esas modificaciones, sin perjuicio de obtener, en el más corto plazo, la sanción legislativa?*"; Lascano, Julio Carlos: *Los derechos de aduana*, Osmar D. Buyatti, Librería Editorial, Buenos Aires, 2007, ps. 199 a 235; Loyer, Jacques: *La douane et le commerce exterieur*, Collection L'Administration Nouvelle, Berger-Levrault, París, 1977, ps. 75 y 76: "*(…) El derecho de aduana, siendo un impuesto, en cuanto tal, está sometido, por lo tanto, al principio fiscal francés, según el cual sólo un texto legislativo, es decir, votado por el Parlamento, puede decidir su establecimiento. No obstante, en razón de la extensión del procedimiento parlamentario, este principio debe sufrir derogaciones, ya que, en ciertos supuestos, la modificación de la tarifa aduanera debe ser realizada en tiempos muy breves para responder a las necesidades económicas, que exigen a veces la aplicación inmediata de medidas destinadas a salvaguardar la producción y el comercio francés. Es en virtud del art. 8º del Código de Aduanas que el gobierno dispone de estos poderes. Este artículo determina, en efecto, que el gobierno puede, por decretos adoptados en Consejo de ministros, modificar la tarifa de los derechos de aduana de importación, suspender o restablecer, en todo o en parte, los derechos aduaneros de importación*"; Moliérac, J.: *Traité de législation douaniére*; Lilbrarie du recueil Sirey, París, 1930, ps. 11 a 15, Nº 10 y 11; Oría, Salvador: *Finanzas*, t. II, Kraft, Buenos Aires, 1948, ps. 422 a 441; Pallain, G.: *Les douanes françaises*, t. I, "Régime de douanes – Régime général er régime spéciaux", Librairie Administrative Paul Dupont, París, 1913, p. 13, Nº 10: refiriendo a la lentitud del Parlamento expone que ello no representa un peligro "*(…) cuando se trata de decidir la suspensión o reducción de los derechos de entrada sobre los bienes alimentarios, pero que no ocurre lo mismo cuando las medidas aduaneras sometidas al poder legislativo comportan la elevación de esos derechos. La experiencia ha demostrado que, en esos casos, los tiempos de la discusión dan a los especuladores todas las facilidades para acumular aprovisionamientos, entre la presentación o el conocimiento del proyecto de ley y su adopción definitiva. Las importaciones considerables y las salidas de los depósitos efectuados en ese intervalo, además de privar al Tesoro de un suplemento de recursos -lo que es un costado accesorio de la cuestión- perturban al mercado interior y deprimen los precios (cours); siendo que este resultado es diametralmente opuesto al objetivo perseguido por los poderes públicos al proponer una elevación de la tarifa*"; Peña, Julián: *Delegación de facultades en materia arancelaria*, ED, 183-1366/1375; Rosier, Raymond: *Manuel Pratique de législation douanière*, LGDJ, París, 1954, ps. 23 a 27, Nº 14 y 15: "*El derecho aduanero no es de carácter exclusivamente fiscal. Es también de orden económico y, a este título, exige a veces un procedimiento más rápido que el del voto de la ley. Fue, entonces, necesario establecer en su favor una derogación al principio general del establecimiento del impuesto por la ley, gracias al ejercicio del poder reglamentario. Según la Constitución de 1946, el Jefe de Estado y, principalmente, el Jefe de Gobierno, fijan por decreto los detalles de aplicación de la ley fiscal. En el caso, en especial, cuando la ley se limita a prever la creación del impuesto, dejando a la autoridad administrativa el cuidado: de establecer los derechos, de suprimirlos; de fijar su fecha de aplicación; de prever las exenciones; de determinar las tarifas. El poder reglamentario del gobierno se ejerce muy especialmente en materia aduanera luego de la ley del 17 de diciembre de 1814, aunque se haya utilizado en todas las materias financieras bajo la forma de decretos-leyes, el conjunto mismo de la reforma fiscal, era prevista por decretos, en razón de la imposibilidad del Parlamento de realizarla por ley*"; TROTABAS Louis – COTTERET Jean Marie: *Droit fiscal, 4*ª ed, Dalloz, París, 1980, ps. 93 a 95, nros. 58 y 59; Villegas, Héctor B.: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2007, p. 845, nº 440). La eventual *demora* en la intervención del Congreso *a posteriori* del dictado de la norma delegada para ratificarla o derogarla –por falta de abocamiento de la Comisión Bicameral Permanente y luego de las Cámaras- no resulta óbice a la vigencia de las normas delegadas dictadas, conforme lo establecen los arts. 17 y 24 de la ley 26.122. Asimismo, una eventual derogación por el Congreso de la norma delegada solamente tiene efecto *prospectivo*, salvo –claro está- que el propio Congreso dispusiera la derogación *retroactiva* de la norma delegada aniquilando su *vigencia* previa, disposición válida siempre que no *importe la revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa* (art. 76 de la Constitución, segundo párrafo).

Lo expuesto de (**i**) a (**xi**) sella inexorablemente la suerte negativa del planteo de la actora impugnando la constitucionalidad de la Resolución (MEP) 394/07, debiendo confirmarse la resolución apelada de la DGA. Asimismo, lo expuesto exime a este tribunal del tratamiento del resto de las cuestiones planteadas.

XVI.- ***Confirmación de la resolución apelada:*** Que, conforme lo expuesto *supra* en los considerandos **IX** a **XV,** la Resolución Nro. 2019-3-E-AFIP-SDGOAI dictada por el Subdirector General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior en las actuaciones SIGEA Nro. 14930-23-2015, resulta ajustada a derecho, siendo improcedente la solicitud de devolución de la diferencia de derechos de exportación reclamado por la actora en relación a la Destinación de Exportación a Consumo correspondiente a los Permisos de Embarque ("PE") 09 003 ES02 000020 K/ 09 003 EC08 000032 D. Por el modo en que se resuelve deviene innecesario el tratamiento del resto de las cuestiones planteadas. Respecto a las costas, corresponde imponerlas a

la actora vencida (art. 1163 del Código Aduanero).

XVIII.- Que por todo lo expuesto, **VOTO** por:

1.- Declarar, por los fundamentos expuestos en el considerando **VII**, la inconstitucionalidad del art. 1164 del Código Aduanero, costas por su orden.

2.- Confirmar, conforme considerandos **IX** a **XVI**, la Resolución Nro. 2019-3-E-AFIP-SDGOAI dictada por el Subdirector General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior en las actuaciones SIGEA Nro. 14930-23-2015, con costas a la actora (art. 1163 del Código Aduanero).

La Dra. Cora M. Musso dijo

I.- Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al VI del Voto del Dr. Soria.

II.- Que en primer término en relación a los agravios de la recurrente relativos al planteo de inconstitucionalidad de la Resolución MEP 394/07 cabe señalar que conforme lo establece el art. 1164 del CA éste Tribunal no tiene facultades para pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y sus reglamentaciones, salvo que la CSJN se hubiera pronunciado sobre la cuestión en cuyo caso éste Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que toda vez que no existe pronunciamiento de la CSJN en relación a la resolución cuestionada, corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la recurrente.

III.- Que en cuanto al fondo de la cuestión, adhiero en lo sustancial al análisis y fundamentos expuestos por el Dr. Soria en los Considerandos IX a XVI respecto de la validez y aplicación al caso de autos de la Resolución MEP 394/07 y en cuanto confirma la Resolución nro177/16-SDG OAI- dictada por el Subdirector General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior por la que se rechaza la devolución de derechos de exportación peticionada por la recurrente.

Por lo expuesto **VOTO POR**:

Confirmar la Resolución nro.177/16-SDG OAI dictada por el Subdirector General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior por la que se rechaza la devolución de derechos de exportación, con costas.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Confirmar, conforme los considerandos **IX** a **XVI**, la Resolución Nro. 2019-3-E-AFIP-SDGOAI dictada por el Subdirector General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior en las actuaciones SIGEA Nro. 14930-23-2015, con costas a la actora (art. 1163 del Código Aduanero).

Regístrese, notifíquese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben los Dres. Soria y Musso, por licencia del Dr. Juárez (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.06 12:28:56 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 08:55:07 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 08:55:08 -03:00