



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

### **Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:**

**Referencia:** Sentencia EX-2020-25041338-APN-SGASAD#TFN PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN

---

## **TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION**

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales miembros de la Sala “E”, Dr. Juan Manuel Soria y Dra. Cora M. Musso (por encontrarse en uso de licencia el Dr. Héctor H. Juárez), con la presidencia de la Vocal mencionada en segundo término, para resolver en los autos caratulados “**PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN**” EX-2020-25041338-APN-SGASAD#TFN

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

**I.-Objeto del proceso:** Determinar si la Resolución Nro. 2020-28-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI de fecha 02.03.20, dictada por el Sr. Administrador de Aduanas de Caleta Oliva, en el marco de las actuaciones 19144-10896-2019, es ajustada a derecho. La resolución referida decidió rechazar la solicitud de devolución de Pesos Ciento Setenta y Un Mil Ochocientos con 90/100 (171.800,90) realizada por la empresa actora, en concepto de derechos de exportación correspondientes a los permisos de embarque (“PE”) 18087EC01000530L, 18087EC01000531M, 18087EC01000561P, 18087EC01000562Z, 18087EC01000563R, 18087EC01000565T, 18087EC01000566U, 18087EC01000567V, 18087EC01000546S y 18087EC01000547T que habrían sido abonados en demasía. La actora considera que al momento de oficializar las destinaciones antes referidas -lo que ocurrió entre el 05.09.18 y el 04.10.18- el decreto presidencial 793/18 que sustentó normativamente las alícuotas de derecho de exportación aplicadas, debe descalificarse como inconstitucional. Funda su posición en que dicho decreto carecía de una ley formal del Congreso que lo amparara. Conforme la actora el referido decreto recién habría alcanzado validez constitucional y vigencia con la promulgación

de la ley 27.467 -presupuesto del año 2019- publicada en el Boletín Oficial ("BO") el 04.12.18. Su art. 82 dispuso que "mantendrán su validez y vigencia los decretos (...) 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones" siendo, para la actora, el efecto de dicha norma que el decreto 793/18 solamente tiene vigencia y validez desde el 04.12.18; funda su posición en la aplicación a la discusión de autos del precedente de la Corte Suprema "*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo*" (Fallos: 337:388) del 15.04.2014.

**II.- Fundamentos del recurso de apelación:** Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 2020-28-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI, de fecha 02.03.20, dictada por el Sr. Administrador de Aduanas de Caleta Oliva, en el marco de las actuaciones 19144-10896-2019, en cuanto denegó la devolución de los derechos de exportación respecto de determinadas operaciones de comercio exterior. En el capítulo IV del recurso la actora identifica en un cuadro los PE detallando la suma por derechos de exportación cuya devolución solicita, que asciende a Pesos Ciento Setenta y Un Mil Ochocientos con 90/100 (\$ 171.800,90). Explica que abonó esa suma conforme lo dispuesto por el decreto 793/18 (BO: 04.09.18) que fijó, hasta el 31.12.20, una alícuota del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur ("NCM"), con un tope de \$ 4 o \$ 3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según el caso. Arguye que, al momento del dictado y publicación del decreto 793/18, no existía ninguna ley que permitiera gravar la exportación para consumo con las pautas tributarias correspondientes conforme la Constitución Nacional ("CN") y jurisprudencia que refiere, incumpléndose, asimismo, lo exigido por el art. 755 del Código Aduanero ("CA"). Narra que, con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador de la Aduana de Caleta Oliva resolvió acumular todos los expedientes referidos a las repeticiones que nos ocupan, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019. Describe que, finalmente, el servicio aduanero rechazó en forma arbitraria e ilegítima el pedido de devolución. Señala que, en virtud de la falta de sustento legal del decreto 793/18, el pago efectuado resulta indebido e ilegítimo, violando el principio constitucional de legalidad tributaria. Expone que corresponde al Congreso legislar en materia aduanera y establecer los derechos de importación y exportación (art. 75 inc. 1), siendo tal facultad de carácter exclusivo e indelegable (conf. art 76 CN) y que el Poder Ejecutivo carece de facultades constitucionales para emitir disposiciones de carácter legislativo (conf. art 99 inc. 3 de la CN). En ese sentido, sostiene que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante la "Corte" o la "Corte Suprema") siempre ha velado por las garantías constitucionales y cita el precedente "*Camaronera Patagónica*" del 15.04.14, en el cual -agregó lugar a una devolución de derechos de exportación abonados en virtud de una resolución administrativa durante el tiempo en que dicha resolución careció de convalidación legal. Destaca que, en ese caso, la Corte sostuvo que una ley no puede convalidar con efectos retroactivos una norma administrativa, y que el derecho de exportación resulta válido solamente a partir de entrada en vigor de la ley, no con anterioridad. Sostiene que el Congreso no puede delegar sus exclusivas facultades de naturaleza tributaria, ni convalidar con efectos retroactivos una norma administrativa declarada por la Constitución como nula de nulidad absoluta. Manifiesta que el principio de legalidad en materia tributaria radica en la potestad exclusiva del Congreso de crear

tributos (impuestos, tasas y contribuciones) y está consagrado principalmente en los arts. 4º, 17, 75 inc. 1º y 2º de la Constitución; su cometido es preservar los aspectos sustanciales de la materia tributaria bajo el ámbito de la ley. Expone que, en el caso que nos ocupa, el decreto 793/18 entró en vigencia el 05.09.18 y la ley 27.467 de Presupuesto 2019 (que autorizó al PEN por dos años a establecer derechos de exportación hasta un 30% y declaró mantener la vigencia y validez de aquel decreto) fue publicada en el Boletín Oficial (“BO”) del 04.12.18. En consecuencia, son improcedentes los importes de derechos de exportación exigidos entre el 05.09.18 y el 04.12.18, sin sustento legal. Cita jurisprudencia de la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia (“ESTELAR RESOURCES LIMITED SA c/PEN s/ AMPARO LEY 16.986”, expediente Nro. 19.606/2018, de fecha 26.12.18) en la que dicho tribunal declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación establecidos por el decreto 793/18, entre el 04.09.18 y el 03.12.18. Refiere que, contrariamente a lo sostenido por el servicio aduanero en casos similares al presente, las normas fiscales aludidas (ley 27.428 mod. de la ley 25.917 de Responsabilidad Fiscal, ley 27.429 aprobatoria del Consenso Fiscal, ley 27.430 –reforma integral del sistema tributario– y ley 27.431 –aprobación del presupuesto 2018–) no facultaban al Poder Ejecutivo a establecer derechos de exportación. Resalta que, además de inconstitucional, el decreto 793/18 incurre en un exceso legal, violando lo dispuesto por el propio art. 755 CA. Reitera que la firmeza de la resolución acarrea un grave perjuicio económico y de afectación al derecho de propiedad de su representada, implicando además un enriquecimiento ilícito a favor del Estado Nacional (AFIP-DGA). Por todo lo anterior solicita su devolución, con más su actualización e intereses, conforme lo previsto por los arts. 809 y ss. del CA. Finalmente, ofrece prueba, realiza la reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se haga lugar al recurso de apelación, con costas.

**III.- Contestación del traslado:** La representación fiscal contesta el recurso de apelación con fecha 20.09.2020 mediante la IF-2020-62854946-APN-DTD#JGM. En el capítulo III niega todos y cada uno de los hechos, afirmaciones, derecho, documentación y/o copias que contenga el recurso de apelación que no sean objeto de expreso reconocimiento, o que no surjan de la prueba documental.

En el Capítulo VI a) refiere a los antecedentes normativos e invoca los arts. 724, 725 del CA y el 755 -que transcribe-. Señala que los derechos de exportación objeto del litigio fueron creados por la resolución 11/02 del Ministerio de Economía, ratificado por las leyes 25.148 y 25.645; que, a su vez, el 15.05.07 se dicta el decreto 509/2007 que fijó para la posición arancelaria (“PA”) NCM 25.23.29.90 un derecho de exportación del 5% (conf. art. 19), señalando que dicho decreto fue declarado válido por el Congreso de la Nación Argentina por Resolución PE=310/07 del Senado y Resolución 2785-D-07-OD 2444 de la Cámara de Diputados. Señala que el decreto 349/16 fijó “*en la alícuota del CERO POR CIENTO (0%) el derecho de exportación de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de los Capítulos 25 y 26 de la Nomenclatura Común del MERCOSUR*” con fundamento en el art. 99 inc. 1 de la CN y en el art. 755 del CA, indicando que tal decreto no tuvo ratificación legislativa. Señala que, más adelante, con la misma fundamentación, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 793/18 (B.O. 4/9/18);

en tales circunstancias el artículo 1° del decreto 793/18 fijó hasta el 31/12/20 un derecho de exportación del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM, con límite \$4 por cada dólar exportado (negrita en el original); en tales condiciones se liquidaron los tributos objeto de repetición. Señala, por último, que la ley presupuestaria para el año 2019, 27.467 (BO: 04.12.18) dispuso en su art. 81 que “...en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha” y estableció como plazo para que el Ejecutivo ejerza esta facultad hasta el 31 de diciembre de 2020; asimismo, en su art. 82 estableció que “Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, **mantendrán su validez y vigencia los decretos (...) 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades**” (negrita en el original).

En el Capítulo VI (b) 1. la demandada elabora lo que considera la correcta interpretación del caso “Camaronera Patagónica”. Señala que dicho precedente limita lo que la Corte considera una delegación legislativa que excedía las atribuciones del Poder Ejecutivo conforme los arts. 76 y 99 inc. 3 de la CN; ello en la medida en que se consideró a la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía como “*legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994*” en la que no se habrían fijado las pautas reglamentarias esenciales del tributo. Considera que la Corte consideró inadmisibles las normas no ratificadas por el Congreso, pero sí la reconoció a posteriori de su ratificación, en la medida en que existiera una voluntad del legislador de darle entidad legal, conforme el art. 76 de la CN. Señala que la Corte sostuvo la validez del art. 755 del CA y que fijó pautas que viabilizarían la delegación legislativa reglamentaria (art. 99, inc. 2 CN) para el caso de los derechos de exportación. Señala que **resulta indiferente si la fijación de la alícuota del 12 % establecida por el decreto 793/2018 constituye el ejercicio de una facultad reglamentaria o una delegada** (negrita en el original) puesto que, aun cuando cupiera encuadrarla en la categoría de facultades delegadas la posición de la actora es igualmente incorrecta puesto que no puede asimilarse este caso al de “Camaronera”. Explica tal afirmación señalando que la Corte en “Camaronera” expresó que “*no caben dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo*” (Fallos: 326:4251, considerando 8°), Señala que bajo esa premisa el Alto Tribunal falló en contra de la validez de Resolución 11/02 (MEI) desde su entrada en vigencia (05/03/2002) y hasta el dictado de la ley 25.645 (24/08/2002). Advierte que, sin embargo, la Corte también entendió que dicha resolución integraba la legislación delegada aprobada por la ley 25.645 y por ello consideró convalidada la

resolución ministerial *“en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia”* . Sostiene que, en definitiva, la Corte invalidó parcialmente y hacia el pasado la norma ministerial por considerarla carente de respaldo legal, y la convalidó desde la aprobación legislativa hacia el futuro. Opone que en este caso la situación es diferente. **No se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que el decreto presidencial cuestionado, a diferencia de la Resolución 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la ley 26.122 que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no fuera expresamente derogada por el Congreso** (negrita en el original). Señala que el diferente contexto normativo es notable, puesto que al momento de la entrada en vigencia de la Resolución N°11/2002 (05/03/02) aún no había sido dictada la ley 26.122 que aprobó el procedimiento para regular la intervención del Congreso en el contralor de los supuestos de delegación legislativa. Dicha ley fue publicada en el Boletín Oficial el día 28.07.06 y pasó a integrar el bloque de legalidad (Fallos: 316:2624, “Cocchia”) que rige la aprobación de la legislación delegada, encontrándose la ley 26.122 en un rango intermedio entre la Constitución y las demás leyes comunes, complementando en forma directa el mandato contenido en los artículos 99 inciso 3 y 100 incisos 12 y 13 de la Carta Magna. Partiendo de esa premisa, señala que el decreto bajo análisis tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, de conformidad a lo establecido en el art. 17 de la ley 26.122. Indica que el decreto 793/18 no fue rechazado por el Congreso, en los términos del art. 24 de la ley 26.122 sino que, por el contrario, el art. 82 de la ley 27.467 mantuvo su validez y vigencia apenas tres meses después de dictado. Indica que, en definitiva, si bien el decreto 793/2018 invoca en su considerando el ejercicio de la facultad reglamentaria del art. 99 incisos 1 y 2 de la CN, lo cierto es que, con independencia de la naturaleza de la atribución ejercida, dicha norma fue sometida al control del Congreso que la refrendó: toda vez que el decreto no fue derogado por el Congreso, actualmente se mantiene vigente y válido por expresa decisión del único órgano constitucional con competencia para crear tributos. Por tal razón considera equivocada la interpretación de la actora al sostener su invalidez desde el período de su publicación en el BO (04.09.18) hasta la entrada en vigencia de la Ley 27.467. Dicho lo anterior, hace propios los argumentos elaborados por quien suscribe en su voto de la sentencia de los autos caratulados “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/DGA s/Recurso de apelación” (Expte. Nro. 38.422-A) del que transcribe los pasajes que considera relevantes. Indica que este tribunal -en rigor solamente se trata exclusivamente del voto particular de quien suscribe- también entendió que *“resulta objetivo que entre el dictado del decreto delegado 793/2018 (BO: 04.09.18) y su ratificación expresa y plena por el Congreso mediante los arts. 81 y 82 de la ley de presupuesto 2019, 27.467 (BO: 04.12.18), no solamente imperaron los arts. 17 y 24 de la ley 26.122 dándole vigencia a las alícuotas fijadas por el decreto 793/2018, sino que el período de tiempo de tres meses que transcurre entre el dictado de dicho decreto (BO: 04.09.18 ) y su aprobación por el Congreso mediante la ley 27.467 ( BO: 04.12.18 ), aun cuando no se haya seguido el procedimiento especial de la ley 26.122 sino el solemne de los arts. 77 a 84 de la Constitución Nacional para la sanción de las leyes, resulta un plazo temporal adecuado con el plazo establecido por la ley 26.122 para la validación plena de la legislación delegada (arts. 12, 18 y 20 de la ley 26.122). Bajo las normas legales antes*

*indicadas (arts. 17 y 24 de la ley 26.122) las alícuotas fijadas por el decreto 793/2018 gozaron de vigencia desde el 04.09.18 al 03.12.18; habiendo sido -por demás- confirmado el decreto 793/2018 de modo específico y expreso por el art. 82 de la ley de presupuesto 27.467 (BO: 04.12.18) en el periodo de tres meses posterior su dictado -de conformidad con la ley 26.122- con lo que las alícuotas que fijó pueden considerarse gozando, desde 04.12.18, de una legalidad constitucional retroactiva que remonta al 04.09.18". Señala que, en consecuencia, no estamos en presencia de un impuesto sin ley, ni de un despojo que viole el derecho de propiedad (conf. considerando 22 *in fine* de "Camaronera"). Entiende que, por el contrario, se trata de una norma presidencial que, en forma razonable, ejerció una atribución expresamente reconocida al Poder Ejecutivo por la autoridad máxima del Poder Judicial en el *leading case* invocado. Esa norma luego fue sometida al escrutinio del Poder Legislativo conforme la ley 26.122 (arts. 17 y 24), en el marco del cual fue mantenida su vigencia y validez desde el momento en que fue publicada.*

Dicho lo anterior, en el Capítulo VI. b) 2. la demandada **elabora de modo adicional que, sin tener en cuenta la ley 26.122, la solución que se alcanza es la misma** (negrita en el original). Señala que la interpretación de la actora del precedente "Camaronera" **no tuvo en cuenta el impacto que produjo la misma doctrina invocada en su texto, pero que lleva a una solución diferente** (negrita en el original). En ese precedente la Corte, de **la misma manera que admitió la validez del art. 755 del CA, destacó que el legislador no había determinado la cuantía de la prestación y para ello necesariamente había que recurrir a la resolución 11/02** (negrita en el original). Señala que es cierto que al momento de dictarse dicha resolución no existía ninguna norma legal que fijara baremos máximos y mínimos para la alícuota, pero sostiene que esa situación varió con la ley 25.645 que ratificó la legislación delegada hasta el 24.08.02 y que, en palabras del Máximo Tribunal, confirió rango legal a todas las normas delegadas dictadas con anterioridad, alcanzando en consecuencia a la resolución 11/02. Sostiene la Aduana que el CA contiene el hecho imponible y otros elementos esenciales del tributo que se reúnen en el caso, aunque no la cuantía. Insiste que, **con la elevación de la resolución 11/02 a la jerarquía de ley por la ley 25.645, la alícuota también adquirió rango legal como consecuencia de la ratificación aludida** (negrita en el original), alcanzando a partir de ese momento, los derechos de exportación contenidos en la ley 22.415 el estándar de validez constitucional elaborado por la Corte: todos los elementos esenciales del tributo fueron creados o aprobados por el Congreso. Señala que tiempo después, el **15.05.07** se publicó en el BO el **decreto 509/2007** que modificó la NCM y el Arancel Externo Común ("AEC"), fijando nuevas alícuotas para las posiciones arancelarias consignadas en las planillas de los Anexos XIV y XV. El decreto también fijó una alícuota del 5 % para las mercaderías no alcanzadas por las disposiciones de los Artículos 16 a 18. Señala la Aduana que el decreto referido fue declarada válido por el Congreso mediante la Resolución PE=310/07 del Senado y Resolución 2785-D-07- OD 2444 de la Cámara de Diputados entendiéndose que, **a partir de la validación del Poder Legislativo, las nuevas alícuotas volvieron a adquirir rango legal y completaron los elementos esenciales que componen el tributo: hecho imponible, alícuota, base de cálculo, sujetos alcanzados y exentos. Esto, por supuesto, incluye al derecho de**

**exportación del 5% establecido por el art. 19 de dicho decreto “para las mercaderías no alcanzadas por las disposiciones de los Artículos 16 a 18 precedentes”.** El cemento hidráulico exportado de la PA NCM 2523.29.90 se incluye en esta alícuota (negritas en el original). Señala que resulta contradictoria la lógica interpretativa de la actora, pues tachó de inconstitucional la alícuota exigida por la Aduana, pero no cuestionó el decreto 349/16 por el que la alícuota aplicable a la mercadería exportada fue llevada al 0%, aclarando que la alícuota no resultó eliminada. Indica la demandada que, en la **medida en que el decreto 349/16 no tuvo ratificación legislativa, en la propia lógica del recurrente la alícuota aplicable debió mantenerse en el 5% sin el tope de \$3 por dólar y no en el 0%.** Señala que ello devela la **inconsistencia del argumento, puesto que tanto el decreto 349/16 como el 793/18 siguen siendo válidos en las condiciones de su vigencia** (negrita en el original). Recuerda que la Corte siempre ha reconocido la validez de las atribuciones reglamentarias dadas por ley al órgano ejecutivo, “*siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida*”; doctrina que se ha sostenido inveterada en la jurisprudencia sobre “delegación impropia” (“*Delfino*” - fallos 148:430-, “*Praticco*” - Fallos 246:345- , “*Laboratorios Anodia*” -Fallos 270:42- , “*Cocchia*” - Fallos 316:2624- y por supuesto, “*Camaronera*”). Señala entonces que debe explicarse cómo, antes del dictado del decreto 793/2018, tal política estaba claramente establecida y en segundo lugar, cómo en el caso concreto se han reunido las condiciones extrínsecas por las que el art. 755 del CA habilita una intervención expedita por el Poder Ejecutivo: señala como evidente que la aprobación o declaración de validez de la resolución 11/02 y del decreto 509/07 por el Congreso en sendas oportunidades, también debe ser comprendida como la expresa manifestación de una clara *política legislativa tributaria*; al refrendarse por el Congreso las alícuotas fijadas en aquellas normas provocó que, desde ese momento, pasaran a integrar y complementar las pautas del 2º párrafo del art. 755 del CA. Una vez que la obligación tributaria adquirió el rango de ley en relación a todos sus elementos esenciales -incluida la alícuota- como consecuencia de la aprobación o validación de la legislación delegada por el Congreso, el Poder Ejecutivo quedó facultado a modificar el tributo; señala que el decreto 349/16 redujo la alícuota cero por ciento (0%), no la eliminó. Indica que la facultad de modificar el derecho de exportación establecido permite reducir la alícuota al 0 % pero sin hacer desaparecer jurídicamente al tributo; opone que los decretos que siguieron al 509/07 -como el 349/16- modificaron alícuotas de diversas posiciones arancelarias en ejercicio de la facultad contenida en el inc. c) del Art. 755 del C.A. que autoriza al Poder Ejecutivo a modificar el derecho de exportación establecido. Pero no se trató del ejercicio de las facultades de gravar y desgravar de los incisos a) y b) del art. 755. En consecuencia, al momento del dictado del decreto 793/2018, los elementos esenciales de los derechos de exportación tenían rango legal y por ello el Poder Ejecutivo estaba facultado a modificar la alícuota cuya validez se impugna en estos autos, que ya existía pero que se encontraba temporal y únicamente por voluntad del Poder Ejecutivo -no refrendada por el Congreso- en el 0 %. La modificación de la alícuota no puede confundirse con la creación de un tributo nuevo sobre mercaderías que no estaban gravadas. Dicho de otra manera, el decreto cuestionado no ejerció la facultad del art. 755 inc. a) si no la del inc. c). Señala como otro elemento referido a la “clara política legislativa” el referido al contexto y finalidades por las que el art. 755 habilita al Poder Ejecutivo a modificar los tributos. Se explica detalladamente sobre las

circunstancias extraordinarias que motivaron el dictado del decreto en cuestión, indicando que se fundamenta en una **variación cambiaria que en la Argentina tuvo pocos precedentes** (negrita en el original); ello implicó severas consecuencias en lo que respecta a la incidencia de la exportación de mercaderías, su consumo en el mercado interno y sus precios. Indica que el inciso 2 del art. 755 artículo es claro cuando se indican entre las causales que lo viabilizan “...b) *ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior; d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno; (...)*”. Señala que **no solo es potestad sino obligación del estado tomar medidas rápidas y eficientes para aminorar consecuencias gravosas para la economía del país, y el Poder Legislativo así lo ha facultado mediante el art. 755** (negrita en el original). Agrega que el art. 82 de la Ley 27.467 – al igual que el art. 54 de la ley 27.541- **mantiene la validez y vigencia del decreto 793/18**(negrita en el original).

En el Capítulo VI (c) la demandada refiere a reciente jurisprudencia sobre el decreto 793/18 que avala su validez (“Indunor SA c/EN- PEN y otro s/amparo Ley 16.986”. Fallo de fecha 25/04/2019, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal- Sala II -Expte. 67133/2018; “Patagonic Gas SRL C/ EN-AFIP-DGA S/Amparo Ley 16.986”. Fallo de la Sala III de la CNACAF, de fecha 14/11/19- Expte. 74554/2018) a los que cita ampliamente. En el capítulo VI (d) fundamenta que el Tribunal Fiscal *resulta incompetente para declarar la inconstitucionalidad de las normas*, refiriendo al art. 1164 del CA, jurisprudencia y doctrina, a la que se remite en mérito a la brevedad. En el Capítulo VI (e) se ocupa de *la falta de legitimación activa de la actora por no haber demostrado que, efectivamente, abonó los derechos de exportación cuya devolución reclama*. Destaca que la actora en ningún momento durante la tramitación de la actuación administrativa demostró *no haber trasladado el precio de los derechos a los terceros involucrados en la operación de compraventa de la mercadería exportada*. Indica que ello concierne a un aspecto medular que debe ser probado por quien reclama la repetición de un tributo, una carga que pesa sobre la actora; cita jurisprudencia que avala su postura (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala F, “LDC ARGENTINA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN”, Expte 23.382-A, sentencia del 23.12.15). En el capítulo VI (f) la demandada solicita la aplicación del fallo “Cencosud” de la Corte Suprema del 15.05.2014 (autos “CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/DGA s/ RECURSO EXTRAORDINARIO, S.C., C.1242, L.XLIX”) peticionando que, si se diera el supuesto de que se hiciera lugar al reclamo, si ella “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”. Considera que la devolución debe concretarse en la misma moneda con la que se canceló la obligación tributaria. Indica que la Corte se ha remitido al precedente “Cencosud” aún con posterioridad a su dictado, refiriendo jurisprudencia del Alto Tribunal y de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que sostiene el criterio de la Corte en “CENCOSUD”. En el Capítulo VI (g) la demandada solicita respecto de los intereses reclamados, que se apliquen los arts. 811 y 812 del CA. En el Capítulo VII ofrece prueba documental y realiza reserva de ampliar. En el Capítulo VIII plantea el caso federal, peticionando finalmente que se rechace el recurso, con costas.



**IV.- Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas:** A fs. 1/4 de las Actuaciones Administrativas SIGEA 19144-10896-2019, con fecha 12.09.2019, la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$ 13.719,59 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación conforme lo dispuesto en decreto 793/18 (BO: 04.09.2018), relativos a la destinación de exportación a consumo PE 18087EC01000530L (of. 05.09.2018), por la que cargó la cantidad de neto 60.000 Kg de la mercadería ubicada en la posición arancelaria (“P.A.”) 2523.29.10.000T, consistente en *“Cemento normal -Los demás-...”*, procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 7/8 luce la destinación de exportación de autos. A fs. 10/11, el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 13 luce certificación de la Sección División Económico-Financiera que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación cuya devolución se pretende (\$13.719,59). A fs. 14 luce Nota 082/19 de la Secretaría de Asistencia Técnica, por la que informa que *“...la liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional (“P.E.N.”) Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año.”* A fs. 15, con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación de la presente SIGEA Nro. 19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas a operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 16/19 y vta. -ref.- de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 19144- 10896-2019 (fs. 1/4 vta. SIGEA 19144-10897-2019) la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$11.697,44 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación PE 1807EC01000531M (of. 14.09.2018), por la que cargó la cantidad de neto 55.120 Kg de la mercadería ubicada en la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en *“Cemento normal -Los demás-...”*, procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 24/25 ref. luce la destinación de exportación de autos. A fs. 26/27 ref., el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 29 ref. luce Nota 179/2019 de la Sección División Económico-Financiera que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación cuya devolución se pretende (\$11.513,53). A fs. 30 ref. obra Nota Nro. 082/19 de la Secretaria de Asistencia Técnica, por la que informa que *“...la liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional (“P.E.N.”) Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año.”* A fs. 31 ref. con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación del presente SIGEA 19144-10897-2019 al SIGEA Nro. 19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 32/35 y vta. -ref.- de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 19144-10896-2019 (fs. 1/4 vta. SIGEA 19144-10898-2019) la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$19.409,38 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación PE 18087EC01000561P

(of. 22.09.2018), por la que cargó la cantidad de neto 86.280 Kg de la mercadería ubicada en la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en “*Cemento normal -Los demás-...*”, procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 40/41 ref. luce la destinación de exportación de autos. A fs. 42/43 ref., el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 48 ref. luce Nota 180/2019 de la Sección División Económico-Financiera (AD CAOL) que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación cuya devolución se pretende (\$19.409,38). A fs. 49 ref. obra Nota Nro. 084/19 de la Secretaria de Asistencia Técnica, por la que informa que “...*la liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional (“P.E.N.”) Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año.*” A fs. 50 ref. con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación del presente SIGEA 19144-10898-2019 al SIGEA Nro. 19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 51/54 y vta. -ref.- de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 19144-10896-2019 (fs. 1/4 vta. SIGEA 19144-10900-2019) la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$45.000,16 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación PE 18087EC01000562 Z (of. 22.09.2018), por la que cargó la cantidad de neto 197.660 Kg de la mercadería ubicada en la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en “*Cemento normal -Los demás-...*”, procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 57/58 ref. luce la destinación de exportación en trato. A fs. 61/62 ref., el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 64 ref. luce Nota 181/2019 de la Sección División Económico-Financiera (AD CAOL) que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación por la presente operación (\$44.473,62). A fs. 65 ref. obra Nota Nro. 085/19 de la Secretaria de Asistencia Técnica, por la que informa que “...*la liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional (“P.E.N.”) Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año.*” A fs. 66 ref. con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación del presente SIGEA 19144-10900-2019 al SIGEA Nro. 19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 67/70 y vta. -ref.- de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 19144-10896-2019 (fs. 1/4 vta. SIGEA 19144-10902-2019), con fecha 12.09.19, la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$12.874,53 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación PE 18087EC01000563 R (of. 04.10.2018), por la que cargó la cantidad de neto 52.220 Kg de la mercadería ubicada en la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en “*Cemento normal -Los demás-...*”, procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 75/76 ref. luce la destinación de exportación en trato. A fs. 77/78 ref., el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por

iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 80 ref. luce Nota 182/2019 de la Sección División Económico-Financiera (AD CAOL) que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación respecto de la operación de autos (\$12.874,53). A fs. 81 ref. obra Nota Nro. 086/19 de la Secretaria de Asistencia Técnica, por la que informa que “...*la liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional (“P.E.N.”) Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año.*” A fs. 82 ref. con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación del presente SIGEA 19144-10902-2019 al SIGEA Nro. 19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 83/86 y vta. -ref.- de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 19144-10896-2019 (fs. 1/4 vta. SIGEA 19144-10904-2019), con fecha 12.09.19, la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$14.649,64 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación PE 18 087EC01000565 T (of. 20.09.2018), por la que cargó la cantidad de neto 56.000 Kg de la mercadería ubicada en la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en “*Cemento normal -Los demás...*”, procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 89/90 ref. luce la destinación de exportación en trato. A fs. 91/92 ref., el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por iniciado el procedimiento de repetición. Fs. 94 ref. luce Nota 183/2019 de la Sección División Económico-Financiera (AD CAOL) que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación cuya devolución se pretende (\$14.649,64). A fs. 95 ref. obra Nota Nro. 087/19 de la Secretaria de Asistencia Técnica, por la que informa que “...*la liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional (“P.E.N.”) Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año.*” A fs. 96 ref. con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación del presente SIGEA 19144-10904-2019 al SIGEA Nro. 19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 97/100 y vta. ref. de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 19144-10896-2019 (fs. 1/4 vta. SIGEA 19144-10909-2019), con fecha 12.09.19, la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$15.696,16 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación PE 18087EC01000566 U (of. 20.09.2018), por la que cargó la cantidad de neto 60.000 Kg de la mercadería ubicada en la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en “*Cemento normal -Los demás...*”, procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 103/104 ref. luce la destinación de exportación en trato. A fs. 105/106 ref., el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 108 ref. luce Nota 184/2019 de la Sección División Económico-Financiera (AD CAOL) que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación cuya devolución se pretende (\$15.696,15). A fs. 109 ref. obra Nota Nro. 088/19 de la Secretaria de Asistencia Técnica, por la que informa que “...*la*

*liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional ("P.E.N.") Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año."* A fs. 110 ref. con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación del presente SIGEA 19144-10909-2019 al SIGEA Nro. 19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 111/114 y vta. ref. de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 19144-10896-2019 (fs. 1/4 vta. SIGEA 19144-10923-2019), con fecha 12.09.19, la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$12.824,81 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación PE 18087EC01000567 V (of. 04.10.2018), por la que cargó la cantidad de neto 28.260 Kg de la mercadería ubicada en la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en "*Cemento normal -Los demás...*", procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 119/120 ref. luce la destinación de exportación en trato. A fs. 121/122 ref., el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 124 ref. luce Nota 184/2019 de la Sección División Económico-Financiera (AD CAOL) que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación para la operación en trato (\$6.358,69). A fs. 125 ref. obra Nota Nro. 089/19 de la Secretaria de Asistencia Técnica, por la que informa que "*...la liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional ("P.E.N.") Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año."* A fs. 126 ref. con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación del presente SIGEA 19144-10923-2019 al SIGEA Nro. 19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 127/130 y vta. -ref.- de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 19144- 10896-2019 (fs. 1/4 vta. SIGEA 19144-10924-2019), con fecha 12.09.19, la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$13.268,71 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación PE 18087EC01000546S (of. 14.09.2018), por la que cargó la cantidad de neto 59.504 Kg de la mercadería ubicada en la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en "*Cemento normal -Los demás...*", procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 135/136 ref. luce la destinación de exportación en trato. A fs. 137/138 ref. el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 143 ref. luce Nota 186/2019 de la Sección División Económico-Financiera (AD CAOL) que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación cuya devolución se pretende (\$13.268,71). A fs. 144 ref. obra Nota Nro. 090/19 de la Secretaria de Asistencia Técnica, por la que informa que "*...la liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional ("P.E.N.") Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año."* A fs. 145 ref. con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación del presente SIGEA 19144-10924-2019 al SIGEA Nro.

19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 146/149 y vta. -ref.- de las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 19144- 10896-2019 (fs. 1/4 vta. SIGEA 19144-10926-2019), con fecha 12.09.19, la actora inicia recurso de repetición por la suma de \$ 6.410 abonados supuestamente en exceso en concepto de derechos de exportación, relativos a la mercadería exportada en la destinación de exportación PE 18087EC01 000547T (of. 10.09.2018), por la que cargó la cantidad de neto 30.000 Kg de la mercadería ubicada en la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en “*Cemento normal -Los demás...*”, procedente de la Provincia de Santa Cruz y con destino a Chile. A fs. 152/153 ref. luce la destinación de exportación en trato. A fs. 154/155 ref., el Sr. Jefe Sec. Asistencia Técnica tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 157 ref. luce Nota 187/2019 de la Sección División Económico-Financiera (AD CAOL) que certifica el pago realizado por la firma en concepto de derechos de exportación cuya devolución se pretende (\$6.410). A fs. 158 ref. obra Nota Nro. 091/19 de la Secretaria de Asistencia Técnica, por la que informa que “...*la liquidación del tributo por el que se solicita restitución, se llevó a cabo por aplicación del Decreto Poder Ejecutivo Nacional (“P.E.N.”) Nro. 793, el cual entró en vigencia el 04.09.2018, ratificado por Ley 27.647 promulgada el 03.12 de ese mismo año.*” A fs. 159 ref. con fecha 07.11.19, el Sr. Administrador ordenó la acumulación del SIGEA 19144-10926-2019 al SIGEA Nro. 19144-10896-2019 y de otros expedientes, referidos a repeticiones vinculadas operaciones de exportación de la actora, oficiando como principal el SIGEA 19144-10896-2019.

A fs. 162/163 obra Dictamen Jurídico 18/2020, de fecha 03.02.20, donde se recomienda que no correspondería hacer lugar a la devolución intentada en la presente. A fs. 164/166 obra RESOL-2020-28-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI, apelada en autos.

**V.-Proceso en el Tribunal Fiscal:** Contestado el recurso de apelación por la Aduana se corrió vista a la actora el 23.09.20 (PV-2020-63869685-APN-VOCXIII#TFN). Mediante la PV-2021-32008829-APN-VOCXIII#TFN se declaró la causa de puro derecho. Con fecha 17.09.21 se elevan los autos a la Sala “E” y se dicta el llamamiento de autos a sentencia.

La procedencia de la devolución a la firma actora de los derechos de exportación pagados por aplicación del decreto 793/18, corresponde a las Destinaciones de Exportación a Consumo de los PE que a continuación se detallan:

Permiso (PE)	Fecha Of. del PE	Producto	Posición Arancelaria.	Valor en Aduana (U\$S)	Derechos expo. Dto. 793/18 (U\$S)	Devolución pretendida PESOS (\$) al 12.09.19
18087EC01000530L	05.0918	Cemento	2523.29.10.000T	4.573,15	352,87	13.719,59

						(cfme. fs. 13 act. adm.)*
18087EC01000531M	<b>14.09.18</b>	Cemento	2523.29.10.000T	3.837,88	296,13	<b>11.697,44</b> ( <b>11.513,53</b> cfme. fs. 29 ref. act. adm.)*
18087EC01000561P	<b>22.09.18</b>	Cemento	2523.29.10.000T	6.471,00	491,10	<b>19.409,38</b> (cfme. fs. 48 ref. act. adm.)*
18087EC01000562Z	<b>22.09.18</b>	Cemento	2523.29.10.000T	14.814,50	1.125,06	<b>45.000,16</b> ( <b>44.473,6</b> cfme. fs. 64 ref. act. adm.)*
18087EC01000563R	<b>04.10.18</b>	Cemento	2523.29.10.000T	4.291,50	325,69	<b>19.125</b> <b>(12.874,53</b> cfme. fs.80 ref. act. adm.)*
18087EC01000565T	<b>20.09.18</b>	Cemento	2523.29.10.000T	4.883,20	373,62	<b>14.649,64</b> (cfme. fs. 94 ref. act. adm.)*
18087EC01000566U	<b>20.09.18</b>	Cemento	2523.29.10.000T	5.232,00	400,31	<b>15.696,16</b> (cfme. fs. 108 ref. act. adm.)*
18087EC01000567V	<b>20.09.18</b>	Cemento	2523.29.10.000T	1.960,50	162,17	<b>12.824,81</b> <b>(6.358,69</b>

						cfme. fs. 124 ref. act. adm.)*
18087EC01000546S	14.09.18	Cemento	2523.29.10.000T	4.413.26	357,93	<b>13.268,71</b>  (cfme. fs. 143 ref. act. adm.)*
18087EC01000547T	10.09.18	Cemento	2523.29.10.000T	2.136,70	173,29	<b>6.410</b>  (cfme. fs. 157 ref. act. adm.)*
<b>TOTAL</b>						<b>171.800,89</b>  <b>(158.373,83)*</b>

(\*) La suma de derechos de exportación cuya devolución reclama la actora, efectivamente pagada y a la que debería hacerse lugar en caso de sentenciarse favorablemente, es de Pesos Ciento Cincuenta y Ocho Mil Trescientos Setenta y Tres con 83/100 (\$ 158.373,83). Ello surge de la certificación de tributos abonados, expedida por la Sección División Económico-Financiera (AD CAOL); ver las actuaciones administrativas anejas (Expediente SIGEA 19144-10896-2019 a fojas 13, 29 ref., 48 ref., 64 ref., 80 ref., 94 ref., 108 ref., 124 ref., 143 ref. y 147 ref.).

**VI.- Cuestiones a resolver:** Que, conforme el planteo de la actora, correspondería que este tribunal se expida: (i) sobre sus facultades para decidir sobre la constitucionalidad de las leyes, normas reglamentarias y actos del estado y; (ii) sobre la pretensión de que se declare inconstitucional el decreto 793/18 entre el 05.09.18 y el 04.12.18, conforme el precedente de la Corte Suprema “Camaronera Patagónica”. La representación fiscal se opone a tal pretensión, con fundamento en el art. 1164 del CA que prohíbe a este tribunal el ejercicio del control de constitucionalidad; a su vez defiende la constitucionalidad del decreto 793/18 con los argumentos reseñados *supra* en IV.

El principio de congruencia impone a los jueces y tribunales decidir de conformidad con los hechos y pretensiones deducidas (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.- Inaplicabilidad de la prohibición 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. Sostuve 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 goza de las mismas facultades judiciales que poseen los tribunales del Poder Judicial para realizar el control de constitucionalidad.

Vale precisar que en la referida causa “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR” resultaba necesario despejar la cuestión sobre la validez del art. 1164 del CA porque en ella, como se decidió, no resultaba aplicable la jurisprudencia de la Corte del caso “Camaronera”. En consecuencia, en dicho caso, el examen de constitucionalidad que eventualmente hubiera correspondido realizar revestía los caracteres clásicos del instituto, que fueron los tenidos en mira por el legislador al estatuirse la prohibición del art. 1164 en el año 1981, reproduciendo el art. 185 de la ley 11.683 en su reforma del año 1960. Como es sabido el control de constitucionalidad -formalmente prohibido por el art. 1164 del CA- no surge de modo literal de los arts. 116 y 117 de la Constitución. Se trata de una potestad que se interpretó judicialmente como inescindible de las funciones jurisdiccionales de los tribunales creados por el Congreso (art. 75 inc. 20) para ejercer el poder judicial (arts. 108 y 110). El control de constitucionalidad, en términos clásicos, es un poder implícito y difuso de los tribunales (Bickel, Alexander: *The least dangerous branch, the Supreme Court at the bar of politics*, 2nd. ed., Yale University Press, 1986, p. 1.). Tal poder se ejerce mayormente de modo ponderativo e inductivo, no como un silogismo deductivo del orden positivo constitucional. Son tales caracteres los que condujeron a que el control de constitucionalidad haya sido siempre ejercido de forma restricta por los tribunales (*ultima ratio*, ver considerandos XII y XIII del referido precedente “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR”). No podía ser de otro modo, se trata del ejercicio de un poder que puede concluir en la derogación de normas legales o actos de gobierno dictados por los poderes electivos de la Constitución (ver sobre esta cuestión, entre muchísimos autores nacionales y extranjeros, BOFFI BOGGERO, Luis: *La teoría de la separación de los poderes y el gobierno de los jueces*, ED, 12-831, esp. ps. 833/834). Con mucha antelación a las profusas divagaciones académicas en torno a la llamada “dificultad contra-mayoritaria” que padecería el control de constitucionalidad, los tribunales adoptaron como política judicial que la invalidación constitucional de normas legales, reglamentarias o actos de gobierno, con base en una construcción elaborada por uno o más jueces, se ejerciera con suma prudencia. Cuando se decidiera una declaración de tal tipo, debía hacerse con fundamentos que demostraran de modo



claro la extrañeza entre la norma o acto impugnado y el sentido prevalente de la Carta Magna.

En contraste con lo anterior, la reforma constitucional del año 1994 innovó al introducir algunas disposiciones constitucionales que, de modo específico, invalidan normas, actos o conductas contrarias a ellas. Concretamente, respecto de la actividad legislativa del Poder Ejecutivo -e.g.: ejercicio de facultades delegadas por el Congreso- la reforma estableció un régimen especial y autónomo de validez, con una sanción específica de nulidad absoluta e insanable (art. 99 inc. 3) respecto a los actos del Poder Ejecutivo (“PEN”) que lo incumplieran. Este régimen de nulidad constitucional se diferencia de la modalidad clásica de ejercicio del control de constitucionalidad, por su carácter deductivo y riguroso. Resulta lógico que así sea; y es que, por principio, el ejercicio autónomo por parte del PEN de facultades legislativas se considera nulo de nulidad absoluta (art. 99 inc. 3 primer párrafo de la Constitución) debiendo ser estricto el control jurisdiccional que, de modo directo, merece tal conducta. En el sentido expuesto, la prohibición al control de constitucionalidad que pesa sobre el Tribunal Fiscal -art. 1164 del CA- nunca pudo predicar, por razón del tiempo en que fue dictada (1981, con origen en el año 1960), respecto del régimen de nulidad constitucional, operativo y especial, estatuido en 1994. La prohibición del art. 1164 del CA del año 1981 nunca pudo prever al régimen de nulidad del art. 99 inc. 3 de la Carta Magna del año 1994, con los alcances definidos -para los casos que esa norma gobierna- por la jurisprudencia de la Corte Suprema que lo interpreta (e.g.: el precedente “Camaronera Patagónica”). El art. 1164 del CA es una norma general del año 1981, previa a la reforma constitucional del año 1994; se trata de una norma que, por su carácter general, nunca podría haber previsto dentro del alcance de su prohibición al régimen de nulidad, posterior y especial, establecido en 1994. Corresponde entonces que este tribunal se expida, conforme lo plantea la actora, sobre la conformidad del decreto 793/18 con la Constitución, frente a lo establecido, de modo operativo, por sus arts. 76, 99 inc. 3 párrafos primero, segundo y cuarto, 100 incs. 12 y 13 y la disposición transitoria octava. En consecuencia, debe rechazarse el agravio de la Aduana de que este tribunal estaría impedido, conforme el art. 1164 del CA, de expedirse sobre la validez del decreto 793/18 en los términos planteados por la actora, al resultar inaplicable al caso la prohibición general del art. 1164 del CA.

Finalmente, si, pese a lo ya expuesto, aun se considerara aplicable la prohibición del art. 1164 del CA, cabe señalar que con fecha 03.06.21, la Corte Suprema en autos “DANES SRL c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL s/ AMPARO LEY 16.986” (Expte. FRO 83479/2018/CS1-CA2) rechazó el recurso extraordinario de la Aduana contra la sentencia dictada por la Cámara Federal de Rosario, que confirmó la decisión del Juzgado Federal N° 1 de Rosario de declarar la *“inaplicabilidad e inconstitucionalidad del decreto n°793/2018 emanado por el Poder Ejecutivo Nacional, desde la fecha de entrada en vigencia (B.O. 04/09/2018) y hasta su ratificación por parte del poder legislativo, la ley n°27.467(B.O. 4/12/2018)”* y dispuso *“(…) Ordenar a la demandada la devolución de los derechos de exportación ingresados por DANES S.R.L. con sustento en el decreto n°793/2018, respecto de los permisos de embarque y/o registros de Exportación oficializados entre la fecha de entrada en vigencia del Decreto n°793/2018 (B.O.*

4/09/2018) y la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (B.O. 4/12/2018)". Asimismo, la sentencia de la Cámara Federal de Rosario en su considerando 7 señaló que, de modo similar se "*pronunciaron la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia en los autos Nro. FCR 19606/2018, caratulados "Estelar Resources Limited S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo Ley 16.986"; la Sala "B" integrada de esta Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, en el expediente Nro. FRO 91882/2018, caratulado "BERANDEBI S.A. c/ A.F.I.P. s/ Amparo Ley 16.986" y la Cámara Federal de Mendoza, expediente N° FMZ 59123/2018/CA1, caratulado "MINAS ARGENTINAS S.A. c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL S/ AMPARO LEY 16.986"*". En consecuencia, la decisión que se tomará en autos, *estrictamente en lo que se refiere a la validez constitucional del decreto 793/18*, se encuentra comprendida por la previsión del art. 1164 *in fine* del CA que autoriza a este tribunal a declarar la inconstitucionalidad de una norma cuando la jurisprudencia de la Corte Suprema la hubiera admitido.

**VIII.- El precedente "Camaronera Patagónica" de la Corte Suprema:** Se ha requerido que este tribunal se expida sobre la validez constitucional del decreto 793/18 a la luz del fallo de la Corte *in re* "CAMARONERA PATAGÓNICA S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTROS S/AMPARO" (Fallos: 337:388) del 15.04.2014 (en adelante "Camaronera"). La actora pretende que se fulmine como inconstitucional el referido decreto desde su entrada en vigor y hasta la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 de presupuesto para el año 2019 (BO: 04.12.18.) cuyo art. 82 dispuso que "*mantendrán su validez y vigencia los decretos (...) 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones*". Con la firmeza de la declaración de inconstitucionalidad peticionada, el estado nacional debería devolver a la actora la suma de Pesos Ciento Setenta y Un Mil Ochocientos con 90/100 (\$ 171.800,90). Dicha suma representa los derechos de exportación pagados conforme el decreto 793/18 (BO: 04.09.18) que estableció la alícuota del 12 % sobre las operaciones de exportación correspondientes a los PE 18087EC01000530L, 18087EC01000531M, 18087EC01000561P, 18087EC01000562Z, 18087EC01000563R, 18087EC01000565T, 18087EC01000566U, 18087EC01000567V, 18087EC01000546S y 18087EC01000547T cumplidas entre el 04.09.18 y el 04.12.18. Previo al dictado del decreto 793/18 la alícuota del derecho de exportación para la P.A. de los Capítulos 25 y 26 de la NCM (entre las que se encuentra la de las exportaciones de autos -NCM 25.23.29.90-) había sido fijada en un cero por ciento (0 %) por el art. 1 del decreto 349/16 (BO:15.02.16). En consecuencia, la invalidación constitucional del decreto 793/18 implicará la devolución de las sumas pagadas por derechos de exportación de las operaciones detalladas, cumplidas entre el 04.09.18 y el 04.12.18.

Debe examinarse entonces el fallo "Camaronera Patagónica". Mediante dicho pronunciamiento la Corte confirmó la sentencia 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 ("MEI"), que había fijado alícuotas de derechos de exportación. En el caso "Camaronera" se controvirtió la validez constitucional del ejercicio por el PEN de facultades que, según invocó, le habían sido delegadas por el Congreso para establecer las alícuotas de los derechos de exportación. Los considerandos de la resolución invocaban, *genéricamente*, la

delegación de facultades legislativas a favor del PEN efectuada por ley 25.561 y el art. 755 del CA. La Resolución (MEI) 11/2002 (BO: 05.03.02) contaba también con una ratificación *genérica* por el 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 Corte- habría estado comprendida la resolución 11/2002. Así, conforme la sentencia del caso “Camaronera” la resolución 11/2002 resultaba inicialmente inconstitucional, por carecer el PEN de una delegación legislativa *suficiente* conferida por el Congreso para dictarla. Sin embargo, conforme el fallo, tal invalidez resultó *temporal*, desde el dictado de la resolución -el 05.03.02.- y hasta su ratificación por la ley 25.645 -el 24.08.02-. Con posterioridad al 24.08.02 y por haber sido *genéricamente* aprobada la resolución 11/2002 por la ley 25.645, pasó a gozar 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 por el Congreso, lejos de ser un estándar novedoso del Alto Tribunal ya había sido aplicado, en un caso anterior, respecto de un decreto de necesidad y urgencia (en adelante “DNU”) que reguló también *materia tributaria aduanera*, vedado de modo absoluto por la Constitución. Se trata del caso “ZOFRACOR S.A. c/ESTADO NACIONAL s/AMPARO” (Fallos 325:2394) del 20.09.02 suscripta por los doctores Nazareno, Moliné O’Connor, Belluscio, Boggiano, López, Bossert y Vázquez, con la *disidencia* de fundamentos del doctor Petracchi; esta disidencia de Petracchi, de modo sustancial, tanto *anticipa* 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 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 en 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. El mismo estándar se aplicó también respecto de un DNU inválido en materia no tributaria -empleo público- por el Dr. 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 sostenido que “Camaronera” introdujo 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. Estas afirmaciones se realizan quizás por *falta de adecuada discriminación* de que el fallo “Camaronera” versa sobre normas *delegadas* tributarias dictadas *sin* política legislativa habilitante, supuesto distinto al de una norma *delegada* tributaria dictada *con* base en una 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 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- 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 establecieron.*” (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”).

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: **ello no se debe a una imprevisión del legislador ni, mucho menos, se deriva de allí la invalidez -por falta de ratificación del Congreso- de todas las normas delegadas dictadas luego de la ley 26.135 (BO: 24.08.06), 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 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 **XII**.***
- 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 ratificadoras 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 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. Sin embargo, el criterio usado por la Corte en “Camaronera” para la “ratificación” resulta más laxo que el modo en que se aplicó en “Zofracor” y “Kupchik” como se explicara 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 por dos razones, mereciendo especial atención la segunda que exponen: “(...) La primera, coincidente con la mayoría, es que ninguna de las leyes 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 había ocurrido en el caso de la resolución 11/02. En efecto, para Argibay y Petracchi, 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 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 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.

**IX.- 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:** Previo a precisar el marco *legal* en que debe insertarse el juicio de validez constitucional del decreto 793/18, 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 transcritas 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).

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 a la que se refiere el art. 99 inciso 3 cuarto párrafo *in fine* de la Constitución Nacional; **2)** ni constituida la *Comisión Bicameral Permanente* a la que se 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) diferenciara el régimen *legal particular* de delegación legislativa



—de derechos de exportación sobre hidrocarburos creado por el art. 6 de la ley 25.561- que enmarcaba 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 *supra VIII* último párrafo e *infra* considerando **XI**-.

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).

Las cuestiones señaladas por el voto de Petracchi tendrán solución en la ley federal 26.122 de régimen general de legislación delegada. Como consecuencia de todo lo anterior puede afirmarse que el sistema de legislación delegada instaurado por la reforma del año 1994 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) la ley 26.122 que se integra a las disposiciones constitucionales *por delegación de la autoridad constituyente en el Congreso*. La ley 26.122 posee un *status de ley constitucional*; *el Congreso al dictarla cumplió un mandato de la Convención*. Tal *status* cuasi-constitucional debe entenderse como una jerarquización de la 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 la Constitución posee un carácter *rector* sobre las normas delegantes existentes -e.g. el art. 755 del CA- y las futuras, como sobre la legislación delegada dictada -vigente y futura- por el PEN.

En tal sentido, como se verá, pese a que el marco normativo que gobierna esta controversia difiere del que gobernó el precedente “Camaronera” (se encuentra también integrado por la ley 26.122) ello no hará diferir las soluciones de ambos casos, pues los vicios que informan al decreto 793/18 se originan en su causa: la inexcusable ley delegante de ciertas facultades tributarias (art. 76 de la Constitución) para que puedan ejercerse constitucionalmente facultades delegadas.

***X.- 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 “Cameronera”.

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 caer 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 Lorente” ver “GROBOCAPATEL HERMANOS S.A. c/ EN-Mº 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-* 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 IX párrafo quinto, voto del*

Dr. Petracchi en “Verrocchi”-.

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.

**XI.- 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 X 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 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 aquella (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*. 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. Dicha jurisprudencia de la Corte Suprema 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 constitucional, la evolución de la jurisprudencia de la Suprema Corte norteamericana. Debe notarse que tres de los casos históricamente más relevantes de esa jurisprudencia versaron sobre *tarifas* (derechos aduaneros) regladas por el Presidente de USA 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*, parangonable con el precedente "Camaronera Patagónica". 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 *debe cumplir*, ejecutándolo en uso de sus facultades ordinarias de reglamentación del art. 99 inc. 2 de la Constitución Nacional -antiguo art. 86 inc. 2- (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 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 **IX** y **X**. En ese sentido, el punto **1)** anterior -conforme considerando **X**- 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 descrito, 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 -ver infra considerandos **XII**-, 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.

**XII.- 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.
- 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 su vigencia - arts. 17 y 24 de la ley 26.122-.

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.

### **XIII.- Decisión del caso: El decreto 793/18. Ausencia de política legislativa emanada del Congreso que habilite su dictado. Devolución de los tributos pagados con base en el decreto 793/18**

Sentado todo lo anterior corresponde examinar el decreto 793/18 y su iter legislativo, que deberá confrontarse con lo expuesto *supra* -considerandos **VIII** a **XII**- a fin de determinar su validez constitucional.

Desde ya se adelanta que una revisión exhaustiva de los antecedentes del caso (e.g. la legislación delegante formalmente invocada en los considerandos del decreto), conduce a una solución distinta a la insinuada respecto de la validez del decreto 793/18 en el considerando XXV de mi voto -al que no adhirieron los doctores Musso y Juárez- en los autos “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación” (Exptes. 36.719 -A, 38.337-A, 38.422-A, 39.242-A, 39.154-A, 39.244-A y 39.344-A).

#### **XIII.1.- Contenido del decreto**

El decreto 793/18 estableció, en su texto con modificaciones, y en lo que aquí interesa, lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º: Fijase, hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12 %) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)

ARTÍCULO 2º: El derecho de exportación establecido en el artículo 1º no podrá exceder de PESOS CUATRO (\$ 4) por cada dólar estadounidense del valor imponible, incluyendo el importe que arroje la aplicación de la alícuota allí dispuesta, o del precio oficial FOB, según corresponda. Para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM) detalladas en el Anexo I (IF-2018-43170212-APN-SSTP#MHA) que forma parte de este decreto, ese límite será de PESOS TRES (\$ 3) por cada dólar estadounidense del valor imponible, incluyendo el importe que arroje la aplicación de la alícuota dispuesta en el referido artículo 1º, o del precio oficial FOB, según corresponda. De aplicarse, esos límites se mantendrán en pesos hasta la cancelación de la obligación.

A los fines de determinar la aplicación del límite referido del párrafo precedente, el monto que arroje el derecho de exportación del artículo 1º deberá expresarse en pesos al tipo de cambio vendedor del BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA del día hábil anterior al de la fecha de registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.

ARTÍCULO 3º.- Sustitúyense en el Anexo XIII del Decreto Nº 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificatorios, las alícuotas de derechos de exportación aplicables a las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM) detalladas en el Anexo II (IF-2018-843164702-APN-SSPT#MHA) de este decreto, por las que en cada caso allí se indican.

ARTÍCULO 4º.- En el caso de mercaderías cuya exportación ya está gravada, el derecho de exportación establecido en el artículo 1º será adicionado a los derechos de exportación vigentes, incluyendo los establecidos en el artículo 3º de este decreto.”

En resumen, el decreto 793/18 dispuso, desde su publicación en el Boletín Oficial el 04.09.18, la fijación de nuevas alícuotas de derechos de exportación sobre todas las operaciones correspondientes a las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur. Asimismo, estableció nuevas normas para la determinación de los derechos en su art. 2º, y la nueva cuantificación para las posiciones que detalla en sus artículos 3º y 4º.

El decreto comprende a las exportaciones que la actora cumplió con posterioridad al 04.09.18 -y antes del 04.12.18- correspondientes a la P.A. 2523.29.10.000T, consistente en “*Cemento normal -Los demás-...*”. Así, el decreto 793/18 implicó la aplicación de nuevas alícuotas de derechos de exportación -más altas- a las operaciones de exportación de la actora correspondientes a los PE 18087EC01000530L, 18087EC01000531M, 18087EC01000561P, 18087EC01000562Z, 18087EC01000563R, 18087EC01000565T, 18087EC01000566U, 18087EC01000567V, 18087EC01000546S y 18087EC01000547T. Sobre tales hechos versa el reclamo de devolución planteado por la actora en autos, fundado en la invalidez del decreto 793/18, y no existe controversia sobre ellos entre las partes. En consecuencia, la controversia resulta de puro derecho y finca sobre la validez constitucional del decreto 793/18.

### **XIII.2.- La delegación de facultades legislativas invocada por el decreto**

Como cuestión dirimente de este pleito debe examinarse, en primer lugar, si la fijación de nuevas alícuotas de derechos de exportación realizada por el PEN, en tanto ejercicio de funciones materialmente legislativas, fue realizado en el marco de una delegación de tales facultades por parte del Congreso. Tal delegación, regulada por el art. 76 de la Constitución en cuanto a su validez, resulta la condición esencial que habilita el ejercicio de funciones por el PEN.

El decreto 793/18 invoca en los considerandos que preceden a su dictado el ejercicio de facultades delegadas en el PEN por el Congreso. El último párrafo señala las dos fuentes normativas a las que apelan el resto de los considerandos del decreto (párrafos 1º a 4º) para ejercer facultades legislativas y fijar alícuotas de derechos de exportación: “(...) *que la presente medida se dicta en uso de las facultades conferidas por el art. 99 incs. 1 y 2 de la Constitución Nacional y el por el art. 755 de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones*”

### **XIII.3.- Inexistencia de delegación de facultades por parte del Congreso**

**(i) Art. 99 incisos 1 y 2 de la Constitución:** Como se explicó en el considerando XI (jurisprudencia de la Corte previa al año 1994) el art. 99 inc. 2 de la Constitución como norma constitucional para el ejercicio por el PEN (conforme sus jefaturas del art. 99 inc. 1) de facultades delegadas por el Congreso, solamente puede funcionar legítimamente integrada a una ley delegante explícita en cuanto a las facultades que se le confieren, que cumpla los requisitos del art. 76 de la Constitución.

El PEN no puede ejercer facultades legislativas de modo autónomo, sin ley delegante que habilite su ejercicio. Tal exigencia constitucional se agrava cuando se trata de facultades materialmente tributarias, que conllevan la cuantificación de obligaciones de tal clase -fijación de alícuotas-, gobernadas por el principio constitucional de legalidad.

En definitiva, la invocación en el decreto 793/18 del art. 99 incs. 1 y 2 de la Constitución para fijar alícuotas de derechos de exportación no resulta más que -en términos constitucionales- una expresión completamente hueca de contenido, que nada puede legitimar de por sí. El PEN no puede ejercer facultades legislativas de especie tributaria que no le han sido delegadas por una ley que cumpla con las exigencias del art. 76 de la Constitución. Así lo ha expresado de modo continuo la jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal, tanto antes como después del año 1994 (supra considerandos VIII y XI), con las variaciones propias de los casos concretos que debió resolver.

**(ii) Leyes por las que el Congreso habría delegado las facultades a favor del PEN:** Que, en relación a los párrafos 9º a 11º de los considerandos del decreto 793/18, de la lectura pormenorizada de las leyes que *formalmente* invoca (27.248, Régimen de Responsabilidad Fiscal; 27.429, Consenso Fiscal; 27.430, reforma integral del Sistema Tributario; y 27.431, Presupuesto 2018) no surge delegación legislativa alguna al PEN para fijar las alícuotas de

derechos de exportación. Ello, pues, desmiente categóricamente lo expresado en los considerandos del decreto 793/18: no existe norma o política legislativa alguna en las leyes que refiere que confieran al PEN las potestades legislativas tributarias que ejerce en dicho decreto.

La inexistencia de normas delegantes en tales leyes torna utópico el cumplimiento integral del art. 76 de la Constitución, que requiere expresamente una ley dictada por el Congreso que, de modo claro, habilite al PEN al ejercicio de facultades legislativas -en el caso la fijación de alícuotas de derechos de exportación- estableciendo tal ley una base legal para su ejercicio delegado, y un plazo fijado para ello. En sentido coincidente, la 26.122 (ver *supra* considerando **XII**) exige al Congreso que se expida expresamente, en el procedimiento ratificatorio del ejercicio de facultades delegadas por el PEN, sobre la procedencia formal y la adecuación del decreto a la materia y a las bases de la delegación (art. 13), y le prohíbe al PEN reglamentar las bases legales de la delegación (art. 11).

La confirmación positiva de la inexistencia de leyes delegantes antedichas está en que las alícuotas fijadas por el decreto 793/18 debieron ser “ratificadas” por el Congreso mediante el art. 82 de la ley 27.467 (BO: 04.12.18) de presupuesto para el año 2019. Ello no hubiera sido necesario si el Congreso efectivamente hubiera realizado una delegación constitucional en cabeza del PEN mediante las leyes 27.248, 27.429, 27.430 y 27.431 mencionadas en los considerandos del decreto 793/18. Asimismo, la referida ratificación ninguna referencia contiene -ni podría contener- a una ley delegante habilitante de la fijación de las alícuotas que el decreto 793/18 dispuso, sencillamente porque tal ley delegante no existe.

En relación a los objetivos de política económica ilustrados en los referidos párrafos del decreto (invocados en el capítulo VI b 2. -ii.b- de la contestación de la Aduana, que refieren al contexto de devaluación cambiaria), por atendibles y válidos que sean no tienen mayor trascendencia. El PEN carece de autoridad constitucional y legal para fundar autónomamente -sin intervención del Congreso- la gravosa medida tributaria que dispuso mediante el decreto 793/18, esto es la cuantificación de los derechos de exportación en niveles superiores a los previos, por acuciantes o razonables que sean los fundamentos que se aduzcan. Por atendibles que sean tales circunstancias no pueden imponerse sobre el derecho de propiedad que la Constitución reconoce (art. 17) y las estrictas condiciones que establece para su afectación mediante los impuestos. En esa línea cabe remitir al dictamen del Procurador General Sebastián Soler en Fallos 247:121, en la parte citada en el considerando 21 del voto en disidencia de los doctores Arbigay y Petracchi en el invocado precedente “Camaronera”.

**(iii) El art. 755 del CA:** Sobre el art. 755 del CA y su insuficiencia autónoma para conferir autoridad al PEN para fijar alícuotas de derechos de exportación -sin que ello lo convierta en inconstitucional- basta remitir a los fundamentos de la Corte Suprema en el invocado precedente “Camaronera”, unánime en este aspecto en los tres votos que lo componen (considerando 9º párrafos 3º, 4º, 6º y 7º; 10º párrafos 2º a 4º y 7º de la mayoría; voto del Dr. Zaffaroni, considerandos 25 párrafos 1º y 3º; 26; 27; 28 párrafos 1º y 2º, 4º a 6º; 30 y 31; disidencia de los doctores Arbigay y Petracchi, considerandos 12º, 13º, 14, 16 y 17 párrafos 1º,

4º y 5º).

**(iv) Inexistencia de delegación de facultades legislativas en el PEN:** Como conclusión de lo expuesto *supra* en (i), (ii) y (iii), la jurisprudencia de la Corte *in re* “Camaronera Patagónica” y sus antecedentes (*supra* considerandos VIII y XI), y lo decidido por el Alto Tribunal el 03.06.21 *in re* “DANES SRL c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL s/ AMPARO LEY 16.986” (Expte. FRO 83479/2018/CS1-CA2), el decreto 793/18, en sus normas transcriptas *supra*, incumple con el art. 76 de la Constitución Nacional. Fue dictado sin una base legal de delegación por el Congreso, con agravio notorio del principio constitucional de legalidad en materia tributaria (arts. 4, 9, 14, 14 bis, 16, 17, 20, 25, 29, 75 incs. 1, 2 y 22; 76 y 99 inc. 3).

**(v) Demás requisitos del art. 76 de la Constitución:** Lo expuesto en (i), (ii), (iii) y (iv) eximen a este tribunal del examen del cumplimiento de los restantes recaudos previstos por el art. 76 de la Constitución, específicamente la necesidad de que la delegación legislativa contenga un plazo fijado para su ejercicio (arts. 76 y 100, inciso 12, de la Constitución Nacional).

**(vi) Nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18:** Corresponde entonces declarar, conforme lo dispuesto por el art. 99 inc. 3 segundo párrafo de la Constitución, la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 del Poder Ejecutivo Nacional entre el 04.09.18 y el 04.12.18, en los términos en que ha sido materia de agravio por parte de la empresa actora y conforme los fundamentos expuestos *supra*. El precedente de la Corte Suprema “Camaronera Patagónica” decide sobre un caso análogo al de autos (*ver supra* VIII último párrafo)

**(vii) No vigencia de las alícuotas del decreto 793/18 bajo la ley 26.122:** Finalmente, siendo el decreto 793/18 nulo en su génesis constitucional, deviene inoficioso cualquier examen ulterior en torno a la ley 26.122. Ninguna *vigencia* -como la que prevén sus arts. 17 y 24- y, mucho menos, validez constitucional, puede poseer un decreto que, en rigor, no puede calificarse como una norma dictada por el PEN conforme una delegación previa del Congreso. El decreto 793/18 fue dictado por el PEN en ejercicio unilateral, autónomo y exclusivo de un poder legislativo del que carece, asumido de facto y sin la ineludible venia previa del Congreso.

No pueden poseer “vigencia” -en los términos de los arts. 17 y 24 de la ley 26.122- normas concebidas extramuros del art. 76 de la Constitución Nacional, sin ley previa del Congreso que las sustenten, por contener las bases de la delegación y fijar el plazo para su ejercicio; tales normas no alcanzan de ningún modo, por ende, la naturaleza constitucional de normas legales delegadas, mucho menos pueden tener *vigencia* (fallo “Camaronera Patagónica”, considerando 9º, último párrafo *in fine* del voto de la mayoría y, concordantemente, considerando 30 del voto del Dr. Zaffaroni y considerando 17 de la disidencia de los doctores Argibay y Petracchi).

**(viii) Vigencia y validez constitucional del decreto 793/18 desde el 04.12.18:** El decreto 793/18 (BO: 04.09.18) fue específicamente ratificado por el art. 82 de la ley de presupuesto 27.467 (BO: 04.12.18). Tal ratificación legislativa otorga vigencia y validez constitucional a las

alícuotas del decreto 793/18, solamente desde el 04.12.18, conforme la interpretación constitucional que debe hacerse de los términos (“mantener”) del art. 82 de la ley 27.467. Sin perjuicio de que no resulta posible dar vigencia retroactiva a normas constitucionalmente nulas, la norma sí expresa una voluntad específica del Congreso de que el decreto 793/18 goce de vigencia inmediata, con independencia de las normas generales de vigencia de las leyes nacionales (art. 5 del Código Civil). En tal sentido, debe considerarse al art. 82 como una norma especial de entrada de vigencia inmediata -desde el 04.12.18- de las alícuotas y demás previsiones del decreto 793/18, con efectos hacia el futuro (Fallos: 321:366; 323:1566; 325:1418 y 2509).

El art. 82 de la ley 27.467 cristaliza, desde el 04.12.18, una voluntad legislativa, clara y explícita, que puede ser entendida -más allá de las imperfecciones técnicas de su instrumentación- como un aval de los contenidos de la norma que ratifica: el decreto 793/18. El período de tres meses (04.09.18 al 04.12.18) durante el cual, conforme lo decidido, el decreto 793/18 careció de vigencia y validez constitucional, consagra un criterio que resulta conteste con el estricto seguido en esta materia por la jurisprudencia de la Corte Suprema, corolario del fundamental principio constitucional de legalidad en materia tributaria. (ver Fallos: 321:347; 325:2394, en especial el voto del juez Petracchi, y disidencia de los jueces Argibay y Petracchi *in re* “Camaronera”, considerandos 19 y 20). Así lo estableció el Alto Tribunal, por ejemplo, en los precedentes (ver *supra* considerando VIII): (i) “ZOFRA COR S.A. c/ESTADO NACIONAL s/AMPARO” (Fallos 325:2394) en el que se determinó la nulidad constitucional del DNU 285/1999 (BO: 30.03.99) por el período de nueve meses transcurrido entre abril de 1999 y enero del año 2000, en que el mentado DNU fue *específicamente* ratificado por el art. 86 de la ley de presupuesto 25.237 (BO:10.01.2000) para el año 2000; (ii) “KUPCHIK, LUISA SPAK DE Y KUPCHIK, ALBERTO MARIO C/ B.C.R.A. Y ESTADO NACIONAL (M.E.) S/VARIOS” (Fallos: 321:366) en el que se determinó la nulidad constitucional del DNU 580/89 (BO: 22.08.1989) por el período de casi cuatro meses transcurrido entre agosto de 1989 y diciembre del mismo año, en el que el DNU fue *específicamente* ratificado por la ley 23.757 (BO: 18.12.1989); (iii) el invocado por la actora, “CAMARONERA PATAGÓNICA S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTROS S/AMPARO” (Fallos: 337:388), en el que se determinó la nulidad constitucional de la Resolución (MEI) 11/2002 (BO: 05.03.02) por el período de poco más de seis meses transcurrido entre marzo del año 2002 y agosto del mismo año, en que la resolución fue *genéricamente* ratificada por el artículo 3 de la ley 25.645 (BO:09.09.02).

En el sentido expuesto, la necesidad del estado de actuar con rapidez en la necesidad de regular el comercio exterior -con su incidencia sobre la economía nacional- recurriendo a la fijación de nuevas alícuotas de derechos de exportación, no puede llevar a: (i) la derogación, aún transitoria, de contenidos constitucionales fundamentales; (ii) ignorar las exigencias del texto constitucional para la actuación del Poder Ejecutivo en determinadas materias constitucionalmente delegables: de modo específico, la fijación de las alícuotas de ciertos tributos. Así lo ha señalado la Corte en el considerando 10 del precedente “Camaronera”. En consecuencia, no puede cohonestarse la pretensión de la demandada de que las alícuotas

fijadas por el decreto 793/2018 *gozaron de una vigencia retroactiva* desde el 04.09.18 y hasta el 03.12.18.

Las alícuotas del decreto 793/18 gozan, conjuntamente, de vigencia y validez legal desde el 04.12.18 con el dictado y la publicación en el Boletín Oficial de la ley 27.467; previo a ellos debe considerárselas como si nunca hubieran existido, careciendo de cualquier género de vigencia, constitucional o legal -bajo los arts. 17 y 24 de la ley 26.122-.

El íter temporal entre el dictado del decreto 793/18 y el art 82 de la ley 27.467 muestra, precisamente, una actuación autónoma y aislada del PEN en la fijación de las alícuotas de los derechos de exportación en septiembre del año 2018, que solo recibió la aquiescencia del Congreso en diciembre del mismo año. La disparidad entre las conductas del PEN y el Congreso en ese período de tres meses son las que permiten concluir que el decreto 793/18 no se dictó en el marco normativo de una clara *política legislativa* establecida por el Congreso, con *plazo fijado para su ejercicio*. La actuación del PEN al momento de dictar el decreto 793/18 constituyó el ejercicio de facultades legislativas que tiene expresamente vedadas por el art. 99 inc. 3 de la Constitución, sin la habilitación que -para determinados casos- autoriza el art. 76 de la CN.

**(ix) Tratamiento del resto de los argumentos expuestos por la Aduana:** Las conclusiones expuestas *supra* en (vi), (vii) y (viii) no resultan conmovidas tampoco por el resto de argumentos expuestos por la demandada.

No resulta una interpretación admisible del precedente “Camaronera” -sino su negación- sostener que la ratificación de aquella resolución 11/02, por la ley 25.645 (BO: 09.09.02) o, luego, mediante el decreto 509/2007 (BO: 23.05.07), bajo el procedimiento de la ley 26.122, confirió jerarquía legal permanente al elemento “alícuota” de las PA de los tributos aduaneros comprendidos en ella, *con sus sucesivas variaciones -en más y en menos- hasta el presente*.

Muy por el contrario, el elemento alícuota exige, siempre y en todos los casos en que se incrementa, *con incidencia sobre el derecho de propiedad de los contribuyentes*, la ineludible intervención del Congreso, sea de modo directo o porque el Poder Legislativo haya establecido, previo a tales incrementos, las bases de delegación de su potestad en el PEN (conforme el art. 76 de la CN). Simétricamente la intervención del Congreso no resulta ineludiblemente exigible, en general y respetando siempre el principio de igualdad, cuando la modificación de las alícuotas -o de otro elemento esencial del tributo- no incide sobre el derecho de propiedad de los contribuyentes afectados por tal modificación (cuando disminuye las alícuotas, las reduce al 0%, desgravando o eximiendo). El principio constitucional de legalidad en materia tributaria, para gravar y desgravar, fue consagrado en protección del patrimonio de los particulares y de la igualdad entre ellos, no de los ingresos tributarios del estado.

En el sentido expuesto, las variaciones generales en menos de las alícuotas de los derechos de exportación sobre las PA de las operaciones de autos (PA NCM 25.23.29.90) -e.g. el decreto



349/16 que las redujo a cero por ciento (0 %) y que pretende invocar a su favor la demandada- resultan irrelevantes frente al principio de legalidad invocado por la actora contra su aumento mediante un decreto del PEN. Del mismo modo, resulta irrelevante el apartado o inciso del art. 755 del CA usado por el PEN para disponer por decreto un incremento. La insuficiencia autónoma, y en cuanto a las bases genéricas de delegación que establece, del art. 755 del CA para legitimar constitucionalmente un incremento -perjudicial al contribuyente- de los derechos de exportación ha sido claramente definida, de modo unánime, por la Corte Suprema en el precedente “Camaronera” (considerando 9º párrafos 3º, 4º, 6º y 7º; 10º párrafos 2º a 4º y 7º de la mayoría; voto del Dr. Zaffaroni, considerandos 25 párrafos 1º y 3º; 26; 27; 28 párrafos 1º y 2º, 4º a 6º; 30 y 31; disidencia de los doctores Argibay y Petracchi, considerandos 12º, 13º, 14, 16 y 17 párrafos 1º, 4º y 5º).

Para concluir, vale reiterar que el cultivo del derecho constitucional exige conocer la raíz histórica de los institutos que regula. Es un hecho conocido que el principio constitucional de legalidad de los tributos, desde los acontecimientos que llevaron a la declaración de la independencia de Estados Unidos y la sanción de su Constitución en 1787, como en el sentido del texto definitivo de nuestra Carta Magna (1860), siempre debe interpretarse como una garantía para los contribuyentes, jamás para el estado. Resulta contrario al sentido de la Constitución interpretar el principio de legalidad en materia tributaria como estableciendo un ingreso tributario inconvencible o invariable en cabeza del estado en perjuicio permanente del contribuyente, estando impedido el primero de eliminarlo o aliviarlo, de modo general, sin una ley formal.

Sería establecer una especie de dominio estatal preeminente e invariable sobre la propiedad privada, emergente de un tributo legalmente vigente. Tal dominio ataría de manos a la administración para liberar las fuerzas productivas y aliviar de cargas el patrimonio de los *habitantes*, obligando a su castigo con los tributos establecidos; se hipotecaría así vitalmente, a favor del estado, la propiedad, riqueza y rentas de los particulares derivadas del ejercicio de sus derechos civiles (art. 14 de la Constitución).

Corresponde señalar que, aún un tributo perfectamente legislado por el Congreso, resultaría inaplicable e inconstitucional si deviniera confiscatorio, violara o afectara sensiblemente derechos constitucionales, o contrariara una manda específica de la Carta Magna (e.g. el art. 20, que prohíbe expresamente las contribuciones forzosas extraordinarias). Toda la inteligencia tributaria de nuestra Constitución se articula sobre la protección del derecho de propiedad inviolable de sus ciudadanos (art. 17) y, aún, de los meros habitantes (arts. 16 y 20), así como la protección de los derechos civiles y del progreso económico de la sociedad. El principio de legalidad tributaria fue consagrado, precisamente, para limitar (no para asegurar) un imperio permanente, invariable y antojadizo del estado sobre la propiedad de los particulares, que la anule, absorba o dificulte en su pleno goce, con mayor o menor intensidad en función de mayorías políticas circunstanciales o permanentes en el Congreso; menos aun aduciendo un supuesto “bien común” que, en determinadas circunstancias, se desvía de su concepto clásico para disfrazar un programa político, económico o ideológico extraño al programa constitucional,

cuando no resulta su verdadera negación.

La Constitución *reconoce* y *protege* el derecho de propiedad de las personas como instituto preexistente a ella; no lo crea ni, mucho menos, autoriza un diseño legal para su alteración, disminución o violación sistemática por parte del estado, ocasionalmente o a lo largo del tiempo. El fin de la Constitución es reconocer el derecho de propiedad y protegerlo de los avances del estado, si éste pretendiera violarlo o alterarlo de modo intempestivo o irrazonable y, aun cuando lo hiciera de modo legal, en todos los casos en que se configurara un abuso o se violara una prohibición constitucional.

**(x) Falta de legitimación activa de la actora para el reclamo:** Declarada la nulidad constitucional del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y el 04.12.18, corresponde tratar el argumento de la Aduana del epígrafe (punto VI.e de la contestación del traslado), que tornaría improcedente la devolución de los tributos pagados por la actora con base en un decreto nulo. Desde ya cabe decir que también se rechazará este agravio en los términos en que ha sido planteado por la demandada.

Como principio, los tributos pagados en cumplimiento de una norma viciada de una nulidad constitucional insanable deben ser devueltos al contribuyente, no existiendo razones teóricas suficientes para presumir que el sujeto pasivo del tributo es distinto del sujeto incidido. Tampoco existen razones legítimas para imponerle al sujeto pasivo la pesada carga de una prueba negativa sobre tal extremo. No resulta admisible el argumento -contrario al principio procesal del art. 377 del código de forma- de que se trata una carga probatoria “que pesa absolutamente” sobre quien debió pagar el tributo constitucionalmente nulo, y que no pesa sobre el estado que fue quién, positivamente, se apropió de la riqueza privada violando claras mandas constitucionales.

En tal contexto, como principio, la carga de la prueba de un hecho corresponde a quién lo aduce a su favor (arts. 1174 del CA y 377 del CPCCN). La demandada aduce un argumento -falta de legitimación de la actora para repetir el tributo por no haberlo soportado- que si bien resulta admisible en materia de repetición de derechos de exportación (conf. Fallos: 3:131; 168:226; 283:360; 287:79; 288: 333; 327:4023), en el caso se convierte en meramente conjetural por falta de toda probanza de la parte que lo invoca, que es la interesada en que no prosiga el reclamo de devolución de la actora.

En consecuencia, cabe rechazar este argumento de la demandada, por falta de la debida probanza del hecho que alega y que podría obstar a la devolución del tributo viciado de nulidad constitucional.

**(xi) Moneda en que debe practicarse la devolución:** En su pedido de devolución la actora no plantea cuestión alguna relativa a la moneda en que debe procederse a la devolución, con lo que no corresponde expedirse respecto de las defensas de la demandada del capítulo VI (f) de su escrito de contestación de traslado (IF-2020-62854946-APN-DTD#JGM).

En consecuencia, conforme todo lo expuesto *supra* la Resolución Nro. 2020-28-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI de fecha 02.03.20 impugnada en estos autos, dictada por el Sr. Administrador de Aduanas de Caleta Oliva en el marco de las actuaciones 19144-10896-2019, no resulta ajustada a derecho.

**XIV.-** Por todo lo expuesto, VOTO por:

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y el 04.12.18, conforme lo dispuesto por los arts. 76 y 99 inc. 3 segundo párrafo de la Constitución Nacional.

2.- Revocar la Resolución Nro. 2020-28-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI de fecha 02.03.20, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Caleta Oliva, en el marco de las actuaciones 19144-10896-2019.

3.- Hacer lugar al reclamo de repetición de la actora y ordenar a la demandada la devolución de la suma que reclama de Pesos Ciento Cincuenta y Ocho Mil Trescientos Setenta y Tres con 83/100 (\$ 158.373,83), en concepto de derechos de exportación correspondientes a los permisos de embarque ("PE") 18087EC01000530L, 18087EC01000531M, 18087EC01000561P, 18087EC01000562Z, 18087EC01000563R, 18087EC01000565T, 18087EC01000566U, 18087EC01000567V, 18087EC01000546S y 18087EC01000547T, con más los intereses ordenados por los arts. 811 y 812 del CA.

4.- Imponer las costas a la demandada vencida (art. 1163 del Código Aduanero).

**La Dra. Cora M. Musso dijo:**

Que adhiero al voto del Dr. Soria, en cuanto declara la nulidad absoluta e insanable del Decreto 793/18 entre el 4/9/18 y el 4/12/18, revoca la resolución apelada y hace lugar a la devolución de los derechos de exportación motivo de la presente causa, con costas al fisco, salvo lo expuesto en el Considerando VII respecto de la inconstitucionalidad del art. 1164 del CA -primer párrafo-.

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

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y el 04.12.18, conforme lo dispuesto por los arts. 76 y 99 inc. 3 segundo párrafo de la Constitución Nacional.

2.- Revocar la Resolución Nro. 2020-28-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI de fecha 02.03.20, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Caleta Oliva, en el marco de las actuaciones 19144-10896-2019.

3.- Hacer lugar al reclamo de repetición de la actora y ordenar a la demandada la devolución de la suma que reclama de Pesos Ciento Cincuenta y Ocho Mil Trescientos Setenta y Tres con 83/100 (\$ 158.373,83), en concepto de derechos de exportación correspondientes a los permisos de embarque ("PE") 18087EC01000530L, 18087EC01000531M, 18087EC01000561P, 18087EC01000562Z, 18087EC01000563R, 18087EC01000565T, 18087EC01000566U,

18087EC01000567V, 18087EC01000546S y 18087EC01000547T, con más los intereses ordenados por los arts. 811 y 812 del CA.

4.- Imponer las costas a la demandada vencida (art. 1163 del Código Aduanero).

**Regístrese y notifíquese.**

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