República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-19299497-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 22 de Febrero de 2023

Referencia: Sentencia MOLINO CAÑUELAS SOCIEDAD ANONIMA COMERCIAL INDUSTRIAL FINANCIERA INMOBILIARIA Y AGROPECUARIA EX-2020-56397479-APN-SGASAD#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Dra. Cora M. Musso se encuentra en uso de licencia), a fin de resolver en los autos caratulados: "**MOLINO CAÑUELAS SOCIEDAD ANONIMA COMERCIAL INDUSTRIAL FINANCIERA INMOBILIARIA Y AGROPECUARIA c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación**", **EX-2020-56397479- -APN-SGASAD#TFN**

El **Dr. Juan Manuel Soria** dijo:

I. ***Fundamentos del recurso de apelación:*** Que mediante el RE-2020-56395050-APN-SGASAD#TFN el 26.08.2020 la firma recurrente, mediante letrado apoderado, interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Fallo (AD ROSA) 399/2020, 403/2020, 404/2020, 529/2020, 535/2020, 536/2020, 531/2020 y 530/2020 todas ellas suscriptas por el Sr. Administrador de la División Aduana de Rosario. Señala que mediante dichas resoluciones se rechazó la devolución de un total de USD $ 46.110,00 (son dólares estadounidenses cuarenta y seis mil ciento diez), suma que ingresó indebidamente a las arcas del Fisco Nacional en concepto de pago espontáneo de los derechos que gravaron 8 (ocho) operaciones de exportación a consumo registradas durante los años 2012 y 2013; según la actora estos derechos estaban mal calculados por aplicar alícuotas carentes de toda licitud. Indica que ello es así toda vez que la Resolución (MEyP) 181/2008 (BO: 21.07.08) que estableció aquellas alícuotas no respeta el principio de legalidad y reserva en materia tributaria establecido por la Constitución, remitiendo al fallo "Camaronera Patagónica" de la Corte Suprema. Señala que, con base en lo anterior, en los años 2017 y 2018 reclamó la devolución de diferencias de derechos de exportación respecto de dichas exportaciones, registradas ante la División Aduana de Rosario. Refiere al trámite administrativo de estos reclamos, que finalizo con el rechazo de las repeticiones mediante las resoluciones apeladas en estos autos. Se agravia de que las resoluciones apeladas carecen de fundamentación suficiente, aduce que la Aduana se encontraba facultada a examinar las cuestiones planteadas -cita las normas que la habilitarían- como a resolver a su favor el reclamo de repetición, por estar fundado en jurisprudencia de la Corte Suprema. Cita jurisprudencia de la Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal que habilitaría a la Aduana a expedirse sobre el fondo del reclamo de repetición -invalidez de la Resolución (MEyP) 181/2008-. Se agravia de la denegatoria de la prueba que ofreció en sede administrativa que, según

aduce, conducía a encontrar la verdad material del caso; cita jurisprudencia de la Cámara Contencioso Administrativo Federal y de la Corte Suprema. En el punto IV.3. del escrito desarrolla los argumentos que sustentan su reclamo, titulando que de denegarse se estaría ante un enriquecimiento sin causa del estado nacional. En el punto IV.3.1. desarrolla la doctrina legal del fallo "Camaronera" de la Corte Suprema, refiriendo a la naturaleza tributaria de los derechos de exportación, a la potestad legislativa para establecerlos; refiere jurisprudencia que avala su posición y se detienen en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución. Cita el fallo "Camaronera". En el punto IV.3.1.c) del recurso trata sobre la delegación legislativa en materia tributaria, refiriendo a las normas constitucionales ya tratadas, al art. 755 del Código Aduanero ("CA"), a la jurisprudencia de los tribunales federales en el sentido del precedente "Camaronera" y, nuevamente, a dicho fallo. Destaca la insuficiencia que padece el art. 755 del CA como fundamento único para aumentar derechos de exportación, por no ajustarse al art. 76 de la Constitución. Como conclusión solicita se haga lugar al reclamo de repetición. Destaca nuevamente la invalidez de las leyes 25.561 y 22.415 para dotar de legalidad a la Resolución 11/02 (sic) con nuevas citas del fallo "Camaronera". Realiza luego un desarrollo en torno a la cláusula transitoria octava de la Constitución y a un "test de constitucionalidad". Finalmente, en IV.3.1.f) elabora una síntesis de los argumentos expuestos a lo largo del recurso. En el punto IV.3.2.a) -página 44/45 del recurso de apelación- examina, recurriendo a un cuadro, la aplicación del fallo "Camaronera" a las exportaciones de la empresa por la que reclama la diferencia de tributos, indicando que había pagado en exceso la diferencia de alícuota de 10%, que resulta de la del 30% de la Resolución (MEyP) 181/2008 -que impugna como inválida- y la del 20% del decreto 509/2007 -que es la que considera válida-. Se extiende luego sobre el principio de legalidad en materia tributaria. Señala que la Resolución (MEyP) 181/2008 careció de ratificación por el Congreso, conforme lo exige el precedente "Camaronera" y que se verifica también una ausencia de subsanación por delegación especial, conforme la reforma constitucional del año 1994, reiterando argumentos ya expuestos; reitera que el art. 755 del CA es ilegítimo como norma delegante. Elabora un segundo capítulo de consideraciones finales. Se extiende luego sobre los intereses que deben adicionarse a las sumas cuya devolución reclama, la moneda en que deben liquidarse, desde qué momento y hasta cuándo. Formula reservas sobre la desvalorización de la moneda en la que eventualmente se practicará la devolución, remite a los fundamentos expuestos en sede administrativa, ofrece prueba documental y pericial, realiza la reserva del caso federal y solicita se haga lugar a la devolución peticionada por la suma de U$S 46.110.

II. ***Contestación del traslado***: el 25.11.20, mediante el IF-2020-81670310-APN-DTD#JGM, la Aduana contesta el traslado. En el capítulo IV realiza una breve reseña de las actuaciones administrativas vinculadas a los reclamos de repetición. En el capítulo V realiza la negativa de rigor. En el capítulo VI contesta el traslado en cuanto al fondo; rechaza que el procedimiento administrativo estuviera viciado de nulidad y cita jurisprudencia que avala su posición; entiende que no es acertada la pretensión de la recurrente de aplicar el precedente de "Camaronera Patagónica S.A." conforme los argumentos en torno a su alcance que desarrolla, citando jurisprudencia que avalaría su posición. Afirma que, en las normas cuestionadas, se ha cumplido con los requisitos mínimos del tributo y ha existido una clara política legislativa al respecto. Cita jurisprudencia y doctrina y sostiene que las características actuales del comercio internacional, justifican la delegación a favor del Poder Ejecutivo a efectos de establecer los aranceles y su *quantum*. Cita fallos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y reitera que el Máximo Tribunal consideró válida la delegación en el Poder Ejecutivo, de conformidad con el artículo 755 del CA, la ley de Ministerios (texto ordenado por el decreto 438/92), la ley 26.122 y los decretos 751/74 y 2752/91. Se refiere al dictamen de la Procuración General de la Nación en la causa "Fábrica Argentina de Stockinette S.A. (TF 13.151-A) c) ANA) de fecha 04.06.10 relativo a las facultades del Poder Ejecutivo previstas en el artículo 755 del CA. y enumera diversas leyes referidas a la delegación legislativa (25.561, 22.520, 20.545, 22.450, 22.250). Explica que la ley 25.918 ratificó y prorrogó la legislación delegada antes de 1994 hasta agosto de 2006 en los términos del artículo 76 de la Constitución, que dispone la delegación solo en dos supuestos: en los casos de emergencia pública y en materias determinadas de la administración. Señala que la legislación delegante fue prorrogada en su vigencia por la reforma constitucional de 1994 y que, de acuerdo a ello, el Congreso prorrogó la legislación delegada a través de las leyes 25.145, 25.644, 25.917 y 26.135. Reitera el criterio de la Corte Suprema vertido en la causa "Whirlpool Puntana S.A. Transcribe el artículo 1164 del CA y sostiene que el Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente para pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras, cita doctrina y jurisprudencia. Se expide, en subsidio, sobre la moneda en que debe hacer lugar a la

repetición, remitiendo al fallo “CENCOSUD” de la Corte Suprema Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y sobre la tasa de interés aplicable. Hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que se confirmen las resoluciones aduaneras, con costas.

III. ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas tramitaron en los expedientes SIGEA 12542-3171-2018, 12542-3172-2018, 12542-3173-2108, 12542-3173-2018-, 12542-3174-2018, 12542-3175-2018, 12542-50-2019, 12542-57-2019 y 12542-59-19. Todos ellos versan sobre la repetición de tributos pagados respecto de la Posición Arancelaria (PA) 2306.30.10.320Y con la siguiente descripción en todos los permisos de embarque (“PE”) involucrados: “*Integral (Ley 21.453) Pellets (Ley 21.453) Tortas, harinas y “pellets”. -De semillas de girasol TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DE GRASAS O ACEITES VEGETALES INCLUSO MOLIDOS O EN “PELLETS”. EXCEPTO LOS DE LAS PARTIDAS 23.04 Ó 23.05*”. En todas las operaciones de exportación se aplicó la alícuota de derechos de exportación del 30% conforme la Resolución (MEyP) 181/08 (BO: 21.07.08).

La actuación SIGEA **12542-3171-2018** refiere al PE 13052EC01000325A, cuyo cierre de venta fue 14.12.12, oficializándose la exportación el 11.01.13, con un reclamo de devolución de U$S 5.046. El reclamo de repetición fue rechazado mediante la Resolución 535/20 (AD ROSA) apelada en estos autos. La actuación SIGEA **12542-3172-2018** refiere al PE 13052EC01001332W, cuyo cierre de venta fue 08.02.13, oficializándose la exportación el 18.02.13, con un reclamo de devolución de U$S 7.076. El reclamo de repetición fue rechazado mediante la Resolución 399/20 (AD ROSA) apelada en estos autos. La actuación SIGEA **12542-3173-2018** refiere al PE 13052EC01001480D, cuyo cierre de venta fue 08.02.13, oficializándose la exportación el 23.02.13, con un reclamo de devolución de U$S 7.076. El reclamo de repetición fue rechazado mediante la Resolución 531/20 (AD ROSA) apelada en estos autos. La actuación SIGEA **12542-3174-2018** refiere al PE 13052EC01002668M, cuyo cierre de venta fue 28.02.13, oficializándose la exportación el 28.05.13, con un reclamo de devolución de U$S 6.264. El reclamo de repetición fue rechazado mediante la Resolución 530/20 (AD ROSA) apelada en estos autos. La actuación SIGEA **12542-3175-2018** refiere al PE 13052EC01003012T, cuyo cierre de venta fue 28.02.13, oficializándose la exportación el 15.04.13, con un reclamo de devolución de U$S 6.264. El reclamo de repetición fue rechazado mediante la Resolución 529/20 (AD ROSA) apelada en estos autos. Las antedichas actuaciones administrativas (12542-3171-2018, 12542-3172-2018, 12542-3173-2108, 12542-3173-2018-, 12542-3174-2018, 12542-3175-2018) tienen un trámite paralelo en la Aduana de Rosario. Se inician el 28.12.18. El 09.01.19 se dicta la resolución por la que se tienen por presentada a la empresa, constituido el domicilio y promovida la repetición; respecto de la prueba se tiene por presentada la documental y se rechaza la pericial e informativa por inconducente; se intima al despachante a aportar el sobre contenedor del PE involucrado y se ordenan los pases sucesivos a la Sección Económica Financiera, a la Sección Inspección Simultánea y luego, vuelta a la Sección Sumarios. En todas las actuaciones, con fecha 01.02.19 la actora interpone recurso de revocatoria contra la denegatoria de la prueba pericial e informativa que se rechaza por la Aduana de Rosario el 18.03.19. El 16.05.19 se expide la Sección Económico Financiera informando el pago de los derechos de exportación respecto de cada PE involucrado, el monto en dólares, su equivalente en pesos conforme tipo de cambio aplicable, la boleta de depósito afectada respecto a la mercadería exportada, la alícuota de derechos aplicada, todo con la documentación respaldatoria que se agrega al expediente. El 26.08.19 (el 26.05.19 en la actuación 12542-3172-2018) se expide la Sección Inspección Simultánea que indica la alícuota de derechos de exportación vigente aplicable, conforme fecha cierre de venta (ley 21.453) que, en todos los casos, es del 30% para la PA de la mercadería y que se condice con la de todos los PE involucrados; asimismo, respecto de la legalidad de dicha alícuota se expide informando que carece de atribuciones para estimar si corresponde aplicar un derecho distinto. En el SIGEA 12542-3172-2018 obra dictamen jurídico de fecha 26.11.19. El 16.06.20 (el 03.03.20 en el SIGEA 12542-3172-2018) se dictan las respectivas resoluciones 535/2020, 399/2020, 531/2020, 530/2020 y 529/2020 apeladas en autos.

Por otro lado, la actuación SIGEA **12542-50-2019** refiere al PE 12052EC01012249H, cuyo cierre de venta fue 27.11.12, oficializándose la exportación el 04.12.12, con un reclamo de devolución de U$S 5.046. El reclamo de repetición fue rechazado mediante la Resolución 404/20 (AD ROSA) apelada en estos autos. La actuación SIGEA **12542-57-2019** refiere al PE 12052EC01006836M, cuyo cierre de venta fue 26.06.12, oficializándose la exportación el 10.07.12, con un

reclamo de devolución de U$S 4.524. El reclamo de repetición fue rechazado mediante la Resolución 536/20 (AD ROSA) apelada en estos autos. La actuación SIGEA **12542-59-2019** refiere al PE 12052EC01005399P, cuyo cierre de venta fue 28.05.12, oficializándose la exportación el 01.06.12, con un reclamo de devolución de U$S 4.814. El reclamo de repetición fue rechazado mediante la Resolución 403/20 (AD ROSA) apelada en estos autos. Las antedichas actuaciones administrativas (12542-50-2019, 12542-57-2019 y 12542-59-2019) tienen un trámite paralelo en la Aduana de Rosario. Se inician el 09.01.19. El 16.01.19 se dicta la resolución por la que se tienen por presentada a la empresa, constituido el domicilio y promovida la repetición; respecto de la prueba se tiene por presentada la documental y se rechaza la pericial e informativa por inconducente; se intima al despachante a aportar el sobre contenedor del PE involucrado y se ordenan los pases sucesivos a la Sección Económica Financiera, a la Sección Inspección Simultánea y luego, vuelta a la Sección Sumarios. En todas las actuaciones, con fecha 01.02.19 la actora interpone recurso de revocatoria contra la denegatoria de la prueba pericial e informativa que se rechaza por la Aduana de Rosario el 18.03.19. El 02.05.19 (salvo en la 12542-59-2019 que es el 29.04.19) se expide la Sección Económico Financiera informando el pago de los derechos de exportación respecto de cada PE involucrado, el monto en dólares, su equivalente en pesos conforme tipo de cambio aplicable, la boleta de depósito afectada respecto a la mercadería exportada, la alícuota de derechos aplicada, todo con la documentación respaldatoria que se agrega al expediente. El 23 y 24 de mayo de 2019 se expide la Sección Inspección Simultánea que indica la alícuota de derechos de exportación vigente aplicable, conforme fecha cierre de venta (ley 21.453) que, en todos los casos, es del 30% para la PA de la mercadería y que se condice con la de todos los PE involucrados; asimismo, respecto de la legalidad de dicha alícuota se expide informando que carece de atribuciones para estimar si corresponde aplicar un derecho distinto. En las actuaciones 12542-50-2019 y 12542-59-2019 obra dictamen jurídico de fecha 26.09.19 y 26.11.19 respectivamente. Asimismo, en estas dos últimas actuaciones, con fecha 03.03.20, se dictan las respectivas resoluciones 404/2020 y 403/2020 apeladas en autos, mientras que en la actuación 12542-57-2019 la resolución apelada en autos 535/2020, se dicta el 16.03.20.

Como puede verse, las actuaciones administrativas son análogas, como idénticas las resoluciones apeladas dictadas en todas ellas, en cuanto a su causa, motivación y forma, por lo que se les dará tratamiento uniforme al dictar sentencia en estos autos.

IV. ***Proceso en el Tribunal Fiscal***: Una vez contestado por la DGA el recurso de apelación, con fecha 09.12.2020, mediante la PV-2020-85477882-APN-VOCXIII#TFN se tiene presente la prueba documental y se hace saber que la prueba informativa ofrecida por la actora obra en las actuaciones administrativas que corren por cuerda, así como inconducente a los fines de la causa la prueba pericial. El 01.12.22 mediante la PV-2022-130062582-APN-VOCXIII#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan las actuaciones a la Sala E. El 13.12.22 se llaman autos a sentencia mediante la IF-2022-133792688-APN-VOCXIII#TFN.

V.- ***El caso planteado. Fundamentos de la decisión que se adoptará:*** Corresponde resolver en la causa si las resoluciones 399/2020, 403/2020, 404/2020, 529/2020, 535/2020, 536/2020, 531/2020 y 530/2020 de la Aduana de Rosario que denegaron la devolución de la suma pretendida por la Molino Cañuelas Sociedad Anónima Comercial Industrial Financiera Inmobiliaria y Agropecuaria, en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación a los PE 13052EC01000325A, 13052EC01001332W, 13052EC01001480D, 3052EC01002668M, 13052EC01003012T, 12052EC01012249H, 12052EC01006836M y 12052EC01005399P, oficializados entre el 01.06.12 y el 28.05.13, respecto a ventas cerradas entre el 28.05.12 y el 28.02.13, se ajustan a derecho. Mediante los referidos PE la actora documentó la exportación de la mercadería bajo la Posición Arancelaria ("PA") SIM 2306.30.10.320Y **-declaración de la mercadería en el PE**: *Integral (Ley 21.453) Pellets (Ley 21.453) Tortas, harinas y "pellets". -De semillas de girasol TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DE GRASAS O ACEITES VEGETALES INCLUSO MOLIDOS O EN "PELLETS". EXCEPTO LOS DE LAS PARTIDAS 23.04 Ó 23.05*- abonando los derechos establecidos por la **Resolución (MEyP) 181/08 (BO: 21.07.08**) que fijó, para esa PA, una alícuota del 30% (ver art. 1º y Anexo de la referida resolución).

La actora cuestiona la validez constitucional de la referida resolución, como de sus resoluciones antecedentes, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

V.1. ***El precedente "Camaronera Patagónica" de la Corte Suprema***

Atento se peticiona en autos se haga lugar a una repetición con fundamento en la sentencia 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"- parece esencial repasar el contenido y alcance de dicho fallo.

Mediante la referida sentencia la Corte Suprema confirmó la decisión de la Cámara Federal de Apelaciones 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.*

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 sus 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 Suprema- habría estado comprendida dicha resolución. Conforme la sentencia 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* su ratificación legal posterior, lejos de ser un estándar novedoso del Alto Tribunal, había sido aplicado respecto a 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-: se trata del caso "ZOFRACOR S.A. c/ESTADO NACIONAL s/AMPARO" (Fallos 325:2394) sentencia del 20.09.02, 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 voto *concurrente in re* "Verrocchi" –Fallos: 322:1726- (el estándar de "Zofracor" en materia tributaria *aduanera* regulada de modo inconstitucional por un DNU, había sido 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 17.03.98; 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 en cuyo considerando 7° remite 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, 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- y olvidando que "Camaronera" *no versa* sobre normas *delegadas* tributarias dictadas *con* política legislativa habilitante).

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

a. *Los derechos de exportación que legisla el Código Aduanero son 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-.

a. *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.
b. Por lo expuesto en b) *la Corte se abstuvo en "Camaronera" 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 respecto al art. 755 del CA es coherente con su jurisprudencia previa para casos análogos respecto a la inteligencia que corresponde asignar a dicha norma (e.g.: "PROPULSORA SIDERÚRGICA S.A.I.C. c/recurso de apelación – A.N.A.", sentencia del 01.09.92, Fallos: 315:1820).
c. *En el ámbito de los derechos de exportación 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").

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 la mayoría de "Camaronera" marcó 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. *El fallo "Camaronera" no postula 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 DNU 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.
b. *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 mayoría 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 conclusión, 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. Sobre la voluntad ratificatoria del Congreso existen posturas contrapuestas en el fallo "Camaronera", podría decirse que más deferente con el comportamiento del Congreso en la posición mayoritaria (Lorenzetti, Fayt, Maqueda y Zaffaroni) y formalmente más estricta en la minoritaria (Petracchi y Argibay).

V.2. *Las normas constitucionales y cuasi-constitucionales sobre delegación legislativa*

Previo a precisar el marco *legal* en que debe insertarse el juicio de validez constitucional de la Resolución (MEyP) 181/08 (BO: 21.07.08) que fijó la alícuota cuestionada en autos, resulta *indispensable* repasar las normas constitucionales que regulan la *delegación* de facultades *legislativas* del Congreso a favor del PEN. No resulta posible elaborar un juicio sobre la validez constitucional de una norma delegada dictada por el PEN 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 constitucional 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 se encuentra sujeto a prescripciones *legales*, además de las constitucionales, conforme la previsión del art. 99 inc. 3 cuarto párrafo *in fine*: tal ley es la ley federal 26.122 (BO: 28.06.2006).

V.3. ***El art. 76 de la Constitución: materias legales cuyo dictado puede delegarse en el PEN, 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* delegable por el Congreso en el PEN requiere distinguir las dos especies de instrumentos *legislativos* que puede usar el PEN: los DNU y la legislación

delegada. La Constitución resulta *contundente* respecto a que los DNU no pueden versar en ningún caso y bajo ningún alcance sobre materia tributaria.

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. Se trata, a simple vista, de un sistema de doble control de lo actuado por el PEN, al delegarse la función legislativa, como sobre 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.

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 ese 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 *contraponen* 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 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 algún 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*-.

En conclusión, de modo *general* el art. 76 de la Constitución regula la modalidad de la delegación legislativa que puede realizar el Congreso en el PEN estableciendo que se encuentra admitida, alternativa o conjuntamente, en los siguientes supuestos: a) *"materias determinadas de administración"* y b) *"emergencia pública"*. *En ambos casos* la delegación 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.

V.4. *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 (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 confiera 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 Nacional confiere al Poder Ejecutivo en el art. 86 inc. 2 de la Constitución Nacional (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 art. 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 el Alto Tribunal *in re* "The American Rubber Co. S.R.L s/infracción decreto-ley 19.982" (Fallos: 298:609, sentencia del 01.09.1977) considerando cuarto.

Conforme lo expuesto, la reforma del año 1994, *añadió a la función delegada del art. 99 inc. 2 de la CN requisitos adicionales para su ejercicio constitucionalmente válido*.

En términos estrictos, la reforma superó la distinción entre delegación propia (reglamentaria) e impropia (de facultades legales). A partir de ella la primera queda confinada al art. 99 inc. 2 de la Constitución, mientras que la segunda obtiene regulación específica e integral 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, o que considere que subsiste unan delegación impropia regulada exclusivamente por el art. 99 inc. 2 de la Constitución, prescindiendo de las normas antes mencionadas (ver en ese sentido, por ejemplo, el voto de los Dres. Licht, González Palazzo y Segura en el plenario de este tribunal del 26.04.22 causa EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación, IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN) resulta una inteligencia *para-constitucional* de la Carta Magna, 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, desde 1994, la función delegada sometida a las nuevas condiciones que surgen del texto positivo de la Constitución en su art. 76.

No puede soslayarse en esta materia, por su proyección sobre nuestro sistema constitucional, la evolución de la jurisprudencia de la Suprema Corte norteamericana. Debe notarse que tres de los casos históricamente más relevantes de dicha 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 Suprema, 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 Estados Unidos, 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, pero 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 *debía cumplir*, ejecutándolo en uso de sus facultades ordinarias de reglamentación del art. 99 inc. 2 de la Constitución Nacional -antiguo art. 86 inc. 2-, en tal recto sentido, *impropias* (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 en detalle remitimos a nuestro voto en "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación" (Expte. 36.719-A), considerando XIX.

Vale destacar, por la importancia que tiene para este caso, que la Corte Suprema, en materia tributaria aduanera, en su jurisprudencia previa al año 1994, 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 los Estados Unidos 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 de la Corte*. Lo anterior se expresaba constitucionalmente como un mandato del Congreso que el PEN cumplía mediante el ejercicio de sus facultades de reglamentación del art. 99 inc. 2 de la Constitución, que en tales casos eran *materialmente legales*; **3)** el control de constitucionalidad por los jueces del ejercicio por el PEN de tales facultades delegadas debía ser *prudente* y podía incluso estar *impedido* en determinados casos, por ejemplo cuando la norma delegada concreta se insertaba dentro de un "bloque de legalidad", en el marco de una *emergencia* que expresaba 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. En ese sentido, el punto **1**) anterior 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 Nacional-, 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* de la misma Carta Magna; **(iii)** la sanción de la ley 26.122 consecuencia de lo anterior 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.

V.5. ***La ley 26.122: el régimen legal de la delegación legislativa previsto por la Constitución***

La ley federal 26.122 (BO: 28.07.06) tiene vigencia desde el 06.08.06. Sobre esta ley debe destacarse su rango de verdadera ley *constitucional* o *integrada* a la Constitución –con rango diferenciado al de la generalidad de las leyes federales- pues *complementa* de modo directo a las normas constitucionales -arts. 76, 99 inc. 3, 100 inc. 12 y 13 y Disposición transitoria Octava- que regulan las facultades del Congreso, propias y pertenecientes a su zona de reserva constitucional, para la sanción válida de la legislación federal. La ley 26.122 *cumple un mandato dado por la Convención Constituyente del año 1994 al Congreso* para *completar la obra de la reforma constitucional en relación al ejercicio de facultades legislativas por parte del PEN*.

El art. 1 de la ley 26.122 delimita su ámbito de aplicación, precisando que comprende la *intervención* (art. 99 inc. 3 cuarto párrafo *in fine* de la Constitución) del Congreso respecto de los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa bajo la previsión del art. 76 de la Carta Magna. El art. 2 establece que la Comisión Bicameral Permanente tiene competencia para pronunciarse respecto de los decretos dictados *"b) por delegación legislativa"*.

El Capítulo II regula 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 de la Comisión, estableciendo que debe expedirse sobre la validez o invalidez de la legislación delegada y elevar su dictamen 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*. 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. 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 parte del PEN. De ese modo, el art. 76 de la Constitución -que establece la forma inexcusable previa que debe revestir la legislación delegante por parte del Congreso- tiene 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 que allí se prevé: el mismo poder delegante realiza un control posterior de lo actuado por el poder delegado -PEN-.

En lo que resultan normas fundamentales del régimen, el art. 17 de la ley 26.122 establece asertivamente que las normas delegadas tienen plena vigencia desde su dictado, conforme el art. 2º del Código Civil (texto ley 340 del 29.09.1869, reformado por la ley 16.504 -BO: 03.11.64-); y el art. 24 dispone 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 (conforme ley 340 del 29.09.1869, reformado por ley 16.504 -BO: 03.11.64- que 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"*).

En síntesis, *de modo general* el sistema constitucional de legislación delegada -conf. arts. 17 y 24 de la ley 26.122- establece la *vigencia* de la legislación dictada por el Poder Ejecutivo ("PEN") *ad referendum* de la intervención constitucional del Congreso que, al completarse con la intervención favorable de las dos cámaras del poder legislativo, le otorgará *validez* constitucional definitiva, idéntica a la de una ley. Deben, adicionalmente, señalarse tres aspectos para cuestiones tributarias aduaneras como la debatida en autos:

a. La ley 26.122 no puede impedir una intervención del Congreso bajo las previsiones de la Constitución para la solemne sanción de las leyes (arts. 77 a 84 de la Constitución) a los efectos de aprobar las normas delegadas dictadas por el PEN.
b. El sistema de la ley federal 26.122 de vigencia *inmediata* de la misma legislación delegada dictada por el PEN -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 –salvaguardado el principio de legalidad en materia tributaria- con la necesidad de que tal actividad sea realizada por el PEN de modo *eficaz*. De este modo, la ley 26.122 busca *conciliar*, con su canon de intervención del Congreso 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 siempre acaecería de darse un debate parlamentario sobre el nivel de las alícuotas de derechos aduaneros con antelación a su aprobación y vigencia.

Nada de lo anterior, sin embargo, exime al PEN de *legislar* bajo modalidad delegada prescindiendo de las exigencias claras del art. 76 de la Constitución: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio*.

VI.- *Decisión del caso: La Resolución (MEyP) 181/08 (BO: 21.07.08) que fijó la alícuota del 30% para la Posición Arancelaria 2306.30.10. Su vinculación causal con la Resolución (MEyP) 369/07 (BO: 09.11.07) y la doble intervención del Congreso ratificando dicha alícuota. Conformidad con el precedente Camaronera Patagónica*

Conforme todo lo expuesto corresponde examinar la Resolución 181/08 y su *iter* normativo y legislativo, que deberá confrontarse con lo expuesto *supra* a fin de determinar su validez constitucional.

VI.1. *El estándar jurisprudencial, emergente de "Camaronera Patagónica", de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable*

Como se vio *supra* en **V.1.** al analizar el caso "Camaronera" la diferencia central entre la mayoría (Lorenzetti, Maqueda, Zaffaroni y Fayt) y la minoría (Petracchi y Argibay) pivotea sobre la modalidad de la ratificación por el Congreso de una resolución tributaria delegada que resulta nula de nulidad absoluta e insanable por incumplir el art. 76 de la Constitución. En ambas posiciones la validación por el Congreso de estas normas tributarias nulas únicamente puede tener efectos prospectivos, jamás retroactivos (ver considerando 11 penúltimo y último párrafo del fallo, y considerando 20 primer párrafo del voto de los doctores Argibay y Petracchi).

Mientras que para la mayoría de "Camaronera" basta con una ratificación *genérica* de la legislación delegada previa, dentro de la cual sea *determinable* que está comprendida la resolución nula ratificada (ver considerando 11 del fallo, especialmente párrafos 12, 13 y 15), para la minoría resulta necesario una ratificación *expresa* de la resolución, a fin de que pueda considerarse válida (ver considerando 20 del voto de los doctores Argibay y Petracchi, especialmente párrafos segundo y tercero).

A los fines de la resolución del presente caso, la apuntada diferencia entre la mayoría y la minoría de "Camaronera", resulta relevante. Sobre ella cabe señalar dos cuestiones jurídicas que la califican: ***a)*** La ratificación por el Congreso de los actos nulos de nulidad absoluta e insanable del art. 99 inc. 3 de la Constitución y cómo tal ratificación se configura constituye un *estándar jurisprudencial* que, exige, como mínimo, una *ley* posterior al acto nulo que evidencie una

voluntad clara del Congreso de convalidarlo (*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*, cf. voto en disidencia de los Dres. Argibay y Petracchi en "Camararonera Patagónica", considerando 20 segundo parrafo); ***b)*** El fallo "Camaronera Patagónica" -que definió ese estándar jurisprudencial para la delegación legislativa viciada de nulidad- si bien se había aplicado previamente para DNUs en materia impositiva y aduanera (respectivamente los casos "Kupchik, Luisa Spak de y Kupchik, Alberto Mario c/ B.C.R.A. y Estado Nacional (M.E.) s/varios" -Fallos: 321:366- y "ZOFRACOR S.A. c/ESTADO NACIONAL s/AMPARO" -Fallos 325:2394-) fue definido por la Corte Suprema para los casos de delegación legislativa, con "Camaronera", el **15.04.14**; esto es *con posterioridad* a las resoluciones del Poder Ejecutivo examinadas en este caso y la intervención que el Congreso, como se verá *infra*, tuvo respecto a ellas. Así las intervenciones del Congreso que se examinarán en este pronunciamiento, por ser previas, no estuvieron *iluminadas* por la jurisprudencia sobre ratificación legislativa de la Corte Suprema de "Camaronera".

Bajo los dos parámetros señalados se resolverá la presente controversia en torno a la Resolución (MEyP) 181/08, que fue la que estableció la alícuota que se aplicó a las exportaciones de autos. Su impugnación por la actora fundamenta su reclamo de devolución de una diferencia de tributos de exportación.

VI.2. ***La Resolución (MEyP) 368/07. Su ratificación por el Congreso***

El antecedente normativo directo de la alícuota del 30% para la PA NCM 2306.30.10. de la Resolución (MEyP) 181/08 (BO: 21.07.08) -aplicado a la exportación de autos- es la Resolución (MEyP) 368/07 (BO: 09.11.07, que puede verse en http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/130000-134999/134327/norma.htm) , conforme su art. 1 y Anexo.

Esta resolución, fue, en su origen, dictada por el Poder Ejecutivo incumpliendo las disposiciones del art. 76 de la Constitución, en los términos expuestos *supra* en **V.2.**, **V.3.** y **V.4.** y las definiciones del caso "Camaronera" de la Corte Suprema (*supra* **V.1.**). No existió respecto de la Resolución (MEyP) 368/07, en su origen, ley delegante, con una clara política legislativa para su ejercicio por el PEN, ni con un plazo previamente fijado para tal ejercicio. En tal sentido le correspondía la sanción de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 99 inc. 3 de la Constitución.

Sin embargo, tal vicio fue purgado. El Congreso no fue, en absoluto, ajeno a los aumentos de alícuotas de derechos de exportación dispuestos por el Poder Ejecutivo mediante la Resolución (MEyP) 368/07 y, también, por la 369/07, dictadas y publicadas en el Boletín Oficial el mismo día. Con fecha 16.01.08 se publicó en el Boletín Oficial la ley 26.351 (ver http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/135000-139999/136751/norma.htm) .

La lectura de dicha ley -especialmente sus arts. 3º y 4º que disponen su aplicación retroactiva- como la de los debates en el Congreso que condujeron a su dictado (ver *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, 31ª reunión, 17ª sesión ordinaria (continuación), **4 de diciembre de 2007**, Período 125º, punto 30 del Sumario – Consideración del proyecto del diputado Martínez Raymonda, desde la página 108, lo expresado por el diputado Martínez Raymonda en la página 109 y la inserción de su discurso en las págs. 160/165**;** *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores*, 21ª reunión, 17ª sesión ordinaria, **19 de diciembre de 2007**, págs. 79/83, tratamiento sobre tablas, ver las manifestaciones de los senadores Urquía, Sanz, Pichetto y Pinchetti de Sierra Morales**;** *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, 34ª reunión, 2ª sesión ordinaria de prórroga, **26 de diciembre de 2007**, Período 125º, punto 11 del Sumario – Consideración de las modificaciones introducidas por el Senado al proyecto de ley pasado en revisión sobre derechos de exportación (5.201-D.-2007). Se sanciona definitivamente (ley 26.351), ver pg. 61 manifestaciones de los diputados García, Morini, Obliglio, Viale, Lozano y Cigogna e inserción en la página 123 del discurso del diputado Obliglio) muestran, de modo *inequívoco*, que fue dictada por el Congreso para ratificar y reforzar en su cumplimiento los aumentos de alícuotas dispuestos, el 09.11.07, mediante las resoluciones (MEyP) 368/07 y 369/07.

En efecto, con independencia del juicio de constitucionalidad que la aplicación retroactiva de la ley 26.351 pueda merecer en su contenido sustancial (respecto a las condiciones de *cobertura* de mercadería de su art. 1 -acreditación fehaciente de tenencia o adquisición de mercadería- respecto a los efectos del art 6 de ley 21.543) resulta *indiscutible* que el Congreso la dictó para asegurar los ingresos tributarios que debían derivar de los aumentos de alícuotas dispuestos por las resoluciones (MEyP) 368/07 y 369/07, resoluciones que se mantuvieron, ya ratificadas por el Congreso, más allá del 16.01.08 en que entró en vigencia la ley 26.351. Esta ley las ratificó con una voluntad que resulta manifiesta, tanto en su contenido específico, como por los fundamentos expuestos en el Congreso -por senadores y diputados- para dictarla. Vale señalar que la ley 26.351 fue aprobada por unanimidad.

En consecuencia, *desde el 16.01.08*, con la vigencia de la ley 26.351 quedó ratificada por el Congreso la resolución (MEyP) 368/07 que había fijado en un 30% la alícuota de derechos de exportación para la PA NCM 2306.30.10. Sin duda la aprobación por el Congreso, unánime en ambas cámaras, de la ley 26.351 tuvo como objetivo explícito asegurar el cumplimiento de la *específica* resolución antedicha respecto a las alícuotas que estableció. Tal actuación del Congreso se encuentra comprendida por el estándar jurisprudencial de ratificación *amplio* de la Corte Suprema en la causa Camaronera Patagónica (considerando 11 del fallo, especialmente párrafos 12, 13 y 15) que exige que dicha ratificación de una resolución constitucionalmente nula sea *determinable* como objetivo de una ley posterior.

VI.3. ***La sustitución de la Resolución 368/07 por las resoluciones (MEyP) 125/08 (BO: 12.03.08) de alícuotas móviles y 64/08 (BO: 02.06.08) de alícuotas variables. La intervención del Congreso para ratificar dichas alícuotas. El rechazo del Congreso a la ratificación de la Resolución (MEyP) 125/08 y el restablecimiento de las alícuotas previas***

En marzo del año 2008 se dictó la célebre Resolución (MEyP) 125/08 (BO: 12.03.08) que, conforme surge de los párrafos segundo y quinto de sus considerandos, dispuso sustituir las alícuotas de las resoluciones (MEyP) 368/07 y 369/07 por el sistema de alícuotas móviles que instauró.

Como es de público conocimiento, al dictado de la Resolución (MEyP) 125/08 siguió un intenso debate social y político que llevó a que el Poder Ejecutivo enviara un proyecto de ley al Congreso para que, en ejercicio de su poder soberano (art. 75 inc. 32 de la Constitución) la ratificara. Los arts. 1 y 2 del referido proyecto establecían: *"Artículo 1º – Ratifícanse las resoluciones del Ministerio de Economía y Producción 125 de fecha 10 de marzo de 2008, su modificatoria 141 de fecha 13 de marzo de 2008 y su derogatoria 64 de fecha 30 de marzo de 2008"* y *"Art. 2° Lo dispuesto en el artículo precedente lo es sin perjuicio de la vigencia de las medidas dictadas y sin desmedro de las facultades ejercidas para ello en el marco de los dispositivos en ellas citados y especialmente de la ley 22.415 (Código Aduanero) y modificatorias, en particular su artículo 755, correlativos y concordantes."*

Con independencia del juicio sobre la corrección constitucional del contenido de estas normas del proyecto de ley (especialmente su art. 2, frente a la decisión de la Corte Suprema en "Camaronera Patagónica") el Congreso debatió el mantenimiento de la Resolución 125/08 dictada por el Poder Ejecutivo y rechazó ratificarla (ver *Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados*, 17ª reunión, 7ª sesión ordinaria (especial), **4 de julio de 2008**, Período 126º, punto 5 del Sumario, Consideración de los dictámenes recaídos en el proyecto de ley por el cual se ratifica la resolución número (MEyP) 125/08 (13-P.E.-2008), ver págs.. 6/344; *Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores*, 11ª reunión, 9ª sesión ordinaria (especial), **16 y 17 de julio de 2008**, punto 3 del Sumario, (CD. 42/08) Régimen de Compensaciones para pequeños productores). Resulta, nuevamente, *indiscutible* que si el Congreso ratificaba la Resolución 125/08 quedarían definitivamente sustituidas las resoluciones (MEyP) 368 y 369 del 2008, adquiriendo la Resolución 125/08 fuerza de ley. En oposición, lo que sucedió, fue que el rechazo por el Congreso de la Resolución 125/08 -su no ratificación- implicaba, aunque no fuera materia expresa del debate, el restablecimiento de los niveles de alícuotas previos a ella.

Tan claro resultaba lo anterior que, producido el rechazo del proyecto de ley ratificatorio en la Cámara de Senadores (y siendo imposible que la Cámara de Diputados insista, conforme el art. 81 de la Constitución) el Poder Ejecutivo, interpretando la voluntad expresada por el Congreso en el debate de la Resolución 125/08 (y, nuevamente, sin perjuicio del juicio que merezca el razonamiento constitucional contenido en estos actos del Poder Ejecutivo) dictó el decreto 1176/08 (BO: 21.07.08). Este decreto, ante lo ocurrido, interpretando el significado del acto parlamentario de rechazo, dispuso en su art. 2: *"INSTRUYESE al señor Ministro de Economía y Producción para que en uso de sus facultades disponga la vigencia de posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.) iguales a las dispuestas por las Resoluciones Ministeriales* ***368 y 369 de fecha 7 de noviembre de 2007****, a partir de la fecha de la publicación en el Boletín Oficial"*.

Como consecuencia de tal instrucción del Poder Ejecutivo se dictó la Resolución (MEyP) 181/08 (BO: 21.07.08) que, en sus considerandos, invoca el decreto 1176/08 y, cumpliéndolo, *restablece* los niveles de alícuotas de la Resolución (MEyP) 368/08: para el caso de autos del 30% para la PA NCM 2306.30.10.

En definitiva, puede afirmarse, sin hesitación, que la alícuota del 30% para la PA NCM 2306.30.10., establecida por la Resolución (MEyP) 181/08, es la continuidad normativa de la misma alícuota, para la misma PA, de la Resolución (MEyP) 368/07 y que, *sin ninguna duda*, el Congreso intervino dos veces para validar dicha alícuota: al dictarse la ley 26.351 (ver *supra* **VI.2.**) y, como se acaba de exponer, al rechazar la Resolución 125/08 que, como consecuencia, trajo el restablecimiento de los niveles de alícuotas previos a ella.

En el sentido expuesto, resulta claro que la Resolución (MEyP) 181/08 no es un acto autónomo, unilateral del Poder Ejecutivo en uso de facultades propias -de las que carece conforme el fallo "Camaronera Patagónica"- sino que se trata de la expresión de una voluntad cabal del Congreso que, en dos oportunidades, validó los niveles de alícuotas de dichas resoluciones dictadas por el PEN.

VI.4. ***Validez constitucional de la Resolución (MEyP) 181/08***

Corresponde pues, bajo los parámetros expuestos, resolver si las resoluciones de la Aduana de Rosario 399/2020, 403/2020, 404/2020, 529/2020, 535/2020, 536/2020, 531/2020 y 530/2020 que denegaron la devolución de la suma pretendida por la actora Molino Cañuelas, en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación a los PE 13052EC01000325A, 13052EC01001332W, 13052EC01001480D, 3052EC01002668M, 13052EC01003012T, 12052EC01012249H, 12052EC01006836M y 12052EC01005399P, oficializados entre el 01.06.12 y el 28.05.13, respecto a ventas cerradas entre el 28.05.12 y el 28.02.13, se ajustan a derecho.

Mediante los referidos PE la actora documentó la exportación de la mercadería bajo la PA SIM 2306.30.10.320Y -**declaración de la mercadería en el PE**: *Integral (Ley 21.453) Pellets (Ley 21.453) Tortas, harinas y "pellets". -De semillas de girasol TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DE GRASAS O ACEITES VEGETALES INCLUSO MOLIDOS O EN "PELLETS". EXCEPTO LOS DE LAS PARTIDAS 23.04 Ó 23.05*- abonando los derechos establecidos por la **Resolución (MEyP) 181/08 (BO: 21.07.08**) que fijó, para esa PA, una alícuota del 30% (ver art. 1º y Anexo de la referida resolución).

De modo liminar, cabe precisar que las exportaciones de autos se encuentran gobernadas por la ley 21.453, con lo cual su tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es la de la vigente a las diferentes fechas de *cierre de venta* consignadas en los PE, conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley. La alícuota aplicada automáticamente por el SIM fue pues, como se apuntó, para todas esas fechas, la del **30%**, de la Resolución 181/08 -conforme su art. 1 y la sustitución del Anexo XIV del decreto 509/07- en la que está incluida la PA NCM NCM 2306.30.10. de la mercadería exportada.

La actora cuestionó la validez constitucional de la Resolución (MEyP) 181/08 (BO: 21.07.08), como de sus resoluciones antecedentes, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

Ahora bien, puede observarse que, conforme lo ilustrado *supra* en **VI.2.** y **VI.3.**, la alícuota del 30 % sobre la PA de autos posee una validez constitucional que se remonta al 16.01.08, en la que fue inequívocamente ratificada por la ley 26.351, en cuanto tuvo como fin asegurar la recaudación del aumento de alícuotas dispuesto por la **Resolución (MEyP) 368/07 (BO: 09.11.07)**.

Dicha vigencia y validez legal de las alícuotas de la Resolución (MEyP) 368/07 fue *interrumpida durante el período de tiempo en que se implementaron las llamadas alícuotas móviles* (Resolución 125/08 -MEyP- BO: 12.03.08), *luego variables* (Resolución 64/08 -MEyP- BO: 02.06.08), respecto de la PA de la exportación de autos (2306.30.10.) hasta su restablecimiento por la mentada Resolución 181/08; esto último como consecuencia del dictado 1176/08 (BO: 21.07.08) que cristalizó la voluntad del Congreso al rechazar ratificar la Resolución (MEyP) 125/08.

A diferencia de la posición de la actora en autos, el *iter* normativo ilustrado en los párrafos anteriores, conforme lo expuesto *supra* en **VI.2.** y **VI.3.,** anticipa el resultado negativo de la repetición peticionada. En efecto, *pueden verificarse en dicho iter dos intervenciones del Congreso,* entre el 16.01.08 (vigencia de la ley 26.351) y el 21.07.08 (no ratificación

por el Congreso de la Resolución 125/08 y dictado del decreto 1176/08) relativas al nivel de alícuota del 30% para la PA NCM 2306.30.10.

De tales *intervenciones* se desprende, en línea con "Camaronera", una voluntad clara, inequívoca e indubitable del Poder Legislativo de ratificar la validez y vigencia de la alícuota cuestionada del 30%. Ello tanto respecto de su establecimiento originario por la Resolución (MEyP) 368/07, como en la causa eficiente que llevó al dictado de la Resolución (MEyP) 181/08, que fue cumplir una instrucción del Poder Ejecutivo -contenida en el decreto 1176/08- dictada a raíz del debate en el Congreso en torno a la Resolución (MEyP) 125/08. Así la Resolución 181/08 resulta la continuidad normativa de la Resolución 368/07, precisamente a raíz de la intervención del Congreso rechazando la Resolución 125/08.

En el sentido expuesto, la Resolución (MEyP) 181/02 cumple, si bien con una modalidad jurídica particular, el estándar jurisprudencial de ratificación contenido en el fallo "Camaronera Patagónica" de la Corte Suprema. Conforme su considerando 11 -párrafos 12, 13 y 15- una resolución nula queda válidamente ratificada en cuanto sea *determinable* que fue voluntad del Congreso ratificarla.

Esto último, sin perjuicio, además, de que dicho estándar jurisprudencial para legislación delegada de la Corte Suprema del fallo "Camaronera" data del año 2014; mientras, los actos del Congreso examinados en autos, transcurrieron entre los años 2007 y 2008, pudiendo verificarse en ellos (como en el mismo proyecto de ley ratificatorio de la Resolución 125/08, ver art. 2º) posiciones opuestas a la jurisprudencia de la Corte en "Camaronera". En ese sentido, en el examen de la voluntad expresada por el poder legislativo bajo el estándar jurisprudencial de "Camaronera" sobre ratificación de resoluciones nulas, debe prescindir de un rigor técnico y formal que sí sería exigible *a posteriori* del dictado del fallo "Camaronera".

El *íter* de doble ratificación por el Congreso del nivel de alícuota del 30% para la PA NCM 2306.30.10. expuesto *supra* en **VI.2.** y **VI.3.,** exhibe una voluntad clara del Poder Legislativo al respecto e impide hacer lugar al planteo de su declaración de nulidad absoluta e insanable, en los términos de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución.

Tal vicio, en todo caso y bajo los estándares jurisprudenciales de "Camaronera" fue purgado desde el 16.01.08. -fecha en que entro en vigencia la ley 26.351- respecto de la Resolución (MEyP) 368/07, manteniendo el Congreso esa misma voluntad al rechazar la ratificación de la Resolución 125/08. De modo convergente tal rechazo del Congreso fue interpretado por el Poder Ejecutivo en el decreto 1176/08 y la Resolución (MEyP) 181/08 -impugnada en autos- restableciendo las alícuotas de las resoluciones (MEyP) 368 y 369 del año 2007.

En conclusión, la Resolución (MEyP) 181/08 es constitucionalmente válida por haber sido dictada por el PEN cumpliendo una manda del Congreso al rechazar la Resolución (MEyP) 125/08 y por ser, en ese sentido, la continuidad normativa de la Resolución (MEyP) 368/07, ratificada de modo *determinable* por la ley 26.351 (BO: 16.01.08), constitucionalmente válida desde la fecha de vigencia de dicha ley, el 16.01.08.

Como consecuencia de lo expuesto deben confirmarse las resoluciones de la Aduana de Rosario 399/2020, 403/2020, 404/2020, 529/2020, 535/2020, 536/2020, 531/2020 y 530/2020 apeladas en autos, dictadas en las actuaciones SIGEA 12542-3171-2018, 12542-3172-2018, 12542-3173-2108, 12542-3173-2018-, 12542-3174-2018, 12542-3175-2018, 12542-50-2019, 12542-57-2019 y 12542-59-19, y rechazar la repetición de la diferencia de tributos pretendida por la actora y abonados respecto de los PE 13052EC01000325A, 13052EC01001332W, 13052EC01001480D, 3052EC01002668M, 13052EC01003012T, 12052EC01012249H, 12052EC01006836M y 12052EC01005399P. **ASÍ LO VOTO**.

VII.- *Costas*: Respecto a las costas, deben imponerse por el orden causado atento las particularidades de la cuestión y no haberse resuelto la disputa con base en argumentos expuestos por las partes (art. 1163 del CA).

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1.- Confirmar las resoluciones (AD ROSA) 399/2020, 403/2020, 404/2020, 529/2020, 535/2020, 536/2020, 531/2020 y 530/2020, dictadas en las actuaciones SIGEA 12542-3171-2018, 12542-3172-2018, 12542-3173-2018, 12542-3175-2018, 12542-50-2019, 12542-57-2019 y 12542-59-19, en cuanto deniegan la repetición de la diferencia de tributos pretendida por la actora respecto de los permisos de embarque 13052EC01000325A, 13052EC01001332W, 13052EC01001480D, 3052EC01002668M, 13052EC01003012T, 12052EC01012249H, 12052EC01006836M y 12052EC01005399P.

2.- Imponer las costas por su orden.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria, con fundamento en las consideraciones y argumentos expuestos en los puntos **I, II, III, IV, VI.4** y **VII** de su voto, toda vez que, conforme allí se explicita y demuestra, la Resolución MEyP Nro. 181/08, dictada por el Poder Ejecutivo Nacional en el ejercicio de sus facultades, ha gozado de una clara convalidación por parte del Congreso de la Nación, y en consecuencia, los derechos de exportación en ella fijados, resultan legítimamente exigibles y correctamente abonados al momento de documentarse las exportaciones a consumo 13052EC01000325A, 13052EC01001332W, 13052EC01001480D, 3052EC01002668M, 13052EC01003012T, 12052EC01012249H, 12052EC01006836M y 12052EC01005399P, correspondiendo, en consecuencia, confirmar las Resoluciones Nros. 399/2020 (AD ROSA), 403/2020 (AD ROSA), 404/2020 (AD ROSA), 529/2020 (AD ROSA), 535/2020 (AD ROSA), 536/2020 (AD ROSA), 531/2020 (AD ROSA) y 530/2020 (AD ROSA), en cuanto deniegan las acciones de repetición interpuestas por la actora, con costas por su orden (punto **VII**)**. ASI LO VOTO**.

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

1.- Confirmar las resoluciones (AD ROSA) 399/2020, 403/2020, 404/2020, 529/2020, 535/2020, 536/2020, 531/2020 y 530/2020, dictadas en las actuaciones SIGEA 12542-3171-2018, 12542-3172-2018, 12542-3173-2018, 12542-3175-2018, 12542-50-2019, 12542-57-2019 y 12542-59-19, en cuanto deniegan la repetición de la diferencia de tributos pretendida por la actora respecto de los permisos de embarque 13052EC01000325A, 13052EC01001332W, 13052EC01001480D, 3052EC01002668M, 13052EC01003012T, 12052EC01012249H, 12052EC01006836M y 12052EC01005399P.

2.- Imponer las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por licencia de la Dra. Musso (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.22 12:32:42 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.22 12:38:31 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.22 12:38:32 -03:00