



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: Art. 1164 y 755 del C.A.. No corresponde al TFN declarar la invalidez del Dto 793/18, en casos de solicitarse la repetición de D.E. abonados por exportaciones registradas a partir del día 04/09/2018 y hasta el 04/12/2018.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los veintiséis días del mes de abril de dos mil veintidós, siendo las doce horas, se reúnen los Vocales miembros del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, Dres. Christian M. González Palazzo, Claudia B. Sarquis, Juan Manuel Soria, Cora M. Musso, Horacio J. Segura y Héctor Hugo Juárez, y con la presidencia del Dr. Miguel Licht, con motivo de la convocatoria a Plenario de los Vocales con competencia Aduanera efectuada por Nota NO-2022-33213744-APN-TFN#MEC, de fecha 06 de abril del corriente año, de conformidad al requerimiento efectuado por la Sala “G” en la providencia de fecha 29 de marzo del corriente año (IF-2022-29891403-APN-VOCXIX#TFN), recaída en el expte EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulado “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”, a fin de tratar los siguientes puntos: **1.1.-** Art. 1164 del Código Aduanero: Si el Tribunal Fiscal de la Nación puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. **1.2.-** Art. 755 del Código Aduanero: Si el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo allí dispuesto. **1.3.-** Si corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467.

Abierto el acto el Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Primera cuestión: Si el Tribunal Fiscal de la Nación puede declarar la inconstitucionalidad de una ley o un reglamento.

- I.** La cuestión planteada remite al examen de la propia naturaleza del tribunal en el esquema de división de poderes y de organización del Poder Judicial.
- II.** Desde esta perspectiva, abrevó que el Tribunal Fiscal no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley o un reglamento por tratarse de un tribunal que no forma parte del Poder Judicial de la Nación^[1]. Admitido lo anterior, no parece que pueda conmovir la originalidad del Tribunal

Fiscal respecto de otros órganos administrativos a los que se apodera de competencias materialmente jurisdiccionales. Surge como lógica conclusión que a los tribunales administrativos no se le pueden atribuir prerrogativas que son exclusivas y definitorias de los tribunales integrantes del Poder Judicial más allá de cualquier grado de semejanza. No requiero hacer demasiado esfuerzo para poner en evidencia la manifiesta inconstitucionalidad que presentaría una reforma procesal que solamente contemplase la revisión de las sentencias del Tribunal Fiscal por la vía del recurso extraordinario federal^[2]. Si fuera cierta la tesis según la cual el Tribunal Fiscal es equiparable a los tribunales de justicia inferiores, bien podría, en un futuro, eliminarse toda instancia recursiva. Máxime si, desde esta singular perspectiva, se considera que el Tribunal Fiscal resulta en condiciones de realizar el control de constitucionalidad respecto de una ley o un reglamento.

III. En las condiciones señaladas debe estimarse equivocada la elaborada tesis por la que se pretende equiparar al Tribunal Fiscal de la Nación con los tribunales inferiores de la Constitución Nacional. Por de pronto, el artículo 75 inciso 20 del texto constitucional atribuye al Congreso la competencia de establecer tribunales inferiores a la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Va de suyo que no está hablando de tribunales de las características del Tribunal Fiscal de la Nación, por cuanto cuando habla de “tribunales inferiores” está refiriéndose a tribunales emplazados en la órbita del Poder Judicial. En efecto, el art. 108 de la Constitución dispone que: “El Poder Judicial de la Nación será ejercido por una Corte Suprema de Justicia, y por los demás tribunales inferiores que el Congreso estableciere en el territorio de la Nación”.

IV. Desde esta perspectiva, no cabe sino reafirmar aquí lo dicho recientemente por la Corte Suprema, en orden a que el único sistema de designación de jueces inferiores en el derecho argentino es el que viene precedido de un concurso realizado en el Consejo de la Magistratura y cuenta con la participación del Poder Ejecutivo y el acuerdo del Honorable Senado de la Nación. (“Bertuzzi, Pablo Daniel”, Fallos:343:1457).

V. A partir de lo señalado, puede colegirse que el fundamento jurídico de las funciones encomendada al Tribunal Fiscal se encuentra en la norma del artículo 75 inciso 32 de la Constitución Nacional, según la cual, corresponde al Congreso hacer uso de poderes implícitos para hacer frente a cualquier asunto de interés público cuya regulación no fue objeto de expreso tratamiento por el legislador constituyente (art. 75 inciso 32, CNA).

VI. Cabe destacar que la Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica ha sostenido similares principios al reconocer la constitucionalidad de los llamados tribunales legislativos. Efectivamente, la distinción entre los tribunales judiciales y legislativos fue enunciada en el caso “Americans Ins Co” (26 US 511), al cuestionarse las atribuciones del tribunal de almirantazgo de Florida. Ha de puntualizarse que el presidente del Tribunal Supremo Marshall dijo que las cortes legislativas no eran cortes constitucionales y, en consecuencia, no se les podía hacer entregar poderes que exclusivamente le habían sido conferidos al poder judicial por la constitución. Entendiéndose, en tal sentido, que la jurisdicción de que están investidos, no es parte del poder judicial que se define en el artículo 3° de la constitución, sino que le es conferida por el congreso, en ejecución de los poderes generales que ese cuerpo posee sobre los territorios de los Estados Unidos. De lo que antecede surge que en la causa citada se postuló una proposición simple: los tribunales constitucionales ejercen el poder judicial descrito en el art. III de la Constitución; los tribunales legislativos no lo hacen y no pueden hacerlo.

VII. En relación a la cuestión planteada es importante traer a colación un pronunciamiento reciente de la Corte de Apelaciones de los Estados Unidos, Circuito del Distrito de Columbia en el que se hicieron importantísimas consideraciones relativas a la ubicación constitucional del Tribunal Fiscal de los Estados Unidos. (<https://caselaw.findlaw.com/us-dc-circuit/1670477.html>) del 20 de junio de 2014.

VIII. Peter y Kathleen Kuretski (demandantes) no pagaron su obligación tributaria de 2007. El ente recaudador intentó recaudar los impuestos no pagados imponiendo un gravamen a la casa de los Kuretski. Los Kuretski solicitaron al Tribunal Fiscal de los Estados Unidos una redeterminación, y el tribunal confirmó el gravamen. Al recurrir ante la cámara, los Kuretski argumentaron que el juez del Tribunal Fiscal estaba sesgado a favor del IRS. Los Kuretski basaron su argumento en la § 7443(f) del Código de Rentas Internas, que otorga al presidente el poder de destituir a los jueces de los tribunales

fiscales. Los Kuretski sostuvieron que el Tribunal Fiscal era un tribunal del Artículo III dentro del poder judicial. Los Kuretski basaron este argumento en *Freytag*, 501 US 868 (1991), en el cual la Corte Suprema de los Estados Unidos declaró que el Tribunal Fiscal de los Estados Unidos resultaba un tribunal de justicia que ejerce parte del Poder Judicial de los Estados Unidos. Alternativamente, los Kuretski esbozaron que el Tribunal Fiscal era un tribunal legislativo del Artículo I dentro del Poder Legislativo. Los Kuretski llegaron a la conclusión de que, dado que el Tribunal Fiscal no estaba dentro del Poder Ejecutivo resultaba inconstitucional la regla que permitían la remoción de los jueces por decisión del Presidente de la Nación.

IX. En tal valoración de la naturaleza de las atribuciones jurisdiccionales del Tribunal Fiscal se observa que la cámara desechó de plano el argumento relativo a que los jueces del Tribunal Fiscal ejercen el Poder Judicial de los Estados Unidos en virtud del Artículo III de la Constitución. La alzada recordó que el Artículo III prescribe que el “Poder judicial de los Estados Unidos” está “conferido a una Corte Suprema y tribunales inferiores que el Congreso pueda ordenar y establecer de vez en cuando. Así las cosas, se consigné que el Artículo III no podría cumplir su propósito en el sistema de frenos y contrapesos ni preservar la integridad de la toma de decisiones judiciales, si las otras ramas del Gobierno Federal pudieran conferir el 'Poder judicial' del Gobierno a entidades fuera del Artículo III.

X. En tal inteligencia, cabe poner de relieve que, de acuerdo con ese tribunal, habrá de distinguirse una categoría de casos que involucran 'derechos públicos', entre los que resulta incluida la materia fiscal, en la que el Congreso puede asignar constitucionalmente a tribunales no incluidos en el Artículo III. Y sentenció la Cámara de Apelaciones que, si bien inicialmente se estableció el Tribunal Fiscal como una agencia del Poder Ejecutivo y, luego esa Junta pasó a denominarse Tribunal Fiscal de los Estados Unidos, no por esa razón modificó su condición de organismo ejecutivo independiente, tanto así que las limitaciones del artículo III de la Constitución, relativas al carácter vitalicio de los cargos y la intangibilidad de la remuneración no se aplican a los jueces del Tribunal Fiscal. En textuales palabras: “It would seem clear, then, that the Tax Court is not a part of the Article III Judicial Branch, and that its judges do not exercise the “judicial Power of the United States” under Article III.”

XI. Asimismo, en relación a la afirmación de la mayoría de *Freytag* de que el Tribunal Fiscal es un “Tribunal de Justicia”, la cámara hizo notar que esa afirmación no puede ser considerada de forma aislada, puesto que podría sugerir equivocadamente que los jueces del Tribunal Fiscal ejercen los poderes del Artículo III. A criterio de la cámara, conviene dejar puntualizado que la Corte no usó la frase “poder judicial” en “un sentido amplio”, ni en el sentido particular empleado por el Artículo III. Por el contrario, se hace notar que se utilizó como sinónimo de actividad materialmente jurisdiccional, como comprensivo de todo acto por el que se determinan derechos y obligaciones en razón de una investigación y aplicación de reglas jurídicas.

XII. Vale la pena, entonces, citar textualmente lo dicho en la sentencia: “That statement, if considered in isolation, could be construed to suggest that Tax Court judges exercise Article III powers. But the *Freytag* Court clarified that “non-Article III tribunals . exercise the judicial power of the United States,” such that “the judicial power of the United States is not limited to the judicial power defined under Article III.” *Id.* at 889 (citing *Am. Ins. Co. v. Canter*, 26 U.S. (1 Pet.) 511, 546 (1828)). The Court therefore used the phrase “judicial power” in “an enlarged sense,” not in the particular sense employed by Article III. See *Murray's Lessee*, 59 U.S. at 280 (“judicial act” in “an enlarged sense” encompasses “all those administrative duties the performance of which involves an inquiry into the existence of facts and the application to them of rules of law”); cf. *City of Arlington v. FCC*, 133 S.Ct. 1863, 1877–78 (2013) (Roberts, C.J., dissenting) (administrative agencies exercise “judicial power” when they “adjudicat[e] enforcement actions and impos[e] sanctions on those found to have violated their rules”). As another court of appeals has explained, a “central lesson from *Freytag* is that adjudication by adversarial proceedings can exist outside the context of Article III.” *S.C. State Ports Auth. v. Fed. Mar. Comm'n*, 243 F.3d 165, 171 (4th Cir.2001), *aff'd*, 535 U.S. 743 (2002); see *Freytag*, 501 U.S. at 891 (Tax Court is

“an adjudicative body”). The Freytag Court, after all, repeatedly compared the Tax Court to the non-Article III territorial courts. See *id.* at 889–90, 892”.

XIII. Sobre la base de estas premisas, refiere la cámara que el estatus del Tribunal Fiscal como un “Tribunal de Justicia”—y su ejercicio del “poder judicial”—a efectos de la Cláusula de Nombramientos bajo Freytag no arroja dudas sobre la constitucionalidad de la autoridad del presidente para destituir a los jueces del Tribunal Fiscal.

XIV. En ese mismo orden de ideas, la tesis sustentada por el demandante conforme a la cual el Tribunal Fiscal era un Tribunal Legislativo- tesis que otrora se ponderó para sostener la inconstitucionalidad de la prohibición legal que pesa sobre el tribunal- no tiene entidad para considerar que se ubica dentro de la rama legislativa.

XV. Al respecto, nos evoca la sentencia que la Constitución de los Estados Unidos, en ninguna parte hace referencia a 'tribunales legislativos y rememora, que el concepto tiene su origen en la opinión del presidente del Tribunal Supremo Marshall en *American Insurance Co. v. Canter*”, 370 U.S. en 543–44 para describir los tribunales territoriales de Florida, los que fueron creados por el Congreso, de conformidad en uso de los poderes implícitos. Desde esa perspectiva, se enuncia que su estatus como un tribunal legislativo no representa una barrera para la destitución presidencial de los jueces del Tribunal Fiscal. (*Mistretta*, 488 U.S. at 411 n. 35), por cuanto su origen no lo distingue de otras agencias administrativas. En palabras textuales: “And the Tax Court's Article I origins do not distinguish it from the mine run of Executive Branch agencies whose officers may be removed by the President.” Y finalmente se acotó que la mayoría de la Suprema Corte en Freytag dejó en claro que una entidad puede ser parte del Poder Ejecutivo sin ser un “departamento ejecutivo” y destacó que la caracterización que se hace en Freytag del Tribunal Fiscal en lugar de hablar de su estatus constitucional, en rigor, describe meramente la independencia funcional del Tribunal Fiscal como sucede como otras agencias cuasi legislativas y cuasi judiciales.

XVI. En efecto, en Freytag, el Tribunal Supremo tuvo que decidir únicamente si el Tribunal Fiscal es uno de los “tribunales de justicia” o es un “Departamento” en virtud de la Cláusula de Nombramientos. Frente a esa elección de dos vías y propósito limitado, la Corte eligió por poco “tribunales de justicia”. Sin embargo, como reconoció el Circuito de D.C., esa elección no ayuda a determinar si el Tribunal Fiscal es, o no, parte del poder judicial a efectos legales. Es que, al igual que el Tribunal de Apelaciones de las Fuerzas Armadas de EE. UU, el Tribunal Fiscal es un tribunal del Artículo I que ejerce el poder judicial "caso por caso". Pero no podría sostenerse que se encuentra en el poder judicial o legislativo. De hecho, ese argumento es baladí si se contrasta que la legislación aplicable ubica, por ejemplo, a la Corte de Apelaciones de las Fuerzas Armadas de EE. UU. en el Departamento de Defensa para "fines administrativos únicamente". Va de suyo que esa mención no muta la naturaleza jurídica de ente, sino que meramente evita que alguien en el Departamento de Defensa interfiera con los deberes de la corte. Inclusive, cabe consignarlo, para proteger aún más las operaciones de la corte, el Congreso limitó la capacidad del presidente para destituir a estos jueces del Poder Ejecutivo únicamente por una causa específica solo después de la notificación y la audiencia. Casi dos décadas después, el Congreso hizo lo propio con el Tribunal Fiscal.

XVII. Así las cosas, pienso que la creación legislativa de 1969 del Tribunal Fiscal de los Estados Unidos cambió nada más que un nombre. Al igual que la Corte de Apelaciones de las Fuerzas Armadas de los Estados Unidos, y sin perjuicio de la naturaleza judicial de sus poderes, el Tribunal Fiscal permanece en el Poder Ejecutivo. El Congreso de los Estados Unidos nunca ha dicho lo contrario; de hecho, todavía financia el Tribunal Fiscal con asignaciones del Poder Ejecutivo^[3].

XVIII. Tampoco se sostiene lo contrario por el hecho que el que el Congreso reformara el art. 7441 del U.S. Code en el año 2015, para agregar una última oración que establece que “La Tax Court no es una agencia de, y debe ser independiente del Poder Ejecutivo”,^[4]. Es que so pretexto de una interpretación dinámica del texto constitucional no puede convalidarse un cambio constitucional en el que un órgano creado por ley termine realizando funciones que fueron reservadas por el legislador constituyente a un órgano constitucional. La opinión generalizada ha señalado que en materia de interpretación de las normas

constitucionales no puede nunca asimilarse los regímenes jurídicos que disciplina las actuaciones de los órganos administrativos y judiciales. Sobre tales bases, entonces, cabe decir que los alcances de las competencias de cada uno de los órganos que componen el Estado podrán cambiar con el devenir, mas no podrán desplegar atribuciones con idéntico alcance, habida cuenta de que deviene crucial que ningún departamento sobrepase la línea demarcatoria de su propia competencia. Cabe tener presente que la idea substancial de la división de funciones es que cada uno de los órganos de gobierno tenga a su cargo una función específica, aun cuando pudiera expresarse mediante actividades materiales parecidas con la de los otros órganos, toda vez que es intención del constituyente que el legislador no sea juez, o que el funcionario público no sea legislador, o que el funcionario de la administración no sea juez. Es por ello que desde sus comienzos, tanto en el ideario constitucional americano, como el argentino, sus respectivos superiores tribunales establecieron como principio indubitado que el sistema política planteaba la existencia de tres grandes departamentos, independientes y soberanos en su esfera y de lo que se seguía forzosamente que las atribuciones de cada uno de ellos eran peculiares y exclusivas, a tal punto que el uso común o concurrente, podría presentar el peligro de hacer desaparecer la línea de separación y con entidad para destruir la base de la forma de gobierno. (Disidencias de los Dres. Enrique Santiago Petracchi y Jorge Antonio Bacqué en "Camps" 310:1162). De allí que, en definitiva, cabría poner en tela de juicio toda construcción doctrinaria que condujera en la práctica a otorgar a los actos de un poder, un régimen análogo al que corresponde normalmente a otro de ellos. En otras palabras, llegando a una simplificación absoluta, parece claro que, según nuestra Constitución, el Poder Ejecutivo no legisla ni juzga. Como corolario de lo expuesto, a la hora de descifrar el contenido de la actividad materialmente jurisdiccional del Tribunal Fiscal, se nos presentan, alternativamente, dos lecturas: a) la actividad se encuentra gobernada por el régimen jurídico que rige los actos de la administración pública, esto es, el derecho administrativo; b) la actividad importa el ejercicio de una función jurisdiccional y, por lo tanto, debe estar reservada a los jueces.

XIX. En esa inteligencia de la cuestión, lo que no resiste análisis, aun cuando materialmente las decisiones del Tribunal Fiscal muestran datos extrínsecos comunes con las sentencias judiciales, es la asimilación, sin más, de sus regímenes jurídicos. Precisamente, en un recomendable artículo de doctrina, se destaca que, durante décadas, la jurisprudencia fiscal y la erudición han sufrido lo que se ha denominado "excepcionalismo fiscal": la percepción de que el derecho tributario es tan diferente del resto del estado regulatorio que las doctrinas generales del derecho administrativo y principios no se aplican. Advirtiéndose, en rigor, que esta "miopía fiscal" ha venido bajo mayor escrutinio en los últimos años, tanto así, que la muerte del excepcionalismo fiscal podría enunciarse con la decisión de la Corte Suprema de 2011 en *Mayo Foundation for Medical Education & Research v. United States* 562 US 44, puesto que en el citado precedente, la Suprema Corte se opuso a un estándar de revisión menos deferente a la interpretación del Departamento del Tesoro del código tributario, manteniendo en ese sentido, la doctrina del caso "Chevron" (467 U.S. 837) a la interpretación que hace el fisco de las leyes impositivas^[5]. Por ello, tal vez, el aspecto más destacado de la sentencia de la Suprema Corte en *Mayo Foundation* fue, por un lado, que la doctrina de Chevron es igualmente aplicable a la materia impositiva y, por otro, que el derecho tributario está sujeto a las mismas normas del derecho administrativo que se aplican en todas las demás áreas de las leyes federales^[6].

XX. Ello pone de resalto que, aun cuando se caracteriza a la actividad del Tribunal Fiscal, como el ejercicio de una actividad materialmente jurisdiccional, ni por asomo puede enunciarse su correspondencia inequívoca con las funciones que, en el orden regular de las instituciones, son propias de los jueces. Porque solamente, mientras el reconocimiento de 'actividades materialmente jurisdiccionales' en poder de la administración no importe someter la actividad jurígena de aquélla al mismo régimen jurídico que gobierna la tarea emprendida por el poder judicial, no habrá violación al principio de división de poderes.

XXI. Bajo la perspectiva que se considera adecuada al caso, descripta en el considerando anterior, cabe traer a colación que en *Northern Pipeline Construction v. Marathon Pipe Line Co.*, la Corte Suprema de EEUU analizó el ejercicio de la autoridad del Congreso al crear jueces de bancarrota que no eran jueces del Artículo III con mandato vitalicio y la protección de no ver reducidos sus salarios mientras estaban en el cargo. Un adecuado análisis de la causa condujo a sostener que los jueces de quiebras creados por ley

del Congreso no eran jueces del Artículo III. Eso dejaba la pregunta de si la Ley de Quiebras de 1978 violaba el mandato del Artículo III de que el Poder Judicial de los Estados Unidos debía recaer en tribunales cuyos jueces disfruten de las protecciones y garantías especificadas en ese Artículo. La Corte analizó tres áreas específicas donde el Congreso había actuado para crear “tribunales legislativos” bajo el Artículo I que no tenían que tener los atributos de los tribunales del Artículo III. Así, puso en evidencia que, cuando se entienden correctamente, estos precedentes no representan una desviación amplia del mandato constitucional, pues el otorgamiento de esas competencias se reduce a tres situaciones limitadas, cada una de las cuales reconoce una circunstancia en la que el otorgamiento de poder a los Poderes Legislativo y Ejecutivo fue histórica y constitucionalmente tan excepcional que la afirmación del Congreso de un poder para crear tribunales legislativos fue consistente con el principio de división de poderes.

XXII. Es que, en definitiva, si las competencias del Tribunal Fiscal fueren iguales a las de los jueces de la Constitución, como se explicaría que en los Estados Unidos no ejerce todas las facultades judiciales de la jurisdicción federal, como la realización de juicios con jurado y la emisión de autos de hábeas corpus.

XXIII. En ese sentido, cabe advertir que el propio Tribunal Fiscal de los Estados Unidos ha reconocido expresamente que su competencia es limitada y susceptible de ser ejercida en la medida autorizada por el Congreso. (Cfr. *Fernandez v. Commissioner*, 114 T.C. 324,328 (2000); *Gativ. Commissioner*, 113 T.C. 132, 133 (1999); *Yuen v. Commissioner*, 112 T.C. 123, 124 (1999); *Bourekis v. Commissioner*, 110 T.C. 20,24 (1998)^[7].

XXIV. Llama, entonces, poderosamente la atención como si el Tribunal Fiscal de los Estados Unidos, para sí, reconoce que, como tribunal del Artículo I, no puede ejercer poderes equitativos generales para ampliar su jurisdicción sobre un asunto no previsto por la ley, en nuestro medio se predique la inconstitucionalidad de la norma que limita el ámbito cognoscitivo de la competencia del Tribunal. Afirmado el criterio precedente, resulta pertinente preguntarse cómo explicarían la jurisdicción limitada los predicadores de parangonar los atributos jurisdiccionales del Tribunal Fiscal con la de los jueces de la Constitución Efectivamente, si a estas alturas, alguna duda cupiera en relación a la cuestión planteada, cabe recordar que la Suprema Corte de los Estados Unidos reconoció también que el Tribunal Fiscal de los Estados Unidos, por tratarse de un tribunal de jurisdicción limitada, carece de la posibilidad de resolver bajo los términos de la equidad. (Cfr. *Commissioner v. McCoy*, 484 U.S. 3, 7 (1987).

XXV. Tampoco puede conmovir la declamación que en los Estados Unidos se hace del Tribunal Fiscal como independiente del Poder Ejecutivo. Es de rigor que nadie pone en discusión que los vocales del Tribunal Fiscal debemos impartir justicia sin subordinación alguna respecto del Poder Ejecutivo. Teniéndose presente las estadísticas de los fallos del Tribunal Fiscal se advertirá que el porcentaje de decisiones revocatorias de los actos administrativos tributarios es significativo y que son pocos los casos en que las cámaras revisoras revocan las decisiones del tribunal. A diferencia de los Estados Unidos en donde un sector de la academia ha considerado un cierto temor a la posibilidad de que el Tribunal Fiscal resulte capturado por la agencia que debe revisar^[8], la estabilidad, intangibilidad en la remuneración y equiparación con los jueces de la cámara federal ha disipado esa posibilidad. Desde el punto de vista institucional, la incorporación de profesionales de las ciencias económicas y la reconocida especialidad de sus miembros legitiman la creación de tribunales de la índole del Tribunal Fiscal para no abrumar a los tribunales de jurisdicción general en las materias que suelen implicar una complejidad técnica importante.

XXVI. Como consecuencia del loable propósito de blindar la independencia del Tribunal Fiscal de los Estados Unidos es que se declamó su independencia de la rama ejecutiva. Sin embargo, esa situación no califica para engendrar un híbrido que no tiene ubicación en ninguno de los tres departamentos de gobierno. Si el Tribunal Fiscal no pertenece al Poder Judicial, siempre deberá ubicarse en alguno de los otros dos grandes departamentos que tiene el gobierno. Lo cierto es que también en el pasado, el legislador de los Estados Unidos dijo que Amtrak no era una agencia administrativa y recibió un cachetazo de la Suprema Corte en el conocido caso “Lebron” 513 U.S. 374 (1995), al advertirse que si bien Congreso podría sancionar leyes que desvincularan a Amtrak de ciertas sujeciones —y privilegios— estatales, no le incumbe formular la determinación definitiva con respecto a status como entidad estatal a los efectos de determinar los derechos constitucionales de los ciudadanos afectados por sus actos. De lo que se siguió

que, si la entidad integraba, por naturaleza, lo que la Constitución considera el Estado, un pronunciamiento del Congreso en el sentido de que no lo es puede relevarla de las restricciones de la Primera Enmienda, dado que la Constitución limita el obrar del Estado, cualesquiera sean los medios o denominación que establezca el Congreso

XXVII. Así consideradas las cosas, a los tribunales de las características del Tribunal Fiscal no se le puede conferir poderes que son privativos de los jueces. En armonía con la regla del art. 109 de la Constitución Nacional, debe advertirse que toda controversia de Derecho sólo puede ser definitivamente solucionada por el Poder Judicial, salvo que las leyes otorguen la posibilidad de elegir alternativamente entre acudir a la justicia o a la solución administrativa. En sintonía con lo anterior, tampoco pueden los funcionarios administrativos que ejercen funciones judiciales declarar la inconstitucionalidad de una norma, suponiendo que son jueces de la Constitución y brincando con juegos interpretativos la máxima que impone el sometimiento de la administración a la ley.

XXVIII. En efecto, la administración pública, bajo ninguna de sus manifestaciones, puede derogar ni declarar inconstitucional una ley, porque está obligada a ejecutarla y cumplirla, lo que no impide que, sin perjuicio de su cumplimiento, examine la validez de estas a la luz de la Constitución y proponga por los canales del Derecho, su declaración de inconstitucionalidad o su derogación, ante los órganos competentes.

XXIX. De tal suerte que la declaración de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Fiscal implicaría un desplazamiento del derecho de fondo constitucional (juez natural art. 18 CN), por una norma de forma, de niveles inferiores^[9]

XXX. En relación a ello, no debe ignorarse que a Corte señaló que, si bien el artículo 109 CN prohíbe en todos los casos al Poder Ejecutivo ejercer funciones judiciales, resulta válido otorgar facultades jurisdiccionales a órganos de la administración “siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad estén aseguradas, el objetivo económico y político tenido en cuenta por el legislador para crearlos (y restringir así la jurisdicción que la Constitución Nacional atribuye a la justicia ordinaria) haya sido razonable y, además, sus decisiones estén sujetas a **control judicial amplio y suficiente**” (CSJN, Ángel Estrada y Cía. S.A. c/ Secretaría de Energía y Puertos, 5 de abril de 2005, Fallos: 328:651). Va de suyo que si el Tribunal Fiscal fuera equiparable a un tribunal judicial podría dispensarse la necesidad de establecer un remedio de revisión de sus decisiones.

XXXI. Por otra parte, la prohibición legal no ocasiona ningún perjuicio irreparable a la persona que optó por canalizar su reclamo ante los estrados del Tribunal Fiscal. Sobre la base de estas premisas corresponde recordar que la declaración de inconstitucionalidad es un acto de suma gravedad que debe ser considerada *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 286:76; 288:325; 300:1087; 333:447, entre muchos otros).

XXXII. Con lo expuesto, en manera alguna se intenta contrariar lo sostenido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en orden a la obligación asumida por los Estados firmantes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos de adoptar las medidas legislativas “o de otro carácter”, necesarias para instrumentar los derechos y libertades consagrados en ella (art. 2, CADH). En este orden de ideas, adquiere relevancia la doctrina relativa al ámbito de deferencia que los órganos internacionales reconocen a las instituciones nacionales para cumplir con las obligaciones derivadas de los tratados sobre derechos humanos. En efecto, a la luz del principio de subsidiariedad, la actuación de la normativa internacional actúa después de la interna y en defecto de la misma.

XXXIII. Es evidente que la normativa internacional no impone un control difuso de la normativa constitucional e internacional. En tal sentido, no caben dudas de que si existe una instancia útil en la que las partes enfrentadas pueden hacer valer sus consideraciones basadas en las normas constitucionales e internacionales, la exigencia de que los fallos realicen el control de convencionalidad entre las normas jurídicas internas y los instrumentos internacionales de derechos humanos^[10].

XXXIV. Lo recién expuesto, es claro, nadie duda que la tutela de los derechos fundamentales debe ser efectiva y la consiguiente limitación solo puede ser excepcional. (Fallos: 329:5239, “Di Nunzio”, voto del juez Lorenzetti). En ese sentido, lo que sí parece fuera de toda duda razonable es que la limitación cognoscitiva que se impone al Tribunal Fiscal de la Nación no es antojadiza.

Por el contrario, desde sus inicios, la Corte Suprema ha puesto de resalto que “siendo un principio fundamental de nuestro sistema político la división del Gobierno en tres departamentos, el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial, independientes y soberanos en su esfera, se sigue forzosamente que las atribuciones de cada uno le son peculiares y exclusivas; pues su uso concurrente ó común de ellas harían necesariamente desaparecer la línea de separación entre los tres altos poderes políticos, y destruiría la base de nuestra forma de Gobierno”. (Fallos: 1:32)

XXXV. Sentado, entonces, el recto sentido que cabe atribuir a la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación, he de permitirme señalar que una considerable cantidad de causas no deben resolverse mediante una simple operación de subsunción de los hechos en las normas aplicables y su posterior confrontación con las normas de superior jerarquía. Si la finalidad de la decisión es dar a cada uno lo que le corresponde en justicia, no puede obviarse que muchas decisiones encontrarán su cauce en una razonable ponderación de los principios en juego y en una adecuada consideración de las consecuencias de la decisión. Como bien se ha dicho, la verdadera misión de la judicatura no es practicar silogismos, sino adoptar una decisión basadas en argumentos constitucionales razonables, verificables y que tengan en cuenta los consensos sociales vigentes en el momento de tomarla (Fallos: 330:855, “Rinaldi”, voto de los jueces Lorenzetti y Zaffaroni, considerando 13).

XXXVI. En un pronunciamiento reciente, de fecha 20 de mayo de 2021, en los autos: “SHI, JINCHUI c/ MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE ARROYITO s/accion declarativa de inconstitucionalidad”^[11], el juez Lorenzetti analizó ampliamente la naturaleza y posición de los principios generales del derecho en el ordenamiento jurídico, a raíz de una decisión en la que debía determinar la constitucionalidad de la ordenanza municipal denominada “Descanso Dominical del Trabajador” que prohibía a los supermercados de ese lugar abrir los días domingo. Explicó Lorenzetti la relevancia de comprender cómo ha de resolverse un caso en que el conflicto no refiere a reglas antagónicas entre sí, como ocurren en los casos en que debe realizarse un juicio de constitucionalidad- sino cuando colisionan principios, pues en el primer supuesto se debe decidir sin más aplicándose una de ellas, mientras que la aplicación de un principio no desplaza al otro, sino que lo precede conforme al juicio de ponderación en el caso concreto encontrando un punto de equilibrio. Como lo advierte el juez de la Corte, los principios son normas que establecen juicios de deber ser que receptan valores aspiracionales, de modo que su configuración normativa es, *prima facie*, inacabada y susceptible, por lo tanto, de ser completada, ya que un principio jurídico es un mandato destinado a lograr su máxima satisfacción de un modo compatible con otros principios competitivos que resulten aplicables en el mismo campo de argumentación. De allí es que advierte que cuando concurren a la solución del caso distintos principios, la tarea judicial consiste en establecer un diálogo entre ellas (arts. 1° y 2° del Código Civil y Comercial de la Nación), de modo que la interpretación sea coherente y armónica (Fallos: 186:170; 296:432), considerando las consecuencias de la decisión en los valores constitucionalmente protegidos (Fallos: 330:3098, disidencia de los jueces Lorenzetti y Zaffaroni).

XXXVII. En estos casos no es necesaria la declaración de inconstitucionalidad de la norma desplazada, sino que, en rigor de verdad, lo que se impone es una reconstrucción de la coherencia del sistema jurídico, a posteriori de la promulgación de cada una de ellas, lo que confiere a la sentencia el carácter de una norma jurídica de concretización de una argumentación razonable (art. 3 Código Civil y Comercial de la Nación).

XXXVIII. De lo dicho se desprende que, cuando se trata de casos difíciles, aquellos supuestos que no encuentran su solución directa en la subsunción normativa, el sentenciante realizará una ponderación de la situación que no se agotará en la aplicación mecánica de la norma y, en su lugar, atenderá a la plena vigencia efectiva de los principios jurídico, al tiempo que expondrá de manera clara los razonamientos seguidos en el complejo procedimiento dialéctico de resolución, habida cuenta que el juez al momento de resolver un conflicto tiene el deber de justificar su decisión, procurando satisfacer suficientemente la expectativa de certeza jurídica y maximizando el control público de aquella.

XXXIX. La solución precedente es la que mejor concuerda con la naturaleza de los problemas jurídicos, ya que el Derecho tiene razón de ser si brinda respuestas a los problemas concretos que tienen los individuos. Desde ese atalaya, la integración del ordenamiento jurídico no puede prescindir

de situaciones de diversa índole que son ajenas a la mera inteligencia de las normas puestas por la autoridad. Precisamente, por esa razón, debe el intérprete tener sensibilidad para comprender las particularidades específicas de los conflictos. Especialmente debe apelarse a valoraciones de diversa índole y recurrir a una argumentación dialógica con el supuesto a resolver. Lo que sucede a fin de cuentas es que la naturaleza retórica del derecho conduce a considerar al sistema jurídico como un orden abierto, integrado por normas, principios y valores. De ello se infiere que el juez no es un mero aplicador del orden predispuesto, sino que es un operador que determina el derecho luego de una ardua labor de índole retórica. Dando un paso más, podemos afirmar la naturaleza esencialmente dialógica de todo proceso jurídico. De esta forma, el discurso jurídico no es apodíctico como lo presupone la dogmática jurídica. Sucede todo lo contrario, el discurso jurídico es dialógico y en el marco de esta encrucijada debe reclamársele a los operadores jurídicos adentrarse en las arenas de la realidad social a fin de que resuelva los problemas concretos de modo modo razonable^[12]. Es que, en definitiva, por esa buena razón puede considerarse que resulta menester un juez activista a fin de que resulten garantizados los valores superiores del ordenamiento jurídico. Ello queda corroborado por cuanto es impensado el ejercicio de la magistratura siendo indiferente a los propósitos del derecho, especialmente, el respeto de la dignidad de la persona, centro de la vida jurídica.

XL. En orden a su importancia, cabe recordar la tradición jurisprudencial de la Corte Suprema, que entronca con las notas transcriptas. Un ejemplo de esta concepción es lo resuelto por la Corte Suprema in re “Saguir Dib, Claudia s/ autorización”. En el caso resultó controvertida la autorización de uno de los riñones de la actora —de 17 años y 10 meses al momento en que la Corte estudia la causa— en beneficio de su hermano, en inminente peligro de muerte, en razón de que la entonces vigente ley 21.541 sobre la materia permitía la dación en vida de algún órgano o material anatómico en favor de sus familiares sólo a partir de los 18 años de edad. A diferencia de lo resuelto por el tribunal a quo y el dictamen del Procurador General, el Tribunal hizo lugar a la petición a través de dos votos concurrentes en los que se reconoce la preexistencia del derecho a la vida y del derecho a la integridad física^[13]. Al examinar el tema, el alto tribunal dejó de lado el texto de la ley escrito, revocó la sentencia y concedió la autorización a la luz de lo que estaba fundamentalmente en juego, primer derecho natural de la persona humana, preexistente a toda legislación positiva y en el objetivo del Preámbulo de la Constitución Nacional de “afianzar la justicia” (Fallos: 302:1284). Así puede colegirse que el fundamento decisorio estriba en que no debería seguir a pie juntillas la literal del texto expreso y claro de la ley positiva cuando en un caso concreto conduce a una flagrante injusticia contra la dignidad humana y el bien común. En el fondo del asunto subyace que el legislador humano es incapaz de prever todos los casos y que se pueden presentar en el futuro, ni los cambios de las circunstancias de tiempo, lugar, modo, etc. que puedan ir apareciendo en la sociedad y en las relaciones entre las personas. Esta conclusión se ve corroborada por cuanto es a todas luces falso el dogma de la plenitud del orden jurídico. Comete un gravísimo error el positivismo jurídico cuando pretende subordinar la justicia a la ley escrita sin reparar que la ley adolece de entidad para resolver todas las situaciones conflictuales^[14]. Concretamente, se trata, entonces, de plantear corrección sustitutiva de la solución de la ley por una solución equitativa, que evita dar al caso una solución notoriamente injusta, ya que la ley es un punto de partida incierto hasta que no se aplica por el juez^[15]. En línea con ese temperamento, la jurisprudencia de la Corte tiene dicho que la misión judicial no se agota con la remisión a la letra de la ley, toda vez que los jueces, en cuanto servidores del derecho y para la realización de la Justicia, no pueden prescindir en modo alguno de la *ratio legis* y del espíritu de la norma, ello así por considerar que la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas, no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa, como de la judicial^[16].

XLI. Se colige, entonces que la hermenéutica de la ley debe integrarse a su espíritu, a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico, y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que éstos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos, conduzca a resultados concretos que no armonicen con los principios axiológicos enunciados precedentemente, o arribe a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o desemboque en consecuencias concretas notoriamente disvaliosas. Éste es el tratamiento que debe dispensarse, habida cuenta de que aplicar la ley, en modo alguno puede

devenir en una tarea mecánica, porque ello es incompatible con la naturaleza misma del derecho y con la función específica de los magistrados que les exige siempre conjugar los principios contenidos en la ley, con los elementos fácticos del caso, pues el consciente desconocimiento de unos u otros, no se compadece con la misión de administrar justicia^[17].

XLII. Por esa razón es que los jueces no deben resolver inequívocamente los casos bajo la técnica de la subsunción, sino que el arte de hacer justicia suscita la necesidad imperiosa de resolver los casos bajo la técnica de la ponderación y máxime que la materia prima de su conocimiento no es pétrea sino moldeable por las circunstancias históricas, sociales y económicas.

XLIII. Por ello mismo es que la equidad strictu sensu existe como tal y no siempre es coincidente con el texto justo, expreso y claro de la ley. En especial, ningún juez puede convalidar una situación en que la persona no sea contemplada como sujeto esencial y principal en la esfera del derecho y el bien común como fin de la ley. En ese contexto, evidentemente, si el derecho es una invención humana, el derecho no puede agotarse en un conjunto de reglas generales. Cada ser humano es igual y distinto al otro, por ello también sus problemas son singulares que deben resolverse con un abanico de herramientas entre los que cobran significativa importancia los grandes principios y valores. Es menester, entonces, aceptar que las soluciones jurídicas no se emiten en serie, sino que demandan un proceso artesanal. La búsqueda de lo justo obliga a pagar el costo de la incertidumbre creadora, porque al fin de todo, los grandes casos se resuelven principalmente mediante estándares y principios, ya que son los casos, a la luz de los grandes juicios de valor del derecho, los que dan las soluciones aplicables. Ve de suyo, en consecuencia, que no puede aspirarse elucubrar las decisiones mediante la subsunción de los hechos en reglas generales. Lo que corresponde es analizar las particularidades de cada situación, con una mirada axiológica, acorde al sentido de la razón de ser del Derecho.

XLIV. En el contexto de esta realidad, se ha visto que la atmosfera judicial se turba si los justiciables no perciben que practicar el arte de la justicia no es hacerlo con atención en los valores superiores. Se percibe la imperiosa necesidad de que se emitan decisiones justas por sobre las teorías puras del proceso. El cielo irradia contención y calidez cuando los jueces no son conscientes de que no son meramente la “boca de la ley” y advierten que su tarea va más allá de subsumir los hechos en normas legales. No debe mediar duda alguna respecto de que los jueces deben desarrollar una labor de ponderación que involucra el examen de los valores comprometidos en la causa sujeta a juzgamiento, por cuanto si existe una magistratura empoderadora de los valores superiores, los poderes heurísticos de los magistrados brotan más allá de los mecanismos legislados para satisfacer la justicia requerida por el caso^[18].

XLV. Desde esa perspectiva, resulta elocuente que no siempre resulta posible resolver los casos por medio de meros silogismos, sino que la justicia demanda de los operadores jurídicos converger en una progresiva extensión de la argumentación basada en principios, haciéndose visible el amplio margen de discrecionalidad del que disponen los órganos de adjudicación. En ese sentido, en sentencia del 30 de abril de 2020, dictada in re: “C., J. C. c/ Estado Nacional - Ministerio de Defensa - Ejército s/ daños y perjuicios”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró inaplicable el régimen de ejecución de sentencias de condenas monetarias contra el Estado Nacional, regulado en el art. 22 de la ley 23.982, respecto del crédito de una persona mayor de 70 años de edad, discapacitada, y con serios problemas de salud. Para así decidirlo, encontró que el caso del actor no estaba exceptuado normativamente del régimen general para la cancelación de créditos no consolidados en contra de un organismo del sector público, lo que implicaba una serie de trámites y plazos de espera para su percepción, considerándose entonces en el voto principal a la situación planteada como un “caso no previsto” que, por razones de equidad, debía ser resuelto por aplicación de normas análogas. Ello así por cuanto conforme al desenvolvimiento natural de los hechos, con la espera se estaría frustrando la sustancia del crédito del reclamante. En consecuencia, la Corte Suprema resolvió que esta persona no podía ser sometida a las esperas previstas legalmente, excluyéndola del régimen general para que cobrara en forma inmediata su crédito. En las condiciones que antecede es de subrayar que el voto principal (suscripto por los Dres. Maqueda, Lorenzetti y Rosatti) evita declarar la inconstitucionalidad del art. 22 de la ley 23.982, siquiera en cuanto a su aplicación al caso concreto. Esta última es la solución –concordante en cuanto a la decisión de fondo– aplicada en el voto del Dr. Rosenkrantz, y es en general la postura que el Máximo Tribunal ha venido adoptando mayormente

cuando se enfrentaba a un caso no previsto o exceptuado por una ley que, en general, ese cuerpo había venido declarando válida desde el punto de vista constitucional: declaraba excepcionalmente su inconstitucionalidad en cuanto a su aplicación al caso concreto, y en virtud de sus peculiaridades, dejando a salvo la justicia y validez constitucional intrínseca y en general de la norma.

XLVI. La doctrina sentada en esta causa es de trascendental importancia a los fines de la cuestión aquí examinada. Es que, en efecto, el hecho de que en este nuevo pronunciamiento el Alto Tribunal elija apartarse de la declaración de inconstitucionalidad y se incline directamente por la inaplicabilidad de la ley en el caso concreto, acerca a la Corte aún más a la doctrina aristotélica de la equidad.

XLVII. En ese entendimiento del asunto, se vislumbra que el Supremo Tribunal no ha hecho otra cosa que recoger sus enseñanzas en cuanto a que una norma válida (en general) puede conducir ocasionalmente a un resultado injusto en su aplicación concreta a un caso particular, en función de sus particularidades, a veces imprevisibles para el propio legislador. En estos supuestos, corresponde prescindir de la letra de la norma y priorizar el espíritu del legislador, es decir, la ratio de la ley, resolviendo el caso como este lo hubiera hecho de haberse representado las circunstancias del mismo, aun cuando esto implique dejar de lado el texto de la previsión normativa aplicable al caso. Esto es precisamente lo que ha hecho nuestra Corte en el fallo citado, al excluir al caso del art. 22 de la ley 23.982.

XLVIII. Desde esta perspectiva, al momento de la aplicación, los operadores jurídicos resultan, en todos los casos, cada uno según su manera propia, enunciadores de la norma jurídica en función de los casos particulares que caen bajo imperio de ella. La conclusión arribada significa, de suyo, que no pueda realizarse la justicia a través de un mero acto especulativo de deducción silogística. Desde la perspectiva enunciada, la sentencia es un acto de la virtud de la prudencia eminentemente regido por la norma, que debe, en su instancia decisoria, hacerse cargo de la contingencia e incommunicable individualidad del caso particular. Por lo tanto, es muy importante destacar que la decisión judicial, cuya virtud específica es también la prudencia, es el último acto de la inserción del derecho en la realidad; el último extremo del proceso de inherencia de los principios en lo concreto; el ámbito de lo más particularizado entre las contingencias de la vida jurídica; aquél que decide la contienda relativa al derecho que efectivamente asiste a cada uno de los miembros de la comunidad; por todo ello ha de estar presidida de un modo actual e inmediato por la eminencia del derecho natural. En este punto debe advertirse que la decisión del juez que debe comunicar no ya con el texto de la ley, en cuya generalidad no está la particularidad juzgada, ni sólo con la intención del legislador en el caso especial de la ley aplicable, sino con esa superior intención o finalidad de justicia.

XLIX. De acuerdo con ese temperamento, el juez deberá asumir su compromiso no con las verdades últimas y supremas que escapan a las personas, sino con la verdad humilde y diaria, aquella respecto de la cual se discute en los debates judiciales, aquella que las personas pueden conocer mediante la prudencia y obrando de buena fe^[19]. Por ello, dije antes que, para determinar la justicia, los operadores deben apartarse de normas y la racionalidad invita a superar las barreras que elabora el legislador. Es que, frente a la antinomia entre los valores de seguridad jurídica, por un lado, y, de justicia, por el otro, no cabe sino reconocer que todos los hombres persiguen el mismo fin último, algo que sea deseado por encima de todas las cosas y en virtud de lo cual se desea todo lo demás. A manera de conclusión, debe destacarse que la vida en libertad exige necesariamente que la razón determine lo justo conforme a una idea preexistente en el entendimiento, de ahí que la ley no sea el derecho mismo, sino cierta razón del Derecho. Se trata pues, de acuerdo con la definición tomista, con la constante y perpetua voluntad de dar a cada cual su Derecho.

L. *En conclusión, encuentro que la norma del artículo 1164 impide a este Tribunal pronunciarse en contra de la validez constitucional de las leyes y sus reglamentaciones cuando el vicio se extiende a toda aplicación posible de la norma, de forma tal que su aplicación resultaría inconstitucional en cualquier circunstancia. En cambio, está visto que nada impide inaplicar la norma cuando su resultado conduce a un resultado opuesto a principios y valores constitucionales que deben ser ponderados en el caso en concreto para llegar a decisión virtuosa. Ya que, en definitiva, no debe olvidarse que todo ordenamiento jurídico es la expresión de una obra asociativa de la que participan distintos estamentos que se relacionan entre sí y siempre de acuerdo con las exigencias de una idea rectora que identifica al sistema.*

Por todo lo anterior voto por la respuesta **NEGATIVA** al interrogante formulado.

Segunda cuestión: Si el artículo 755 del Código Aduanero permite al Poder Ejecutivo establecer derechos de exportación.

LI. Adelanto mi respuesta y seguidamente pasaré a explicar sus fundamentos. Los decretos ejecutivos que establecen derechos de exportación dictados al amparo del artículo 755 del Código Aduanero no presentan óbices constitucionales y son directamente aplicables. Igual consideración puede precaverse con relación a los decretos delegados dictados a la luz de una ley específica, en el que, estableciendo una base determinada, complementaria al artículo 755 del C.A, por tiempo determinado y por razones de emergencia, se apodera al Presidente de la facultad de establecer derechos de exportación.

LII. El núcleo de debate en el Derecho Público es el equilibrio entre prerrogativas de la Administración Pública y garantías de los administrados, potestades estatales y derechos particulares, autoridad pública y libertad individual. Concluyentemente, la exégesis de las mandas constitucionales que disciplinan las potestades administrativas para incidir unilateralmente sobre las situaciones jurídicas subjetivas de las personas requiere suma prudencia. Es que si bien esa posibilidad compromete las libertades individuales, también es cierto que tales atribuciones son estrictamente necesarias para asegurar la prestación de servicios esenciales e inherentes a la actividad estatal.

LIII. En esa comprensión de la cuestión, resulta sabido que es principio general del orden republicano y representativo que los ciudadanos deban soportar imposiciones con fundamento en una norma sancionada por los órganos depositarios de la voluntad popular^[20]. La irrestricta vigencia del Principio de Legalidad conlleva que no pueda alterarse la situación jurídica de las personas si la autoridad no cuenta con una autorización legal suficiente. En ese contexto, no puede pasar desapercibido que resulta evidente la tendencia operada en el Poder Ejecutivo a concretar cada vez mayor poder. Esa situación se explica, entre otras razones, merced a la crisis de los sistemas de control de poder y a la tendencia centralista de un órgano que se maneja con más eficacia frente a la lentitud del órgano legislativo. Esta dinámica constitucional se ha traducido en la habilitación de funciones legislativas en el Poder Ejecutivo y es, justamente, la legitimidad constitucional de tal comportamiento y sus límites, uno de los temas más difíciles de dilucidar.

LIV. En lo que nos concierne, es un hecho contrastable en muchos lugares del mundo el incremento que en los últimos años ha observado la reglamentación de las situaciones jurídicas mediante disposiciones administrativas. Esto, puede atribuirse a un conjunto de razones, algunas de las más evidentes es la inadecuada respuesta de los tiempos legislativos para atender la dinámica de la vida social^[21]. En este contexto, el tema de la constitucionalidad y los límites de las atribuciones de poderes normativos a la administración constituye desde aproximadamente mediados del siglo, uno de los dilemas de la academia^[22]. Es que, en efecto, en tanto una de las notas que caracterizan al gobierno constitucional es el Principio de la Soberanía del Pueblo, por cuya virtud toda autoridad proviene de éste y en su nombre es ejercida, la posibilidad de que pueda producirse una incidencia sobre la esfera jurídica individual como consecuencia de una disposición administrativa no podría sino presentar un singularísimo problema de legitimación

LV. Sin embargo, es pertinente atender que la noción de Reglamento en el Derecho Público contemporáneo exige, como punto de partida, dejar atrás la clásica formulación del Principio de Separación de Poderes, en virtud de la cual resultaba necesario atribuir a cada una de las tres ramas o poderes clásicos la responsabilidad de desplegar, en forma exclusiva, sendas tareas ontológicamente distintas: la Ejecutiva, la Legislativa y la Judicial.

LVI. En efecto, *prima facie* se advierte que carece a todas luces de sustento no sólo dogmático jurídico sino, además, evidentemente empírico, sostener, actualmente, que el reglamento no crea derecho por la sola circunstancia de no ser expedido por el legislador formal.

LVII. En ese sentido, uno de los argumentos más sólidos enderezados a sustentar que la actividad reglamentaria comporta la creación de normas jurídicas se evidencia a poco que se repare que inclusive el

mismo acto administrativo --de efectos particulares y concretos-- es una decisión normativa, en cuanto incide autoritativamente (y no por consenso como en el caso de los actos jurídicos privados, salvo aquellos a los que la ley les otorga esta cualidad) sobre el ámbito de los derechos de un particular con presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, como lo establece el art. 12 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, 19.549. La simple constatación de la realidad actual, demuestra claramente que el Derecho es una obra colectiva cuyo primer impulso de juridicidad corresponde a la realidad y que sucesivamente desarrollan y perfeccionan el Constituyente, el legislador y el juez. Esa situación conduce inexorablemente a considerar que la potestad de producción de actos normativos de efectos generales y de carácter reglamentario en órganos de muy diversa índole^[23].

LVIII. En ese orden de ideas, ha de advertirse que a cada modelo de estado ha correspondido un plexo de valores jurídicos congruente que, en cada sucesiva etapa, halló un expositor claro y autoritativo en la Corte Suprema de Justicia de la Nación en sus sucesivas conformaciones: Delfino, Mouviel, Pratico, Cocchia son pruebas de este aserto. En Delfino, una Corte Suprema de Justicia que conservaba mucho de liberalismo puro, netamente decimonónico, reconoció al P.E.N. una facultad meramente reglamentaria que se deducía sin esfuerzo del por entonces 86 inc. 2o; con Mouviel, en el brillante dictamen del Dr. Sebastián Soler, se negó al Poder Ejecutivo toda facultad en la arena penal, erigiendo así una muralla infranqueable al poder administrador; en Pratico y Cocchia, se rindió homenaje a la realidad que imponía el impulso certero de la administración, no como antaño en el detalle y el pormenor sino en una sustancialidad guiada ya por la explícita base legislativa, ya por la directriz implícita de un programa de gobierno emanado de los órganos representativos. Se trata, para algunos, de una secuencia que esculpió el sistema del que habría sido un hito más, maguer que culminante, la reforma constitucional de 1994; quienes disienten afirman que ésta vino a cercenar los abusos o deshacer los entuertos a que una redacción de la Carta Magna devenida insuficiente había dado lugar, con lo que habría quedado en el camino la añosa construcción jurisprudencial mentada. A fin de cuentas, la herramienta de gobierno que aquí nos ocupa, junto con otras, está íntimamente vinculada con el proceso descripto; de hecho, a él debe su existencia. Todo lo que se ha dado en llamar Delegación Legislativa no es sino la traducción jurídica de la necesidad política de encomendar a cuerpos especializados la regulación de áreas técnicas que por su propia naturaleza rehúsan verse sujetas a las veleidades deliberativas de órganos colegiados como son los Parlamentos. Por eso ha dicho el juez Antonin Scalia, de la Corte Suprema de los Estados Unidos, que "la delegación amplia (...) es el sello distintivo del Estado administrativo moderno"^[24]. Las divergencias aparecen cuando es menester reconciliar este sustrato fáctico con un texto constitucional aparentemente ideado para limitar el fenómeno enunciado; diferendos de este tenor surcan la doctrina y jurisprudencia que a la cuestión de los reglamentos delegados se refiere en nuestro país^[25].

LIX. Cómo surge de lo comentado, todo lo referente a la potestad que tiene la administración de incidir autoritativamente sobre la esfera jurídica de los particulares se ha ido tornado cada vez más confuso. Se trata de un tema de indudable actualidad a pesar de ser una técnica que se enraíza en los orígenes de nuestra organización nacional (ver ley 1 del 5/11/1854, ley 10 del 30/11/54, ley 19 del 2/12/54, Adla, 1852-1880, 213, 217, 353).

LX. En ese estado de situación., una de las primeras cuestiones que debe mencionarse es que, como regla general, cualquier asunto susceptible de ser ordenado por una ley, puede ser objeto de una reglamentación administrativa. En este panorama puede vislumbrarse que, a priori, las diferencias entre el Reglamento y la Ley, no viene dada por la órbita de las cuestiones susceptibles de ser regidas por una u otra fuente, sino por su ubicación en el orden jurídico^[26], si, de un lado, se aprecia que el reglamento por antonomasia es una norma *secundum legem* y, del otro, que solamente existe una línea divisoria material entre la Ley y el Reglamento con relación a aquellos asuntos en los que impera una necesaria Reserva Legal. Esa particular situación sería predicable respecto de las cuestiones sustantivas correspondientes a la tipificación de los Ilícitos Penales y el establecimiento de obligaciones tributarias.

LXI. En razón de lo enunciado, es de rigor señalar que conferir a la función legislativa, la facultad excluyente de emitir normas de alcance general, significaría retornar al criterio organicista y subjetivo, puesto que implicaría aferrarse a un criterio que la realidad demuestra insuficiente para identificar a las funciones actuales de legislación y administración en el gobierno^[27].

LXII. En ese estado de cosas, en cuanto aquí interesa, es de rigor indagar si todas las exigencias patrimoniales unilateralmente dispuestas por el Estado deben ser definidas en sus elementos esenciales por una Ley. También es de particular interés determinar el sentido y alcance de la potestad reglamentaria. Recuértese que, mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria, el poder administrador no solamente incide sin consenso sobre la situación jurídica de las personas, sino que también participa en la formación del ordenamiento. Síguese de ello que se trata de una de las potestades más importantes con que puede contar la administración^[28] y de ahí que deba escrutarse con prudencia las razones que justifican su ejercicio. La extraordinaria importancia práctica que en nuestro sistema normativo poseen las normas reglamentarias, tanto en el orden cualitativo como cuantitativo es notoria. Bastaría con advertir que los preceptos reglamentarios tuvieron incidencia con los hechos económicos más controvertidos de los últimos tiempos. A estas alturas, bien podría afirmarse sin hesitación alguna que hay cientos de leyes que confieren atribuciones normativas en distintos cuerpos administrativos y miles de reglamentos que disciplinan nuestra vida diaria, pero, sin embargo, no hay suficiente certeza sobre la constitucionalidad de ese abanico de normas. Para peor, atento a la caducidad de la “legislación delegante”, encontrándose vencido el plazo establecido en la ley 26135, es harto confusa la situación de las leyes que atribuyen competencias normativas a cuerpos administrativos y de los reglamentos dictados en consecuencia^[29].

LXIII. En ese sentido, la legitimidad y vigencia de la potestad reglamentaria es una cuestión de orden jurídico que se encuentra inmersa en una relación ineludible con la realidad política e institucional del país. Pareciera que cualquier intento de analizar la normativa constitucional e infraconstitucional vigente a este respecto, de espaldas a aquélla, resultará no solamente infructuoso, sino incluso pernicioso desde el punto de vista teleológico: normas que no se ajustan a necesidades reales, interpretaciones divorciadas de lo que las circunstancias tácticas reclaman están condenadas a ser letra muerta^[30]. Esto es lo que Pasini columbró como tensión dialéctica entre la realidad y el derecho^[31], puesto que éste debe nacer de aquélla para ordenarla, sin degradarse a retrato ni a fantasía^[32]. Lo que es aparece entonces como la raíz y al tiempo el fruto de lo que debe ser. El Estado moderno, ya desde mediados del siglo XIX en los países centrales, es por antonomasia administrador, burocrático, profesionalizado; servido por una clase universal que posteriormente, en los años del Estado de Bienestar, ganó dramáticamente en volumen y complejidad.

LXIV. En ese contexto, es imperioso resolver si continúa teniendo vigor la interpretación previa a la reforma de la constitución de la Corte Suprema que siempre ha encontrado fundada la delegación impropia de facultades legislativas en el art. 86, inc. 2º, de modo tal que, en realidad, a estar a nuestra jurisprudencia, no existiría en el derecho argentino la categoría de reglamentos delegados sino, simplemente, la de reglamentos ejecutivos. Para muchos, desde una perspectiva 'parlamentarista', la Constitución de 1994 vino a reformar radicalmente una estructura del poder más que centenaria en la República Argentina. Así las cosas, nada quedaría entonces del rey con nombre de presidente propugnado por el Precursor de la Constitución originaria y su ideólogo, el doctor Juan Bautista Alberdi^[33]. Desde ya, se vislumbra que, de acogerse una interpretación restrictiva del instituto de la delegación legislativa, el Poder Ejecutivo se hallaría inerme frente a los desafíos de la sociedad contemporánea, toda vez que su rol regulador encontraría un freno constante en los tiempos y modalidades particulares del Poder Legislativo, cuya labor se atiende -y debe atenderse- a exigencias diversas de las planteadas por el curso cotidiano y urgente de la Administración.

LXV. Adelanto que tal interpretación debe resolver por la negativa. Ello así, desde mi punto de vista, toda vez que no existe razón alguna para eliminar la diferenciación doctrinal de delegación propia e impropia. Desde el inicio, corresponde dejar establecido que un efluvio de más de un siglo de vida común ha desaparecido y no afectó a la facultad reglamentaria del art. 99, inc. 2o, reconocida ya en 'Delfino' y sistematizada andando el tiempo por los estándares consagrados en 'Cocchia'. Me adelanto a sostener que, tanto antes, como después de la Reforma de 1994, la habilitación por parte del congreso en el poder ejecutivo de la facultad de legislar, sobre cualquier materia que integre su esfera de competencia no vulnera el principio de división de poderes que es uno de los principios axiales de nuestra constitución y del sistema republicano de gobierno.

LXVI. En efecto, la expansión de las funciones ejecutivas no configura, necesariamente, una corruptela constitucional por cuanto ella puede ser convalidada mediante una interpretación dinámica y razonable de

la Ley Fundamental. Sin embargo, esa interpretación no puede conducir al exceso de reconocer competencias al órgano ejecutivo que resulten sustancialmente análogas a las de los otros poderes del gobierno. De suerte tal que, para delimitar el alcance de las facultades reglamentarias es preciso computar la totalidad de los preceptos, de manera que armonicen con la preservación de las potestades atribuidas por la Constitución.

LXVII. En vista de esa situación, se vislumbra que existe una verdadera delegación en los casos en que se confía al presidente un poder de igual características que el atribuido al Congreso, no así, cuando se le confía una participación en el proceso de construcción de las reglas de derecho. De conformidad con esas pautas, el otorgamiento de facultades a favor del presidente para completar un mandato legislativo no necesariamente importaría el ejercicio de la función legislativa, porque lo que el congreso le autoriza a hacer, nunca importa transferirle la facultad de crear situaciones de 'novedad jurídica'; la mayor reglamentación es siempre reglamentación, condicionada por el plano subordinante de la legislación --no obstante que éste sólo suministre criterios generales destinados a ser llenados y determinados en concreto^[34]. Precisamente, validando esa tesis, se sugiere como posible una hermenéutica según la cual el término "delegación legislativa" del art. 76 de la Constitución se tome como aludiendo a la "delegación propia", siendo entonces a este tipo de delegación a la que prohíbe por vía de principio y permite excepcionalmente. En otras palabras, según la inteligencia que hemos elegido la reforma habría incorporado una nueva facultad presidencial y a la vez mantenido la tesis de la Corte, permitiendo genéricamente la "delegación impropia" con fundamento en lo dispuesto en los arts. 99 inc.2 y 75 inc.32 de la constitución. Si así no fuera, nos encontraríamos con la imposibilidad de conciliar el art. 76 con los arts. 99 inc.2, toda vez que por añadidura toda norma abstracta y de carácter general importa el ejercicio de una atribución cuyo tratamiento es resorte primario del legislador y de allí podría interpretarse descabelladamente que el Poder Ejecutivo no podría en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable emitir disposiciones reglamentarias ya que tienen carácter legislativo.

LXVIII. En las condiciones indicadas, es de rigor establecer con absoluta claridad la diferenciación entre los reglamentos delegados y los decretos reglamentarios de las leyes. La delegación de competencias legislativas importa crear la ley; la reglamentación que hace el poder ejecutivo implica dictar una norma secundaria, no necesariamente limitada a modelar pormenores y detalles para efectivizarla.

LXIX. En ese derrotero debe indicarse que la dilucidación del sentido del art. 76 de la constitución es una tarea difícil de zanjar, si se tiene en cuenta que la norma no adopta ningún modelo del derecho comparado. Por de pronto, resulta controvertido que resulten aplicables al instituto de la delegación legislativa los límites a la delegación legislativa reconocidos por la doctrina y la jurisprudencia de los Estados Unidos. La semejanza con la experiencia americana es que el congreso debe definir la materia de la delegación y suministrar un patrón o criterio claro para guiar al ejecutivo. Pero el derecho americano no permite al poder ejecutivo dictar normas con rango de ley y, por otro lado, admite la concesión de potestades reglamentarias por un tiempo indefinido, sin límites materiales y a favor de cualquier cuerpo administrativo sin que sean refrendados por un ministro en especial y controlados por una comisión legislativa.

LXX. En suma, dificulta la labor que no pueda derivarse un resultado plausible a partir de una exégesis literal del nuevo art. 76 de la Constitución, habida cuenta de que si se entendiera en el sentido de prohibir cualquier actividad sustancialmente legislativa derivaría una insoluble contradicción de ese artículo con otras disposiciones de la Carta Magna. Por ello, encuentro que la única interpretación posible, tendiente a preservar el contenido del art. 76 y armonizarlo con la Constitución consistiría en considerar --partiendo de la tesis dispuesta por nuestra Corte Suprema-- que al referirse a la delegación legislativa alude a la "delegación propia", que ocurre, reiteramos, cuando se sanciona unas leyes que establece los preceptos básicos y dejan librado al presidente la posibilidad de dictar una norma con rango de ley. En el supuesto de no admitirse este criterio, la "delegación impropia" habría sido prohibida, a excepción de que recayere sobre "materias determinadas de administración o de emergencia pública", en cuyo caso el Poder Ejecutivo estaría constreñido a un plazo de caducidad y los "reglamentos de integración" que dicte deberían llevar el refrendo del Jefe de Gabinete de Ministros y someterse al control de la Comisión

Bicameral Permanente. Además, y esto resultaría gravísimo, debería ponerse en revisión el estado de vigencia de las leyes y los considerados reglamentos delegados cuando expira el plazo establecido en la ley delegante. Arduamente se discute si el acaecimiento del plazo afecta la vigencia de la legislación delegante, o también de su producto, esto es, la legislación delegada. En ese sentido, posiciones intermedias como permiten perdurar, en aras de la seguridad jurídica, cuando menos a la legislación delegada (reglamentos delegados), mientras que el más acendrado legislativismo, con apoyo en el segundo párrafo del art. 76, bien querría ver derrumbarse todo cuanto emanó de la delegación^[35], sin caer en cuenta de que en tal sacrificio expirarían quizá normas básicas del ordenamiento jurídico actual. Efectivamente, de seguirse la postura que encuadra a la delegación impropia dentro de las reglas del artículo 76 y de la cláusula transitoria octava, no solamente operaría una ruptura con relación a la doctrina y jurisprudencia anterior a la reforma que legitimó las habilitaciones en el Poder Ejecutivo, sus órganos desconcentrados o entes descentralizados por tiempo indefinido y sin limitaciones con relación a la materia, al tiempo que muchas leyes y reglamentos que disciplinan la conducta de los argentinos ya no tendrían vigencia y, sin embargo, se continúan aplicando a diario.

LXXI. Al respecto, es conveniente recordar que existe en nuestro ordenamiento jurídico una gran cantidad de normas reguladoras de derechos de los individuos que no son leyes en sentido formal, es decir, no fueron dictadas por el Congreso de la Nación por el procedimiento previsto para la sanción de las leyes. Estas normas son dictadas por el Poder Ejecutivo, sus órganos desconcentrados o entes descentralizados; en varios casos son el resultado de una delegación legislativa (que muchas veces fue hecha en el Poder Ejecutivo Nacional y a su vez subdelegada por este último), en otros supuestos son emitidas invocando facultades propias y reservadas de la Administración (reglamentos autónomos), en varias ocasiones invocan como ley delegante alguna demasiado genérica, e incluso muchas veces no invocan norma legislativa alguna que les otorgue la competencia que ejercen. Actualmente ni el Congreso de la Nación ni el Poder Ejecutivo Nacional conocen a ciencia cierta cuántas normas son en realidad "legislación delegada" ni cuántas leyes delegantes existen; ni siquiera existe un criterio que permita delimitar el universo de normas delegadas y delegantes sobre la base de las materias reguladas, pues se han delegado facultades legisferantes en materias de todo tipo. En su momento el Senado de la Nación sólo contaba con un informe del Instituto Federal de Estudios Parlamentarios del Honorable Senado de la Nación realizado sobre la base de una búsqueda en el S.A.I.J. por vocablos tales como "delegase o facultase al Poder Ejecutivo". Según esta fuente existen 1901 leyes y decretos-leyes que delegarían facultades de tipo legislativo en el Poder Ejecutivo o en organismos desconcentrados o descentralizados de la Administración. Como se ve, conforme la tesis que prevalezca podría entrar en colapso terminal un sinnúmero de leyes que confían en la administración el desarrollo de la materia penal, laboral, de seguridad social, aduanera, impositiva, de seguros, de medicamentos, de alimentos.

LXXII. En este contexto, las cuestiones que han de explicarse exceden la mera especulación teórica, sino que son determinantes para dilucidar cuáles son las normas que rigen la vida argentina. En ese sentido, uno de los principalísimos problemas que debería despejarse es el vinculado a la vigencia de la legislación dictada con anterioridad y posterioridad a la reforma constitucional. En tales circunstancias, llamar la atención sobre ello es obligatorio no sólo para evitar confusiones conceptuales, sino principalmente en el intento de evitar situaciones de las cuales podrían derivarse graves daños a la seguridad jurídica y convertirse así en una inagotable fuente de conflictos jurisdiccionales.

LXXIII. En ese estado de cosas, se alcanza a vislumbrar que, al siempre vigente problema de la existencia y adecuada caracterización de las potestades reglamentarias que ostenta el presidente, se le viene a añadir el ingrediente del vencimiento del plazo de la prórroga dispuesta por el Congreso de la Nación Argentina mediante la ley 26.519, respecto de la delegación legislativa que sobre materias determinadas de administración o situaciones de emergencia hubieran sido emitidas con anterioridad a la reforma constitucional de 1994 y siempre que su objeto no se hubiese agotado por su cumplimiento con anterioridad (Art. 1º, ley citada).

LXXIV. En definitiva, es de sumo rigor distinguir- empleando palabras de la propia Corte— los supuestos en los que la disposición ha sido dictada dentro del margen ordinario de reglamentación de la ley que le compete al Poder Ejecutivo en el ejercicio de sus atribuciones constitucionales propias (Art. 99,

inciso 2º, C. Nac.), con aquellos supuestos en los cuales la actividad normativa de este último encuentra su fuente en la misma ley por la ampliación que de ese margen ordinario ha llevado a cabo el legislador^[36]. A mi modo de ver, la resolución del problema tendiente a establecer con certeza cuál es el ordenamiento jurídico que nos rige en punto a la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional, no puede hacerse con apego a denominaciones y categorías que han demostrado poseer contornos difusos y que —muchas veces— lejos de esclarecer han echado sombra sobre el problema y sin ánimo de aportar más confusión a la ya existente, lo que probablemente parece más apropiado en las actuales circunstancias, es alejarse de las discusiones esterilizantes, evitar los ensayos más propios de las discusiones académicas y obrar con apego a la verdadera sustancia de los hechos.

LXXV. Como resultado de los procesos históricos vividos se pueden clasificar las fuentes de formación de la ley—según se hallan recogidas por las diversas constituciones-- en dos modelos: monista y dualista^[37]. El monismo corresponde a aquel sistema asentado sobre el principio de supremacía parlamentaria, es decir, sólo el legislativo es fuente exclusiva de legitimidad. Encuentra su expresión allí donde el parlamento adquiere centralidad en el sistema político, tal el caso del Parlamento inglés y del *Corps législatif* del jacobinismo revolucionario, donde el órgano legislativo constituía la fuente de legitimidad que se expresaba a través de la Ley. Ésta, originada en la voluntad parlamentaria con exclusividad, gozaba de superioridad absoluta dentro del ordenamiento normativo. Sólo la Ley Formal es fuente de derechos y obligaciones. La supremacía política del Parlamento se traduce en la superioridad jurídica de la ley. Por tanto, toda la vida social podría ser materia de ley, nada queda excluido de la voluntad legislativa. En consecuencia, no hay asunto que justifique hacer una reserva de ley a favor del parlamento, porque la ley no encuentra materias exentas a su regulación. La constitución no establece zonas de reserva de ley porque el parlamento puede ocuparse de toda materia regulable. Precisamente, la Constitución de los Estados Unidos de 1787 es un claro ejemplo de monismo legislativo. También la Ley Fundamental de Bonn expresamente recoge este principio: “El poder legislativo está sometido al orden constitucional; los poderes ejecutivo y judicial a la ley y al derecho” (art. 20.3º BGG).

LXXVI. En sentido opuesto, el dualismo se corresponde con aquel sistema donde existe un principio de legitimación “dual” pues se encuentra repartido en dos polos: el gobierno (monarca o presidente), por un lado, y parlamento, por el otro. Tiene su origen en aquél modelo originado con la Restauración donde el monarca, por una parte, se conservaba como una fuente de legitimidad propia y anterior a todo lo demás, compartiendo la potestad legislativa con el parlamento, por el otro, cuya legitimidad representativa tiene carácter posterior y actúa como limitador del primero. La ley es obra conjunta del gobierno y del parlamento, por tanto, sólo se ocupa de ciertas materias. No tiene a su disposición la totalidad de la vida social. La ley sólo puede regular determinadas materias establecidas por la constitución. Aquí adquiere pleno sentido la “reserva de ley”, es decir, aquellos ámbitos reservados en exclusividad a la regulación por ley. Sólo tienen trascendencia de ley aquellas materias relacionadas con la libertad y la propiedad (conocida como la cláusula *Freiheit und Eigentum*), es decir, sólo se admite la intervención legal en el ámbito “libertad-propiedad” a través de la garantía que representa la intervención parlamentaria. La materia criminal y la regulación del patrimonio (civil, comercial, fiscal) constituyen los contenidos típicos de ley reservada al parlamento por su carácter representativo. Si en relación con los individuos, al igual que el monismo, rige el principio de la libertad (principio de vinculación negativo), en cambio, respecto de los poderes públicos, en particular, del gobierno, rige un principio opuesto al monista, puesto que éste aquí goza de amplia libertad para obrar salvo que una ley se lo impida (principio de legalidad negativo). Esto significa que el poder ejecutivo puede dictar reglamentos autónomos con la única limitación que no contradiga lo dispuesto por alguna ley. Goza de espacios propios de autonomía sólo limitados por la ley, en consecuencia, puede dictar reglamentos con independencia de la ley llenando los vacíos normativos (*praeter legem*) sin necesidad de contar con una habilitación previa de la ley, siempre y cuando no se sancione una ley en contrario con posterioridad.

LXXVII. En las condiciones indicadas, el reconocimiento de incidencias en la esfera individual producida por normas administrativas se exhibe a priori contraria a los postulados utilizados en el Contrato Social de Rousseau y que fueron decisivos para dar fundamento a la idea de democracia y reemplazar la noción de “voluntad del rey” que sustentaba la monarquía. No está de más recordar que de

acuerdo con los principios revolucionarios, por antonomasia, en virtud de la garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma, no debería existir imposición que no tenga su sustrato en una ley. Va de suyo que la idea revolucionaria de la ley resulta incompatible con que el gobierno dicte normas generales, ya que solamente la comunidad o sus representantes pueden decidir con consecuencias generales. Para simplificar, en la concepción rousoniana, el parlamento hace las leyes en las que expresa la voluntad general, el ejecutivo las aplica y el poder judicial resuelve los litigios a los que da origen su aplicación^[38].

LXXVIII. En ese orden de ideas, al hablar de los antecedentes históricos de la potestad reglamentaria es conveniente recordar la influencia del derecho español^[39] sobre el constitucionalismo argentino^[40]. Especialmente no puede dejar de señalarse que la Constitución de Cádiz de 1812 gravitó sobre los aspectos fundamentales de la Constitución que sancionara el Congreso General Constituyente de 1853^[41]. A todas luces resulta inequívoca la marcada influencia del Derecho español en el diseño del Poder Ejecutivo^[42] y particularmente en la incorporación del instituto ministerial que no se encontraba contemplado en la Constitución de los Estados Unidos. Sin duda alguna, el lugar donde más se advierte la impronta española es en la incorporación de la potestad reglamentaria en cabeza del presidente por el artículo 99 inciso 2° de la Constitución Nacional. En ese sentido corresponde reparar en que el antecedente directo del reconocimiento de la potestad reglamentaria ejecutiva se encuentra en el artículo 85 inc. 2° del proyecto de constitución de Juan Bautista Alberdi, con el que acompañó la segunda edición de las “bases”, el cual prescribe que el Presidente de la Confederación “expide los reglamentos e instrucciones que son necesarios para la ejecución de las leyes generales de la Confederación, cuidando de no alterar su espíritu por excepciones reglamentarias”. La comentada prescripción encuentra su fuente en la constitución de Cádiz de 1812, cuyo artículo correspondiente faculta al poder ejecutivo a “expedir los decretos, reglamentos e instrucciones que crea conducentes para la ejecución de las leyes”^[43].

LXXIX. Cabe concluir, por ende, que el modelo adoptado por la Constitución de 1853 era de un monismo atenuado^[44], toda vez que sólo al congreso se le reconocía la capacidad de dictar leyes. Incluso se establece claramente las materias reservadas a las leyes, para lo cual recurre al empleo de diversos fórmulas: a) unas veces de forma enfática alude a “leyes del Congreso” (arts. 3, 4, 7, 21, 31, 41, 102, 103); b) otras veces, sin mencionar al Congreso, indica de manera explícita la necesidad del dictado de una ley (art. 15, 17, 18, 20, 44, 52, 66, 67 inc. 11°-16°-28°, 86 inc. 2°-4°-7°-9°-13°, 87, 93, 96, 100, 108, 109); c) otras veces acude a una fórmula elíptica indicándola como una atribución asignada al Congreso la necesariamente necesita ser concretada con el dictado de una ley (arts. 4, 9, 13, 17, 24, 30, 37, 67 inc. 24°, 75, 86 inc. 18°-21°, 94, 101, 107, 108^[45]). También es cierto que existen algunos artículos que cuando hablan de “ley” en realidad aluden a un contenido más amplio o ley en sentido material: los artículos 14, 14 bis, 16 y 28^[46]). La Constitución federal establece la gradación jerárquica de las fuentes del derecho, determinando la posición que ocupan la ley y los reglamentos del ejecutivo. Por el art. 28 le fija el lugar de la ley en relación a la Constitución (“*Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no pueden ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio*”). Ubica en el grado inferior a los decretos del Poder Ejecutivo: “*El Presidente de la Nación... expide las instrucciones y reglamentos que sean necesario para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias*” (art. 86 inc. 2°). Éste es el orden jerárquico normativo fijado por la Constitución, según lo consagra el art. 31: “Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación”.

LXXX. Con arreglo a esas ideas rectoras se le asigna a la ley un valor superlativo dentro del ordenamiento jurídico, sometido a la condición que esté conforme a la constitución, sólo así gozará de esta posición superior no sólo respecto a las restantes normas del orden jurídico federal sino también de los ordenamientos normativos provinciales. De este modo ha quedado establecido un principio jerárquico dentro del ordenamiento normativo, es decir, se fijó la jerarquía de las fuentes del derecho.

LXXXI. Ahora bien, en orden a la invariable jurisprudencia del Tribunal sobre el tema en examen, cabe poner de relieve que resulta inaceptable sostener que en nuestro medio jurídico el Poder Ejecutivo no goza de la competencia de dictar actos materialmente legislativos respecto de asuntos cuyo tratamiento primario es resorte del legislativo. Esa conclusión puede corroborarse haciendo un breve

repaso de la jurisprudencia de la Corte Suprema. Como resulta sabido el ropaje constitucional de esta posibilidad comienza a desarrollarse en 1927, en el caso A.M. Delfino^[47] en el cual se declaró constitucional la habilitación en el Poder Ejecutivo para crear sanciones de policía portuaria que luego aplicaría la Prefectura del Puerto de Buenos Aires. Según estableció la Corte en esa oportunidad: "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 y detalles necesarios para la ejecución de aquella. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido"^[48] Al año siguiente de A.M. Delfino, la Corte resolvió el caso Administración de Impuestos Internos c. Chadwick, Weir y Cía. Ltda. en el cual se discutía si el Poder ejecutivo había excedido el límite de las facultades reglamentarias otorgadas por el artículo 86, inciso 2° (actual artículo 99, inciso 2°) Allí afirmó la Corte que: "[...] los decretos reglamentarios del poder administrador pueden apartarse de la estructura literal de la ley, siempre que se ajusten al espíritu de la misma; el texto legal es susceptible de ser modificado en sus modalidades de expresión siempre que ello no afecte su acepción sustantiva [...]"^[49]. Tiempo después la Corte sostuvo la constitucionalidad de los dectrs. 89/58 y 3547/58 (reguladores de materias vinculadas con el salario obrero) en el caso "Carmelo Pratico c/Basso y Cía."^[50], Allí, el Tribunal sostuvo: "Tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida. Porque en tales supuestos ese órgano no recibe una delegación proscripta por los principios constitucionales, sino que, al contrario, es habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (. . .) cuya mayor o menor extensión depende del uso que de la misma potestad haya hecho el Poder Ejecutivo". En "Banco Argentino de Comercio c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires" (Fallos, 286:325, del 20 de setiembre de 1973), la Corte reiteró: "No existe propiamente delegación de facultades legislativas cuando la actividad normativa del poder administrador encuentra su fuente en la misma ley, que de ese modo procura facilitar el cumplimiento de lo que el Poder Legislativo ha ordenado". En "Banco Argentino de Comercio" la Corte advirtió acerca de "la existencia de una moderna y fuerte corriente doctrinaria que admite, dentro de ciertos límites de razonabilidad, la delegación de facultades legislativas como una exigencia de buen gobierno en el Estado moderno. La permanente expansión del ámbito de actividad del Estado social impone que la extensión del área legislativa adquiera singulares proporciones determinando ello la exigencia de la controlada y limitada delegación de facultades, sin perjuicio del principio de división de poderes, ya que el Congreso no pierde la titularidad de su poder (. . .). En verdad, no se delega el poder legislativo; lo que se transmite es un modo de ejercicio del mismo, condicionado y dirigido al cumplimiento de un fin querido por la ley".

LXXXII. Con arreglo a la jurisprudencia reseñada y a las ideas rectoras que la informan en el caso "Jorge Daniel Cocchia v. Nación Argentina y Otro"^[51], sistematizó la jurisprudencia del Tribunal cimero que la había precedido, clasificando a los reglamentos de ejecución en decretos ejecutivos adjetivos y decretos ejecutivos sustantivos. Esa conclusión resulta corroborada por la enorme cantidad y profusión de normas de carácter reglamentario abstracta y generales emanadas de cualquier dependencia administrativa que reglan situaciones jurídicas cuyo resorte primario es atributo de la ley. De hecho, bien podría decirse que, al amparo de esa doctrina constitucional, en nuestro derecho la distinción entre reglamentos delegados y reglamentos ejecutivos es imperceptible^[52].

LXXXIII. Al respecto debe destacarse que existe en nuestro ordenamiento jurídico una gran cantidad de normas reguladoras de derechos de los individuos que no son leyes en sentido formal, es decir, no fueron dictadas por el Congreso de la Nación por el procedimiento previsto para la sanción de las leyes. Estas normas son dictadas por el Poder Ejecutivo, sus órganos desconcentrados o entes descentralizados; en varios casos son el resultado de una delegación legislativa (que muchas veces fue hecha en el Poder Ejecutivo Nacional y a su vez subdelegada por este último), en otros supuestos son emitidas invocando facultades propias y reservadas de la Administración (reglamentos autónomos), en varias ocasiones invocan como ley delegante alguna demasiado genérica, e incluso muchas veces no invocan norma legislativa alguna que les otorgue la competencia que ejercen. Actualmente ni el Congreso de la Nación ni

el Poder Ejecutivo Nacional conocen a ciencia cierta cuántas normas son en realidad "legislación delegada" ni cuántas leyes delegantes existen; ni siquiera existe un criterio que permita delimitar el universo de normas delegadas y delegantes sobre la base de las materias reguladas, pues se han delegado facultades legisferantes en materias de todo tipo^[53]. En efecto, cabe recordar que existe legislación "delegada", entre otras, en materia penal, laboral, de seguridad social, aduanera, impositiva, de seguros, de medicamentos, de alimentos. A modo de ejemplo, cabe destacar: 1) Las facultades de la AFIP para "impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la AFIP a reglamentar la situación de aquéllos frente a la Administración" (art. 7°, decreto 618/97 que a su vez asigna a la AFIP todas las funciones que las leyes 11.683, 22.091, 22.415 --Adla, LVII-C, 3045; LVIII-C, 2969; XXXIX-D, 3619; XLI-A, 1325--, entre otras, asignaban a la DGI y a la ANA). 2) Las facultades de la Superintendencia de Riesgos del Trabajo para "dictar las disposiciones complementarias que resulten de delegaciones de esta ley o de los decretos reglamentarios" (art. 36, ley 24.557 --Adla, LV-E, 5865--) 3) Las facultades de la Superintendencia de Seguros para "dictar resoluciones de carácter general en los casos previstos por esta ley y las que sean necesarias para su aplicación" (art. 67, inc. b, ley 20.091 --Adla, XXXIII-A, 150--). 4) Las facultades de la Administración Nacional del Seguro de Salud para "dictar las normas que regulen las distintas modalidades en las relaciones contractuales entre los agentes del seguro y los prestadores" (art. 13, inc. f, ley 23.661 --Adla, XLIX-A, 57--). 5) Las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para "mantener actualizadas las normas técnicas del Código Alimentario Argentino resolviendo las modificaciones que resulte necesario introducir para mantener su permanente adecuación a los adelantos que se produzcan en la materia" (art. 20, ley 18.284 --Adla, XXIX-B, 1456--). 6) Las facultades de la Comisión Nacional Antidoping para dictar normas de procedimiento para el control antidoping, sus requisitos mínimos en función de la actividad deportiva a verificar, para determinar las listas de competencias oficiales en las cuales deberán realizarse los controles, y para actualizar el listado de productos y/o medios prohibidos incluidos en el anexo de la ley, a condición de que sea para ampliar el listado (ley 24.819, art. 5° --Adla, LVII-C, 2887--). 7) Las facultades del Poder Ejecutivo para reglamentar la importación, exportación, fabricación, fraccionamiento, circulación y expendio de sustancias toxicomanígenas, acordando los cupos de fabricación y de importación cuando ésta sea necesaria (art. 12, ley 16.463 --Adla, XXIV-C, 2230--). 8) Las facultades del Banco Central para "emitir billetes y monedas conforme a la delegación de facultades realizadas por el Honorable Congreso de la Nación" (art. 17 inc. 'a' de su Carta Orgánica --Adla, LII-D, 3894--), o para "declarar la extensión en la aplicación de la ley de entidades financieras (Adla, XXXVII-A, 121) a personas no comprendidas en ella, cuando así lo aconseje el volumen de sus operaciones y razones de política monetaria, cambiaria o crediticia (art. 47, inc. 'e', ley citada), o para reglamentar la aplicación de las multas teniendo en cuenta para su fijación los factores fijados por la ley (art. 41, ley 21.526). 9) Las facultades reglamentarias otorgadas al ANSeS en diversas materias que enuncia el art. 36 de la ley 24.241 (Adla, LIII-D, 4135). 10) Las facultades del Poder Ejecutivo para elaborar y actualizar los estupefacientes, psicotrópicos y demás sustancias susceptibles de producir dependencia física o psíquica (art. 40, ley 23.737 --Adla, XLIX-D, 3692-- y art. 77, Cód. Penal).

LXXXIV. Los principios establecidos en la causa "Delfino" no fueron ajenos al tratamiento de las cuestiones de naturaleza aduanera. Tanto es así que en el caso "Laboratorios Anodia"^[54], en el cual se cuestionó la constitucionalidad de la delegación para el establecimiento de las llamadas "retenciones cambiarias" sobre las exportaciones, establecidas por decretos leyes del gobierno del general Aramburu en el año 1958, la Corte citó al menos tres casos de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Estados Unidos que admitían el criterio que allí se sustentaba^[55]. Efectivamente, la línea jurisprudencial generada en esta materia a partir del caso "Laboratorios Anodia" fue tenida en cuenta al sancionarse el Código Aduanero^[56]. Varias disposiciones de la ley aduanera contemplan la atribución de amplias potestades reglamentarias: arts. 631 (prohibiciones de carácter no económico a la importación o exportación); 632 (prohibiciones de carácter económico a la importación o exportación); 663 (derechos específicos a la importación); 664 (gravar, desgravar o modificar con derechos de importación); 667 (exenciones totales o parciales a los derechos de importación); 673, 680, 684 y 685 (referidos al impuesto de equiparación de precios y sus bases); 755, que reviste especial importancia para el tema que tratamos, mediante la cual se permite

gravar, desgravar o modificar derechos de exportación^[57]; 757 (exenciones al pago de los derechos de exportación); 768 (tasa de estadística); 770 (tasa de comprobación de destino); 771 (exenciones a la tasa antes mencionada); 774 (tasa de servicios extraordinarios) y 776 (tasa de almacenaje). Inclusive, más adelante se sancionó la ley 22792 (de 1983), mediante la cual se autorizó al Poder Ejecutivo a subdelegar las facultades de los arts. 631, 632, 663, 664, 667, 673, 680, 684, 685, 755, 757, 768, 770, 771, 774 y 776, CA., lo que éste hizo en el Ministro de Economía a través del decreto 2752/1991.

LXXXV. El test constitucional aplicado por el Alto Tribunal en "Laboratorios Anodia" se reitera en el caso "Conevial Sociedad Anónima Constructora, Industrial, Comercial, Inmobiliaria y Financiera c. Administración Nacional de Aduanas"^[58], resuelto por el Alto Tribunal el 29 de octubre de 1987. Los hechos del caso "Conevial" se relacionan con la ley 20.545, dictada a fin de proteger el trabajo y la producción nacional: que había autorizado al PEN a realizar ciertos actos y le permitió el ejercicio de las facultades otorgadas en los ministerios. En virtud de dicha ley, el PEN delegó en el Ministerio de Economía, por medio de un decreto, la facultad de establecer y modificar los derechos de importación. Con esta base, el ministerio elevó del 5 al 48% los derechos de importación sobre diversas mercaderías. La empresa demandó a la Administración Nacional de Aduanas por la repetición del pago realizado a raíz de la importación. La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal revocó la decisión de primera instancia e hizo lugar a la demanda de la empresa. El Alto Tribunal revocó el fallo de la Cámara y mantuvo la constitucionalidad de la ley 20.545. El Supremo Tribunal, con cita del caso "Delfino", reiteró la prohibición, que recae sobre el Congreso, de delegar en el PEN la atribución de legislar: recordó que únicamente puede delegar la facultad de reglamentar. No obstante, sostuvo: en tanto y en cuanto la política legislativa fuera claramente establecida, se debía juzgar válido el reconocimiento legal de atribuciones libradas al arbitrio del órgano ejecutivo; consideró que, en este caso, la política legislativa estaba claramente establecida; y explicó que la ley 20.545 no importaba una delegación propia de facultades legislativas, sino un ejercicio condicionado y dirigido al cumplimiento de las finalidades queridas por el legislador. Se trataba, pues, de una actividad normativa circunscripta a los límites de la ley en la que encontraba su fuente

LXXXVI. De estas sentencias resulta que antes de la reforma constitucional de 1994, la Corte Suprema argentina había admitido la validez de normas, similares a la del art. 755, Código Aduanero, del que nos ocuparemos más adelante, sosteniendo que la facultad para su dictado no constituía una delegación propiamente dicha, sino una modalidad del poder reglamentario contemplado en el art. 99, inc. 2 (ex art. 86, inc. 2), CN. Añadía que "no existe reparo constitucional en que las atribuciones especiales que el Congreso otorgue al Poder Ejecutivo para dictar reglamentos delegados o de integración puedan ser subdelegadas en otros órganos o entes de la Administración Pública, siempre que la facultad se halle contemplada en la ley"^[59].

LXXXVII. Parece, pues, que el único precedente que podría invocarse una limitación al ejercicio de las facultades delegadas es el caso "Dominguez, Luis". En ese caso, en el que se discutía la delegación que la ley 13902 otorgó al Poder Ejecutivo para determinar los honorarios o comisiones de los despachantes de Aduana por los servicios prestados a los exportadores o importadores, y que el presidente fijó a través del decreto 411/1967 como arancel mínimo de carácter obligatorio, la Corte Suprema expresó que "cuando el legislador atribuye la facultad de fijar el monto de los aranceles aplicables... sin determinar los elementos a tener en cuenta para ello, ni siquiera el máximo y mínimo dentro de los cuales se regulará... delega en su totalidad la facultad legislativa en la Administración, y si ésta usa tal facultad excede de manera notoria la puramente reglamentaria que le concede la constitución. No se trata de cierta autoridad para arreglar pormenores a la que aludió esta Corte en el precedente recordado en el cons. 5, sino de conferirle lisa y llanamente la de hacer la ley que, dijo allí, no era posible dentro del orden constitucional"^[60] Como resulta de los antecedentes expuestos, el Principio de Reserva Legal referido a la intervención del Poder Legislativo en la aplicación de los derechos de exportación e importación y, particularmente, en la modificación de las alícuotas del arancel aduanero no tiene la inflexibilidad que adquirió en otros ámbitos de la imposición^[61]. Nótese que estas delegaciones fueron mantenidas en la legislación aduanera por la característica cambiante de los sucesos económicos internacionales que no dan tiempo, para afrontarlos temporáneamente, a que se reúnan ambas Cámaras del Congreso a fin de que se

debata y apruebe cada cambio de las alícuotas de los derechos de Aduana a través de una ley. Es que, en efecto, no es posible desconocer, la necesidad de este sistema particular aplicado al comercio exterior, al recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, refiriéndose a este tipo de situaciones, expresó que, "tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables, que al legislador no le es posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida", añadiendo luego que "...en tales supuestos, ese órgano no recibe una delegación proscripta por los principios constitucionales, sino que, al contrario, es habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (art. 86 , inc. 2 [hoy art. 99 , inc. 2], CN.), cuya mayor o menor extensión depende del uso que de la misma potestad haya hecho el Poder Legislativo (Fallos 148:430 , consids. 12 y 15; 199:483, consid. 11 y otros)"^[62].

LXXXVIII. Respecto a la cuestión planteada, no es la primera vez que se controvierte la constitucionalidad de la delegación en materia aduanera. En consecuencia, no será original al advertir que, en razón del rol asignado a los derechos aduaneros, el tiempo que demanda el cumplimiento del procedimiento legislativo para la sanción de una ley resulta en los hechos inconciliable con la velocidad de las respuestas que impone el desenvolvimiento del comercio internacional. El sistema adoptado para atender a los problemas derivados del comercio exterior requiere de la implementación de medidas que para resultar eficaces no pueden anunciarse antes de su adopción, lo que descarta la publicidad del debate inherente al trámite parlamentario. Habida cuenta de todo ello, cabe observar que, en general, el principio de reserva legal en sentido absoluto no se compadece con la aplicación de los derechos aduaneros, y por ello en los distintos ordenamientos jurídicos debe contemplarse una solución que atienda a esta realidad. Los antecedentes históricos, las razones de política de comercio exterior expresadas por la doctrina especializada, tanto nacional como extranjera, así como la solución que emerge en forma generalizada del derecho comparado, abonan claramente la necesidad de prever la delegación legislativa a favor del Poder Ejecutivo cuando se trata del gobierno del arancel aduanero. Relacionados estos principios con el caso especial de autos, procede observar la importancia de los derechos de importación y de exportación como instrumentos de regulación del comercio exterior. Nótese que, atento a lo dispuesto en el art. XI del GATT de 1994, los miembros no pueden recurrir a las denominadas restricciones directas de naturaleza económica (prohibiciones económicas, absolutas o relativas), salvo que encuadren en algunas de las excepciones contempladas en ese sistema normativo. En cambio, el arancel aduanero está reconocido como un instrumento legítimo al que pueden recurrir sus Miembros —tanto con fines fiscales como extrafiscales—, en particular cuando se trata de países en desarrollo y menos adelantados, que muchas veces no pueden prescindir de esos recursos fiscales y que, en general, tienen necesidad de proteger a sus industrias nacionales incipientes o en desarrollo.

LXXXIX. A todo ello debe añadirse que la reforma de 1994 incorporó al texto de la Constitución el artículo 76, que dice: "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" Esta norma fue completada con la Disposición Transitoria Octava, cuyo texto es el siguiente: "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". Asimismo en cumplimiento del el mandato contenido en la Disposición Transitoria Octava fue dictada la ley N° 25.148 por medio de la cual se dispuso: a) la ratificación por tres años (hasta agosto de 2002) de legislación delegante sobre materias determinadas de administración o situaciones de emergencia pública dictada con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, cuyo objeto no se hubiese agotado por su cumplimiento b) la reglamentación del concepto "materias determinadas de administración", contenido en el artículo 76; c) aprobar la totalidad de la legislación delegada, dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994; y d) dejar establecido que la ley N° 25.148 no

comprendía los reglamentos ejecutivos. Con posterioridad se dictaron las leyes 25.645; 25.918; 26.135 y 26.519 que, por un lado, fueron prorrogando el plazo originalmente establecido en la ley 25.148 y, por el otro, generaron nuevas ratificaciones de la legislación delegada, con excepción de la ley 26.519. Desde esta perspectiva no puede dejar de señalarse que el 24 de agosto de 2010 expiró el plazo de vigencia establecido en la ley 26.519.

XC. Como ya se expuso, en la medida en que se interprete que existe delegación en todos los casos en que se confía al Poder Ejecutivo el ejercicio de una atribución materialmente legislativa cuyo tratamiento es resorte primario del Congreso, no puede dejar de considerarse que por efectos de la reforma constitucional han desaparecido una cantidad de leyes que no versan sobre aspectos administrativos o relativos a una situación de emergencia pública.

XCI. En las condiciones indicadas, en cuanto aquí interesa, cabe preguntarse si las disposiciones aduaneras que habilitan al Poder Ejecutivo a establecer derechos de exportación deben ajustarse a lo plasmado en el art. 76 de la Const. Nacional. También es imperioso indagar si el artículo 755 del Código Aduanero resultaba sujeto en sus condiciones de vigencia al cumplimiento de lo dispuesto en la disposición transitoria octava y, en su caso, si el Congreso ratificó su vigencia mediante una nueva ley.

XCII. Al respecto, cabe indicar que no existe delegación, en los términos del artículo 76, cuando una ley habilita al Poder Ejecutivo al dictado de una norma complementaria. Tampoco cuando confiere una atribución legal que no implica una cesión de prerrogativas exclusivas. En tal inteligencia, si la delegación supusiera habilitación legal para dictar actos de naturaleza material asignadas inicialmente a otro órgano por el legislador constituyente, lo cierto es que la Ley N° 15265 de Creación, Organización y Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación tampoco podría superar el umbral del instituto de la delegación legislativa. Salta a la vista, desde luego, que se daría la paradoja que nos podamos pronunciar en un sentido que socave la legitimidad de este tribunal^[63].

XCIII. En este marco también resulta palmario que no puede condicionarse la validez de los derechos aduaneros al cumplimiento de las rígidas pautas del artículo 76. Por de pronto, por la naturaleza de la materia, no puede suponerse que la suerte de los derechos aduaneros esté ligada a una renovación permanente de leyes delegantes. Debe advertirse que la subordinación antes señalada obligaría a reconocer la posibilidad de delegar facultades legales por tiempo determinado y en ocasión de una emergencia pública. Sin embargo, no existe motivo para suponer que la delegación legislativa reglamentada por la Constitución Nacional soslaye que en materia aduanera la necesidad de transferencia del ejercicio de la competencia normativa es *perene* y no *temporal* y *precaria*. La Corte ha tenido oportunidad de reconocerlo, inclusive, in re: "Camaronera" (Fallos:337:397) en orden a que los derechos aduaneros están íntimamente ligados a las continuas fluctuaciones que presenta el comercio internacional y, por dicha razón, en esta materia es indispensable contar con herramientas que permitan adecuar, en forma ágil, los instrumentos estatales de política económica a efectos de que, entre otros objetivos, puedan protegerse la producción local, los precios en el mercado interno o las condiciones de competitividad de nuestros bienes en el exterior. (considerando 14).

XCIV. En ese orden de ideas, me bastan breves consideraciones que dejo expuestas, para establecer la relación entre los derechos de aduana y la teoría de la delegación impropia de facultades legislativas. La doctrina de la no delegación tiene sus orígenes en casos comerciales que datan de hace 200 años. En *The Brig Aurora*, 7 Cranch 382 (1813), la Corte Suprema confirmó una delegación al presidente del a fin de prohibir importaciones desde Gran Bretaña o Francia. Ochenta años más tarde, en *Field v. Clark*, 143 U.S. 649 (1892), la Corte Suprema convalidó las facultades presidenciales de suspender las disposiciones legales que eximían el azúcar, la melaza, el café, el té, el y pieles de derechos de importación. En Estados Unidos, la Corte Suprema anunció la doctrina moderna de no delegación en *Field v. Clark*. 143 (U.S. 649, 692 (1892)). En *Field*, la Corte explicó que, si bien el Congreso no puede delegar poder al Presidente y señaló que este es un principio universalmente reconocido como vital para la integridad y el mantenimiento del sistema de gobierno ordenado por el Constitución, no era menos cierto que no resultaba inconstitucional la Ley Arancelaria de 1 de octubre de 1890^[64] que otorgó al Presidente autoridad para modificar, dentro de los rangos preestablecidos establecidos por Congreso, ciertas tarifas sin buscar la aprobación del Congreso. Para así decidirlo, los jueces distinguieron entre "la delegación de la facultad de

hacer la ley, que implica necesariamente una discreción en cuanto a lo que será, y conferir autoridad o discreción en cuanto a su ejecución, para ser ejercida bajo y en cumplimiento de la ley. Posteriormente en “JW Hampton Jr. & Company v. Estados Unidos”, la Corte Suprema de los convalidó el ejercicio por parte del presidente de una delegación de autoridad del Congreso para ajustar las tasas arancelarias para proteger las empresas estadounidenses. La Corte Suprema confirmó el fallo de la Corte de Apelaciones, sosteniendo que el Congreso no violó la Constitución porque la autoridad y discreción delegada al presidente no era de naturaleza legislativa. El fallo en JW Hampton Jr. & Company v. United States (1928) estableció la prueba del principio inteligible para determinar si el Congreso había violado la doctrina de no delegación. El presidente del Tribunal Supremo, William Howard Taft , escribió que si el Congreso establece por acto legislativo un principio inteligible al cual la persona o el organismo autorizado para fijar tales tarifas debe cumplir, tal acto legislativo no es una delegación prohibida del poder legislativo. En esa opinión, Taft se basó explícitamente en el argumento de Field v. Clark de que la orientación específica que el Congreso le había brindado al presidente en la Ley de Tarifas de 1890 era suficiente para mantener sus acciones dentro de los límites del poder discrecional y, por lo tanto, dentro de los límites del poder delegado. energía. Cabe consignar, en ese sentido, que la prueba del principio inteligible se ha utilizado en todos los casos relacionados con la doctrina de no delegación del poder desde 1928. (Cfr. LA Schechter Poultry Corp. v. United States, Mistretta v. United States y Whitman y American Trucking Associations, entre otros casos). El Presidente del Tribunal Supremo William Howard Taft , escribiendo para el tribunal, argumentó que la Ley de Tarifas de 1922 no contenía una delegación inconstitucional de autoridad legislativa porque el Congreso le dio al presidente instrucciones sobre cuándo y cómo ajustar las tarifas establecidas por la ley: Para respaldar este argumento, Taft se refirió a la opinión de la Corte Suprema en Marshall Field & Co. v. Clark (1890), también un caso que involucraba el ejercicio de potestades relacionadas con el comercio exterior, por tratarse de un caso relacionado con una ley que ordenaba al presidente imponer derechos de importación sobre ciertos bienes si determinaba que el país exportador estaba injustamente gravar las exportaciones americanas. Taft distinguió entre el poder legislativo, la autoridad para determinar el contenido de la ley, y el poder ejecutivo, la autoridad para ejecutar las leyes dictadas por una legislatura. La Corte dijo que, si bien el Congreso no podía delegar el poder legislativo al presidente, esta Ley en ningún sentido real invistió al presidente con el poder de legislar, porque nada que implicara la conveniencia o la justa operación de dicha legislación se dejaba a la determinación del Presidente; que el poder legislativo se ejerció cuando el Congreso declaró que la suspensión debía surtir efecto en una contingencia nombrada. Lo que el presidente estaba obligado a hacer era simplemente ejecutar la Ley del Congreso. No fue la elaboración de la ley. Era el mero agente del departamento legislativo para determinar y declarar el evento sobre el cual debía tener efecto su voluntad expresa. Asimismo, la opinión de Taft también abordó un segundo desafío constitucional presentado por JW Hampton Jr. and Company. La firma sostuvo que el Congreso solo puede imponer impuestos con el fin de generar ingresos. La firma argumentó que la Ley de Aranceles de 1922 era inconstitucional porque el Congreso había impuesto los derechos de importación de la ley para proteger las industrias estadounidenses. Taft rechazó este razonamiento, argumentando que el Congreso podría tener motivos adicionales para implementar un impuesto siempre que el impuesto también tuviera el propósito y el efecto de aumentar los ingresos.

XCV. Ello sentado y entendiendo que no hay razón en las actuales circunstancias para apartarse de la doctrina mencionada, tratándose de derechos al comercio exterior. Es que, precisamente, no encuentro la razón para que nuestro Poder Ejecutivo pierda de herramientas que, por ejemplo, de larga data tiene el presidente de los Estados Unidos. Es de especial interés mencionar que, en marzo de 2018, el presidente de los Estados Unidos impuso un arancel del 25 % al acero importado. Lo hizo bajo la Sección 232 de la Ley de Expansión Comercial de 1962, que faculta al presidente a “ajustar las importaciones” de un artículo si el Secretario de Comercio determina que la importación del artículo a los Estados Unidos amenaza con perjudicar la seguridad nacional. La sección 232 autoriza al presidente a tomar medidas contra las importaciones que se determine que amenazan la seguridad nacional de los Estados Unidos. Desde que asumió el cargo, el presidente Trump había utilizado la Sección 232 para imponer aranceles a las importaciones de aluminio y acero. Precisamente, el uso sin precedentes de la Sección 232 por parte del

presidente Trump para abordar las importaciones de acero hizo que el Instituto Estadounidense para el Acero Internacional, Inc. (AIIS) impugnara su acción ante el Tribunal de Comercio Internacional (CIT) de EE. UU. AIIS alegó que la Sección 232 violaba la doctrina de “no delegación”. En marzo de 2019, un panel de CIT de tres jueces compuesto por los jueces Kelly, Choe-Groves y Katzmann rechazó el desafío de no delegación de AIIS y sostuvo que la decisión de la Corte Suprema de 1976 en *Federal Energy Administration v. Algonquin SNG Inc.* excluyó el reclamo de AIIS. En Algonquin, la Corte Suprema había rechazado una impugnación de no delegación a la Sección 232. 426 US 548 (1976)^[65]. AIIS inmediatamente apeló al Circuito Federal. En enero de 2020, un panel compuesto por los jueces Taranto, Schall y Stoll escuchó los argumentos orales de las partes. Escribiendo en nombre de un panel unánime, el juez Taranto estuvo de acuerdo con la CIT y sostuvo que, por dos razones, la decisión de la Corte Suprema en Algonquin directamente responde a la cuestión de la constitucionalidad de la {S}ección 232 presentada aquí”. El juez Taranto razonó que el Circuito Federal no tenía espacio para llegar a un resultado diferente del Algonquin directamente aplicable. El juez Taranto también reconoció que cinco miembros de la Corte Suprema han expresado recientemente su interés en revisar la doctrina de no delegación. Sin embargo, concluyó que esas declaraciones no le daban una licencia para ignorar el precedente que rige actualmente ni un estándar sustituto para aplicar”. identificación Poco después de que el Circuito Federal emitiera su decisión la semana pasada, AIIS hizo su petición de certiorari. El 22 de junio de 2020, la Suprema Corte de los Estados Unidos rechazó conocer de un recurso planteado por el Instituto Estadounidense para el Acero Internacional. La petición pedía a la Corte reevaluar la doctrina de no delegación y anular la Sección 232 por inconstitucional^[66]. Tres escritos de amicus, de Basrai Farms, Cato Institute y New Civil Liberties Alliance, respaldaron la petición. El planteo básicamente se circunscribía a sostener que la Sección 232 de la Ley de Expansión Comercial de 1962 es inconstitucional debido a que carece de límites que limiten la discreción del presidente para imponer aranceles sobre bienes importados y, por lo tanto, constituye una delegación inapropiada de autoridad legislativa y una violación del principio de separación de poderes establecido por la Constitución. En las condiciones indicadas, cabe insistir respecto de que en 1976, la Corte Suprema se basó en la prueba del “principio inteligible” de J.W. Hampton para defender la Sección 232 contra un desafío de no delegación, después de que el Presidente Ford invocara el estatuto para imponer tarifas de licencia sobre las importaciones de petróleo. (*Administración Federal de Energía v. Algonquin SNG, Inc.*, 426 U.S. 538 (1976). En cuanto aquí es de específico interés, no puede perderse de vista la similitud entre la sección 232 y nuestra legislación aduanera. La norma citada comienza con la mención de otras dos disposiciones legales, codificadas en 19 U.S.C. §§ 1821 ,1351, que otorgan al presidente cierta autoridad discrecional respecto de los aranceles sobre mercancías de naciones extranjeras con las que el Presidente pueda celebrar acuerdos ejecutivos. (Cfr, *American Ins. Ass'n v. Garamendi*, 539 U.S. 396, 414-15 (2003). La Sección 1821 establece que el presidente “podrá”, para cualquiera de los propósitos amplios relacionados con el comercio identificados en 19 U.S.C. § 1801, celebrar acuerdos comerciales y, entre otras cosas, aumentar o disminuir los derechos (dentro de los límites) para llevar a cabo tales acuerdos. A su turno, también el Tribunal de Apelaciones de Aduanas y Patentes, confirmó la sección 1351 contra un desafío de doctrina de delegación en *Ernest E. Marks Co. v. Estados Unidos*, 117 F.2d 542 (CCPA 1941)^[67]. En definitiva, no es un dato de menor importancia que la Corte Suprema ha convalidado de larga data las otras concesiones de autoridad al presidente, desde los primeros Congresos, que involucran importaciones u otras medidas que involucran comercio exterior o exacciones. (Cfr. *United States v. Curtiss-Wright Export Corp.*, 299 U.S. 304, 322-24 (1936); *Panama Refining Co. v. Ryan*, 293 U.S. 388, 422 (1935); *J. W. Hampton, Jr., & Co. v. Estados Unidos*, 276 U.S. 394, 402 (1928); *B. Altman & Co. v. United States*, 224 U.S. 583 (1912); *Marshall Field & Co. contra Clark*, 143 U.S. 649, 683-92 (1892).

XCVI. Por otra parte, si al unísono se parte de la premisa que los derechos aduaneros tienen inequívoca naturaleza tributaria, no debería prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivarían de esa toma de posición. Es apropiado sostener que bajo esa mirada **ningún decreto delegado que dispusiere un derecho aduanero podría ser aprobado bajo los estándares dispuestos en la ley 26122**, en cuanto regula el trámite y los alcances de intervención del Congreso respecto de los decretos que dicta el Poder Ejecutivo. Es que, en defecto, cabe recordar que el artículo 52 de la Constitución Nacional dispone que:

“A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas”, en tanto el artículo 22 de la ley citada dispone que los decretos podrán ser aprobados por sendas resoluciones de las Cámaras. *United States v. Munoz-Flores*, 863 F.2d 654, 657 (9th Cir. 1988), 495 U.S. 385 (1990)

XCVII. En consecuencia, resulta indudable que el apoderamiento de competencias legislativas al presidente, en los términos del artículo 76, no puede hacerse respecto de ninguna atribución legislativa que tuviera un procedimiento específico. En cuanto aquí es de específico interés, es apropiado sostener que **el constituyente mantuvo la tradición legislativa preexistente que impedía la delegación legislativa en materia tributaria, pero no así respecto de la materia aduanera**, permitiéndola tanto bajo los estándares de la reglamentación ejecutiva como de flamante incorporación de reglamentación delegada.

XCVIII. En ese sentido, la tesis contraria parece olvidar que no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo, toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está configurada la norma” (Fallos:302:1284). Efectivamente, si el legislador constituyente hubiera abandonado la tradición legislativa preexistente, también habría hecho caso omiso a la sabia advertencia de la jurisprudencia cortesana en orden a que: “tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida” (Fallos: 246:345 y 328:940). En ese sentido es que cabría preguntarse qué argumentos habría tenido el constituyente para atar de pies y manos al Congreso, si conforme a una inveterada doctrina jurisprudencial la Constitución ha de ser interpretada de modo que sus limitaciones no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al efecto del cumplimiento de sus fines del modo más beneficioso para la comunidad.

XCIX. A todo ello debe añadirse que, **si se encuadrase al Código Aduanero como legislación delegada preexistente a la reforma de 1994, lo cierto es que su vigencia no podría haber superado el umbral del 24 de agosto de 1995.** En esa inteligencia, no dudamos en afirmar que el legislador constituyente, respecto de la legislación delegante, solamente autorizó a prorrogar su vigencia hasta que se dispusiere un plazo para su ejercicio. Recordemos, sin embargo, que en caso de existir una legislación delegante que no se tratase de una materia determinada de administración o emergencia pública y que no contase con una base de sustentación suficiente no podría superar el umbral constitucional. Desde esta perspectiva, no cabe sino reafirmar aquí que **la legislación aduanera no es materia administrativa ni de emergencia pública**. En la postura, entonces, que le atribuye carácter de legislación delegada preexistente no debería cabe otra conclusión que el ordenamiento jurídico tiene un código con numerosas disposiciones inconstitucionales.

C. En tales condiciones, tampoco podría desconocer que la aprobación de los presuntos decretos delegados por parte de las leyes 25.645, 25.918 y 26.135, no tendrían la entidad subsanatoria atribuida en el caso “Camaronera”. En primer lugar, **el fallo de la Corte no repara que no todos los decretos delegados fueron aprobados por la legislación.** En rigor ese efecto debería estar circunscripto a los dictados a la sazón de la legislación delegada preexistente que mantuvo su vigencia. Como ya se expuso, en la medida en que la legislación aduanera no es materia de administración ni de emergencia pública, ni el legislador constituyente ni el de la ley 25.148 habría prorrogado su vigencia. En consecuencia, **no puede alegarse que los decretos que dispusieron derechos aduaneros con posterioridad al año 2002 fueron aprobados por las sucesivas leyes que prorrogaron la legislación delegada preexistente.**

CI. Cabe agregar, que insólitamente en la sentencia del caso Camaronera, la Corte Suprema, al tiempo que pondera la importancia del principio de reserva de ley y reafirma la naturaleza tributaria de los derechos aduanero, termina encorsetando los efectos de la declaración de invalidez (inconstitucionalidad) por una pseudo convalidación dictada al margen del artículo 51 de la Constitución Nacional.

CII. En efecto, es necesario, recordar, que **ninguna de las leyes que supuestamente aprobaron los decretos delegados tributarios fue iniciada en la Cámara de Diputados.** Sin embargo, una ley aprobada en violación de la cláusula de origen no sería más inmune al escrutinio judicial porque fue aprobada por ambas cámaras y firmada por el presidente. (Cfr. *Estados Unidos v. Muñoz-Flores*, 495 US

385 (1990). Si bien es verdad que la creación de un gravamen siempre tiene que ajustarse a la cláusula de origen, no es menos cierto que la construcción práctica de la Constitución y la historia del origen de la disposición constitucional demuestra que se ha limitado a proyectos de ley para recaudar impuestos en el sentido estricto de la palabra, y no se ha entendido que se extienda a facturas para otros fines, que incidentalmente pueden generar ingresos. (Cfr. JOSEPH STORY, 1 COMMENTARIES ON THE CONSTITUTION § 880, at 610-11 (Boston, Little, Brown 3d ed. 1858) (1833).

CIII. En este contexto, de seguirse las pautas establecidas en Camaronera, lo cierto es que no solamente los derechos de exportación dictados al amparo de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero no podrían superar el umbral de constitucionalidad, sino que iguales consideraciones podría hacerse con relación a los derechos de importación, ya que si se tratase de legislación delegante preexistente, debería considerarse que la misma no fue prorrogada- habida cuenta de que solamente podría haber continuado la legislación dictada en materia administrativa o de emergencia pública- y máxime que los apoderamientos para establecer las alícuotas no estarían condicionados a pauta temporal alguna. Es que, en efecto, tanto en derechos de importación como en derechos de exportación, el presidente puede fijar la alícuota del derecho de aduanera. La diferencia es que en importación tiene topes y no así en exportación.

CIV. En consecuencia, **la pretensión de reconducir el derecho aduanero bajo los términos del instituto de la delegación legislativa se me presenta carente de todo sentido legal.** El problema de hacerlo es que aún si se autorizase al Ejecutivo a imponer derechos de exportación, disponiéndose de alícuotas máximas, no podría sortearse el obstáculo constitucional. Ya que, en definitiva, no pueden existir decretos delegados en materia tributaria toda vez que su aprobación se halla condicionada a un procedimiento legislativo específico que se da de bruce con el reglado en la ley 26.122.

CV. En tal inteligencia, siendo que **las alícuotas de los derechos de aduanera deberán seguir bajo el dominio del Poder Ejecutivo para hacer frente a las situaciones de contingencia,** el único camino racional es encuadrar estos apoderamientos por fuera del instituto de la delegación legislativa y, en cambio, hacerlo bajo los términos de la doctrina tradicional de la Corte que distingue entre delegación propia e impropia.

CVI. Es innegable que, a lo largo de más de un siglo, la legislación aduanera confió en el Poder Ejecutivo la determinación de la base imponible como la de fijar las alícuotas. Aquí debe repararse que, a diferencia de los tributos, **la dinámica del comercio exterior demanda adecuarse a las cambiantes circunstancias.** El aumento del precio de los alimentos en razón del conflicto bélico es una muestra suficiente de la necesidad de admitir el apoderamiento de competencias normativas en cabeza de la autoridad administrativa.

CVII. Como consecuencia de lo cual, no deben ser abandonada la correcta doctrina pronunciada en los casos “Laboratorio Anodia” (Fallos:270:42) y Propulsora Siderúrgica” (Fallos:315:1820). En el primero de ellos, ante la discusión de los recargos impuestos por el decreto 11917/58, la Corte dijo:” ... que los lineamientos de la política legislativa sobre el punto aparecen suficientemente determinados en el texto y en los considerandos del decreto ley 5168/58 (ley 14.467) y también que el Poder Ejecutivo se ajustó a sus prescripciones (...) En primer lugar, porque ejecutar una ‘política legislativa’ determinada, implica también el poder de dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que, por hallarse tan sujeta a variaciones como la de que se trata, se estimó conveniente dejarla librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo, en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario y, en segundo término, porque no se demuestra ni pretende que aquél haya ejercitado abusivamente las facultades que se le delegaron” . Esa doctrina se mantuvo en posteriores pronunciamientos como en el caso que se vio obligada a expedirse respecto a la a la resolución 475/85 del Ministerio de Economía, que había establecido nuevas alícuotas para los derechos que gravaban las exportaciones a los Estados Unidos y a la entonces Comunidad Económica Europea. En este último se declaró que “... de los amplios términos” del art. 755 del cód. aduanero y de su Exposición de Motivos “... es razonable afirmar que la enumeración de las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo en modo alguno puede considerarse taxativa, lo cual permite, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, que la potestad de aplicar el criterio que surge de la resolución cuestionada encuadra sin dificultad en el ámbito del mencionado art. 755 del Código

Aduanero”. En cuanto a la falta de interés público de la resolución cuestionada, sostuvo que ahondar en ello “... llevaría necesariamente a resolver cuestiones de política económica que son privativas de los otros poderes del Estado, por lo cual no corresponde al Tribunal expedirse sobre el punto”. Y remarcó también: “... esta Corte ha señalado que al admitir la validez del reconocimiento legal de atribuciones libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, lo hizo a condición de que la política legislativa haya sido claramente establecida”. El tribunal se afirmó, nuevamente, en la potestad reglamentaria del Ejecutivo. Dijo: “Ello, habida cuenta que en tales supuestos, el órgano ejecutivo no recibe una delegación, sino, al contrario, se encuentra habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (art. 86, inc. 2 de la Constitución Nacional) cuya mayor o menor extensión depende del uso de la misma potestad que haya hecho el Poder Legislativo. Ello, en virtud de que cabe reconocer que existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para regular aspectos reservados a la ley, y aquella para establecer los límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo o sus órganos subordinados deberán reglar los pormenores necesarios para la ejecución de la ley respectiva”).

CVIII. En ese orden de ideas, destaco que **el Presidente y el Vicepresidente de la Corte Suprema correctamente no reconocen la naturaleza impositiva de un ingreso público por el solo hecho de ser obtenido coactivamente.** Concretamente en su condición de Procurador del Tesoro de la Nación, el doctor Horacio Rosatti dictaminó en contra de reconocerle naturaleza impositiva a los derechos aduaneros. (dictamen n° 576, del 21-11-03). Sostuvo el actual Presidente de la Corte Suprema que, tratándose de los gravámenes a la exportación e importación, la Constitución Nacional no emplea los términos impuestos ni contribuciones. Destacó que esa diferencia no es casual, sino que es causa de su función como medios o instrumentos que puede hacer uso el Estado con fines de política económica^[68]. Consideró además que los derechos de aduana como instrumentos de comercio exterior impide asimilarlos a los impuestos, cuya causa jurídica es ciertamente, la capacidad contributiva. **En consecuencia, bien puede vislumbrarse que el juez Rosatti nunca hubiera apoyado el voto mayoritario de la causa “Camaronera”, toda vez que su opinión se enrola con la tesis de Juan Carlos Luqui (La obligación tributaria. Buenos Aires, Depalma, 1989. p. 127 ss),** en cuanto éste hace notar la diferencia de régimen constitucional aplicable a los impuestos y los derechos aduaneros^[69] y concluye que los derechos de aduana tienen una categoría especial.

CIX. En la misma postura crítica, en su disidencia en el caso: “Swiss Medical” (Fallos:343:86), el Juez Rosenkrantz consideró que la matrícula anual establecida en el art. 25, inc. a, de la ley 26.682 no tiene carácter tributario, por cuanto el pago requerido no era un impuesto al no gravar manifestaciones de capacidad contributiva, sino que constituía un pago habilitante para ejercer el comercio en el mercado de la salud prepaga destinado a financiar la actividad regulatoria de la Superintendencia de Servicios de Salud.

CX. Téngase presente que el antedicho criterio está alineado con la pacífica opinión de la Suprema Corte de los Estados Unidos en orden a que una ley que crea un programa gubernamental particular y que recauda ingresos para apoyar ese programa, a diferencia de un estatuto que recauda ingresos para apoyar al gobierno en general, no es un impuesto para aumentar los ingresos' dentro del significado de la “Origination Clause”. (Cfr. Munoz-Flores, 495 U.S. at 397-98)

CXI. Compartiendo ese criterio se observa también que **el carácter coactivo de la obligación pecuniaria no de ser determinante para encuadrar a una obligación pública en el régimen jurídico constitucional que disciplina el ejercicio de la potestad tributaria** (arg, Fallos:318:676, considerando 8°). Más aún, al decir del juez Rosenkrantz la matrícula exigida a las entidades habilitadas a operar en el mercado de la salud prepaga es de la misma naturaleza que la contribución exigida a los abogados en su colegiatura obligatoria. En tal sentido, el juez Rosenkrantz destacó la jurisprudencia de Fallos: 310:418, en donde, en cuanto aquí interesa, se hizo mención que la determinación cuantitativa del “derecho fijo” (art. 51, inc. d), de la ley 23.187) por la asamblea del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal “en una proporción del importe de la tasa de justicia que se tribute en juicios por monto indeterminado”, no constituye una indebida delegación de facultades legislativas por el Congreso de la Nación, sino tan sólo el reconocimiento legal de una atribución a un ente público que queda librada a su arbitrio razonable dentro de los límites claramente fijados por la norma y cuya validez ha sido reconocida en numerosas

oportunidades en el marco reglamentario del art. 86, inc. 2, de la Constitución Nacional). En tal inteligencia cabe poner de relieve que en “Beveraggi de la Rúa y otros” se cita como fundamento de la decisión los casos “Delfino” (148:430), “Bonevo” (155:178) y “Pedro Inchauspe” (199:483). Éste último es particularmente importante porque dada la naturaleza de contribución parafiscal del aporte exigido a los responsables del aporte se desechó el planteo de inconstitucionalidad con fundamento en la violación del principio de reserva de ley.

CXII. Asimismo, respecto de cuando una disposición administrativa debe sujetarse a lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, tengo presente el voto del juez Rosenkrantz en la causa: “Blanco, Lucio Orlando c/ ANSeS s/ reajustes varios” del 18 de diciembre de 2018. En ese caso, entre otras cosas, en cuanto aquí interesa, se discutía la competencia de la ANSES para establecer el índice de actualización de los las jubilaciones. Rosenkrantz sostuvo luego que las Resoluciones son válidas desde el punto de vista formal y sustancial. Advirtió que, desde el punto de vista formal, la elección del índice de actualización de las remuneraciones no constituye una facultad privativa o exclusiva del Congreso pues no se trata de materia reservada por la Constitución al Congreso de la Nación. En ese sentido, consideró que la fijación de índices de actualización para la determinación del haber inicial difiere de otras materias regidas por el principio de legalidad tal como sucede en buena parte de las cuestiones que involucran materia penal o tributaria (artículos 18 y 75 de la Constitución Nacional). De hecho, apuntaló que en la historia moderna del derecho previsional argentino, el legislador ha concebido distintos mecanismos o procedimientos a los fines de dar contenido a la garantía prevista en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional. Así, ejemplificó que, en ciertas ocasiones se juzgó conveniente que tanto el índice aplicable a la movilidad de las prestaciones como el referido a la actualización de las remuneraciones sean fijados directamente por la Administración. Y concluyó que la Corte Suprema no resulta autorizada a alterar nuestro régimen de gobierno sustituyendo al Congreso de la Nación, que ha habilitado a la Administración a dictar la reglamentación necesaria para actualizar las remuneraciones. Desde su crítica perspectiva, hacerlo implicaría ignorar que otros poderes del Estado han válidamente ejercido las atribuciones conferidas por la Constitución y las leyes aplicables.

CXIII. Cabe poner de relieve que podemos presumir que, toda vez que los doctores Rosenkrantz y Maqueda admiten el control de constitucionalidad de oficio^[70], por lo que no puede pasar inadvertido que en la reciente causa “Sinopec” del 20 de mayo de 2021, al remitir sin más al dictamen de la Procuradora Monti, estuvieron a lo dispuesto en la resolución (MEyP) 394/07, en cuanto establece para los hidrocarburos la alícuota aplicable a los derechos de exportación para consumo. Concretamente dice el dictamen: “En tal sentido, hay acuerdo entre las partes, y les asiste razón en mi parecer, en cuanto a que, para fijar la alícuota aplicable, es necesario remitirse a lo dispuesto por la resolución del Ministerio de Economía y Producción (MEyP) 394/07, **cuya constitucionalidad no ha sido objeto de debate**”. (el énfasis me pertenece). Va de suyo que la circunstancia de que en el caso no se pusiera en tela de juicio la reglamentación administrativa citada, no hubiera sido óbice para declararla inconstitucional por encontrarla encuadrada fuera de los límites del artículo 76 de la Constitución. Cabe recordar que dicha resolución dispuso en su **art. 4º que**: “Para todos los hidrocarburos que figuran en el Anexo I y para el caso que el precio internacional supere o iguale al valor de referencia, la alícuota de exportación se calculará con la siguiente fórmula:

$$d = \frac{P_i - VC}{VC} \times 100$$

CXIV. Desde esta perspectiva, difícilmente encontremos un caso con una “delegación” tan manifiesta en la determinación de los elementos esenciales del derecho aduanero. De lo transcrito se desprende, sin hesitación, que los reglamentos administrativos aduaneros no son cuestionados en su validez

constitucional salvo que la situación cause estrépito social.

CXV. Como he dicho antes, todo parece intuir que el juez Rosenkrantz no suscribiría la doctrina del caso “Cameronera”. En la causa “Biocardales”, del 3 de marzo de este año, publicada en Fallos:345:98, al remitir al dictamen de la Procuración General, consideró que el decreto 509/07 implicó la derogación del arancel del 5% establecido en la resolución (ME) 160/02 y, a su vez, el establecimiento de un único derecho de exportación para la mercadería en trato. Conviene dejar puntualizado que ese decreto no podría superar el juicio de constitucionalidad de seguirse el criterio establecido por “Camaronera”. Téngase presente que ese decreto se dictó al amparo del Código Aduanero y de la ley de emergencia económica sin otro fundamento que la crisis económica y sin disponerse límite alguno al derecho a la exportación de hidrocarburos.

CXVI. A la luz de los principios hasta aquí expuestos, es mi parecer que corresponde admitir que **los derechos de exportación pueden ser válidamente establecidos, aún mediando delegación impropia para la determinación de elementos esenciales de la obligación.** Ya que, los derechos aduaneros, no son tributos y, por consiguiente, no existe sin más un óbice constitucional cuando la determinación de la base de imposición, la alícuota u el objeto queda diferida a la etapa de reglamentación de la ley.

CXVII. Criterio que aparece corroborado a poco que se repare que no vamos a encontrar registro alguno en la jurisprudencia de la Corte Suprema en el que se haya aceptado que la determinación de la base de imposición o el objeto del tributo quedase a merced de la autoridad administrativa. Va de suyo que una ley tributaria que delegase en el Poder Ejecutivo la determinación de esos elementos debería ser censurada porque los reglamentos dictados a su amparo excederían el ámbito de las facultades constitucionales.

CXVIII. En este orden de ideas, es de advertir que no existe en el campo estrictamente tributario la incertidumbre planteada por la opinión del juez Marshall, recogida por la Corte Suprema en el caso Delfino, cuando revelaba que no había sido trazada de modo definitivo la línea que separa los importantes asuntos que deben ser regulados por el Congreso de aquellos de menor interés, acerca de los cuales se acepta como suficiente que resulten reglados a través de una provisión general, en cuyo marco se otorga facultad o poder a los que deben cumplirlos bajo tal general provisión para encontrar los detalles pertinentes que complementen la eficacia del sistema normativo. Ello así, habida cuenta que el Poder Legislativo es el único poder del Estado investido de la atribución para crear la obligación tributaria, de conformidad con los arts. 4, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional.

CXIX. Por el contrario, **en la concreta materia aduanera, el reparto de competencias entre el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo dependerá del grado de dificultad de la realización de la tarea legislativa^[71].** Al respecto, importa destacar que la autoridad por la que la ley inviste al Poder Ejecutivo a participan del eslabón de la cadena normativa no es estrictamente una delegación en los términos del artículo 76 de la Constitución, sino cuando lo habilita a dictar normas con rango de ley. Es necesario dejar en claro que cuando se trata de una atribución o conferimiento de competencia de cierta autoridad otorgada a un órgano del Poder Ejecutivo, para integrar una norma legal, sobre la base de pautas concretamente establecidas por la ley, no constituye un supuesto de delegación legislativa sino de reglamentación ejecutiva de la ley.

CXX. Adquiere particular relevancia señalar, como ya se dijo, que si se entendiera que existe un supuesto de delegación legislativa, cuando existe un simple apoderamiento de facultades reglamentarias, el Código Aduanero no podría considerarse como una de las normas preexistentes comprendida en las previsiones de la citada cláusula transitoria octava y, por ende, prorrogada por la ley 25.148, pues sus disposiciones regulan materia ajena a las hipótesis de delegación permitidas por la Carta Magna en el art. 76 -administración y emergencia pública-. (cfr. Dictamen de la PGN en la causa: “N. 18. XXXIV. REXNEUMATICOS GOODYEAR S.A. c/ ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS s/, del 31 de mayo de 2000).

CXXI. En ese sentido debe considerarse que **el artículo 755 del Código Aduanero debe ser ponderado en los términos de la inveterada doctrina jurisprudencial que ha distinguido desde antiguo 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 y detalles necesarios para su ejecución,** sosteniendo que lo primero no puede hacerse, pero lo segundo es admitido aun en aquellos países en que,

como los Estados Unidos de América, el poder reglamentario se halla fuera de la letra de la Constitución (Fallos: 148:430; 246:345; 286:325; 298:609; 304:1898; 307:539; 310:418 y 2193; 311:2339; 312:1098, entre otros). A lo que debe agregarse para juzgar sobre la razonabilidad de la delegación impropia que, tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (Fallos: 247:345).

CXXII. Las disposiciones de una ley deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca. La experiencia universal en la materia aduanera apareja la necesidad imperiosa de dejar librado al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, tanto la determinación de las mercaderías sujeta a imposición, como la alícuota aplicable, lo que guarda evidente relación con el hecho de que la actividad aduanera está caracterizada por su complejidad, dinamismo, y tecnicismo. La naturaleza esencialmente dinámica de la actividad ha llevado a atribuir al órgano ejecutivo amplias facultades regulatorias por cuanto se requiere un organismo que pueda responder en forma ágil y eficiente a la dinámica cambiante y a la complejidad del comercio exterior. Ello ha llevado a nuestro ordenamiento jurídico y a los del derecho comparado a atribuir a los departamentos administrativos amplias atribuciones en atención su intrínseca relación con la satisfacción del bienestar general de la sociedad en la esfera económica y social (Fallos 311:2339 y demás antecedentes en él citados).

CXXIII. En tales condiciones, **cabe concluir que el art. 755 del Código Aduanero, no es una norma tributaria, ni tampoco es una ley delegante en los términos del artículo 76 y cláusula transitoria octava de la Constitución Nacional**, por lo que se advierte que esa disposición no presenta sin más óbices en cuanto a su constitucionalidad. Sin perjuicio de lo expuesto, no puede dejar de señalarse que la omisión de establecer un máximo de alícuota tiene su razón de ser en los objetivos extrafiscales de la imposición. En los tiempos que corren, acaso como podría precaver el legislador cuan necesario debe ser el aumento de los derechos cuando se imponen en miras a estabilizar los precios internos de un bien esencial como la harina o el trigo cuyo precio se disparó por la escasez mundial. Acaso con igual propósito no podría adoptar el Poder Ejecutivo una medida más drástica como sería la prohibición de exportación. Es que, en efecto, **si a la luz del artículo 631 del Código Aduanero, el Poder Ejecutivo puede establecer prohibiciones de carácter no económico so pretexto de algunas de las razones no económicas enunciadas en el artículo 610 del Código Aduanero, como no podría estar legitimado para disponer una medida de menor gravamen.** Procede destacar, en orden a lo expuesto, que la Corte tiene dicho que no le compete a ella considerar la bondad de la política legislativa y decidir si es más conveniente un remedio que otro (Fallos:223:233). A todas luces, **la omisión de establecer una alícuota máxima resulta razonable, toda vez que a partir de las cambiantes circunstancias es imposible hacerlo con criterios que den espalda a la realidad circundante.** No en vano, en el fallo “Propulsora Siderúrgica” (Fallos:315:1820), la Corte mantuvo la validez constitucional de la resolución que dispuso un derecho de exportación, al considerar que ejecutar una política legislativa determinada implica también el poder dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia que por hallarse sujeta a variaciones como la examinada, se estimó prudente dejar librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo, en vez de someterla a las dilaciones propias del trámite parlamentario” (considerando 10º). A ello cabe agregar que, en otro fallo de Corte, se sostuvo: “... esas normas no importaron una delegación propia de facultades legislativas, sino un ejercicio condicionado y dirigido al cumplimiento de las finalidades queridas por el legislador, de una actividad normativa circunscripta a los límites de la ley en la que encuentra su fuente” (“Conevial”; Fallos: 310:2139).

CXXIV. En definitiva, es la propia jurisprudencia de la Corte Suprema, la que sugiere que, la singularidad de la materia aduanera, la condujo al reconocimiento constitucional de las normas aduaneras que autorizan al Poder Ejecutivo a disponer gravámenes (o a desgravar, según el caso), siempre que fuera a efectos de perseguir determinados objetivos establecidos en la legislación. (Fallos: 148:430; 245:276; 31:1617; 311:2339).

CXXV. Por todo ello, en lo relativo a la validez constitucional de Decreto 793/2018 encuentro

carente de sustento que se afirme que el artículo 755 del Código Aduanero resulte insuficiente como norma habilitante de la competencia para fijar el derecho de exportación. De lo examinado hasta este punto se desprende que el artículo 755 del Código Aduanero es una norma que tiene operatividad por sí misma para habilitar la competencia reglamentaria.

CXXXVI. En tal sentido, la referencia del artículo 755 del C.A “a las leyes que fueren aplicables”, hasta el fallo “Camaronera”, nunca fue interpretada por jurisprudencia y doctrina alguna suponiendo que fuera menester el dictado de una ley complementaria para que pueda ejercerse la competencia reglamentaria. Al ser ello, tal planteamiento resulta claramente inatendible, máxime habida cuenta de que al proceder de tal manera ha contrariado el criterio interpretativo, reiterado en numerosas oportunidades por la Corte, de que no cabe presumir que el legislador haya actuado con inconsecuencia o imprevisión al dictar las leyes (Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros). Tampoco se advierte que la sentencia “Camaronera” haya efectuado consideración alguna sobre que el artículo 664 del Código repite la misma redacción legal: “1. En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá”:

CXXXVII. En lo que aquí interesa, en rigor, se advierte que si los derechos de exportación establecidos con sustento en el artículo 755 son inválidos también lo serían los derechos de importación por no ser la norma operativa per se, por no contener un plazo para el ejercicio de las facultades delegadas y por delinear la política legislativa en los mismos términos supuestamente difusos que se dispone para establecer los derechos de exportación. La única diferencia estaría dada por la utilización de baremos mínimos y máximos para las alícuotas. En ambas situaciones, el apoderamiento de competencias reglamentarias se explica en la celeridad con que tienen que efectuarse las reformas arancelarias. Por consiguiente, una correcta interpretación sujetaría a las mismas condiciones de validez a los artículos 664 y 755 del Código Aduanero.

CXXXVIII. En consecuencia, cuando se sostiene que el art. 755 no es una norma delegante en sí misma, sino que está sujeta a las normas específicas que se dicten, lo que se está haciendo es eludir deliberadamente el debate constitucional. La propia comisión redactora del Código Aduanero aclara que el régimen instituido habrá de funcionar como supletorio de las disposiciones de coyuntura que al respecto de se establecieron. Va de suyo que si una norma se aplica supletoriamente es porque tiene efectos inmediatos para regir respecto de aquellas cuestiones no previstas en el régimen específico. Paulatina adaptación de los regímenes especiales al nuevo procedimiento. Así, en la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo (19549) se dispone en su art. 2 inc. A) que: “La presente ley será de aplicación supletoria en las tramitaciones administrativas cuyos regímenes especiales subsistan”. La tesis sostenida parece olvidar que el Poder Ejecutivo instituye derechos de exportación e importación sin otra habilitación que las normas del Código Aduanero^[72].

CXXXIX. Parece evidente, entonces, que la Corte Suprema en el caso “Camaronera” arbitrariamente no declaró la inconstitucionalidad del artículo 755 del Código Aduanero y, en lugar de ello, actuó como si los decretos dictados en consecuencia fueran prácticamente como vías de hecho dictados sin amparo legal.

CXXX. En las condiciones indicadas, cabe insistir, con la sanción de las leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135, el Congreso de la Nación NO aprobó la totalidad de la legislación delegante (art. 1) y delegada (art. 3) dictada antes y después de la reforma constitucional del año 1994. La mencionada prórroga se circunscribió a las leyes que regulaban cuestiones vinculadas a la materia administrativa o de emergencia pública. (Cfr. Art.1, ley 25148). Desde esa lógica la vida de las cláusulas del Código Aduanero que confieren al Poder Ejecutivo la posibilidad de fijar derechos aduaneros de importación y exportación habría perimido al sancionarse la reforma del año 1994.

CXXXI. Asimismo, no puede compartir que se pondere que las sucesivas leyes 25.645 y 25.918 actúan como nuevas leyes que sancionan nuevas alícuotas. En primer lugar, porque esas leyes únicamente aprobaron los decretos delegados dictados al amparo de la legislación que se prorrogó. Como se dijo, si se considera legislación delegante preexistente al Código Aduanero, éste no fue prorrogado de ninguna manera. En segundo lugar, se insiste, no puede pasar inadvertido que esas leyes no tuvieron origen en la Cámara de Diputados. De tal manera que las objeciones constitucionales seguirían en pie.

Todo lo anterior me lleva apartarme de un mal precedente de la Corte Suprema que no tiene coherencia interna en sus postulados.

CXXXII. En tal inteligencia, cabe poner de relieve que si se encuadrara todo el derrotero normativo en los términos del instituto de la legislación legislativa debería estarse a la alícuota fijadas por el decreto 509/2007, aprobado por resolución de la Cámara de Senadores el 22 de agosto de 2007 (Resolución S/N-41/2007) y por la Cámara de Diputados el 28 de noviembre de 2011. (Resolución S/N-49/2007). Téngase presente que, correctamente, ninguno de los decretos que modificaron alícuotas bajo la Presidencia del Ingeniero Mauricio Macri fue caracterizado como reglamento delegado y sometido al tratamiento que dispone la ley 26122.

CXXXIII. Así las cosas, si todo lo actuado bajo esa administración se dispuso en contra de las normas constitucionales, no cabría otra solución que retrotraer las alícuotas a las únicas que contaron con la aprobación legislativa. Lo recién señalado remite enfáticamente a recordar que, en esa tarea, los jueces, en cuanto servidores de justicia en el caso concreto, no deben limitarse a la aplicación mecánica de las normas y desentenderse de las circunstancias fácticas con incidencia en la resolución del conflicto, pues de lo contrario aplicar la ley se convertiría en una tarea incompatible con la naturaleza misma del derecho y con la función específica de los magistrados, tarea en la que tampoco cabe prescindir de las consecuencias que se derivan de los fallos, pues ello constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de su decisión (conf. arg. Fallos: 315:992; 323:3139; 326:3593; 328:4818 y 331:1262, entre otros).

CXXXIV. Por todo lo dicho, el Decreto 793/2018, fue dictado al amparo de una ley vigente y operativa (art. 755 del Código Aduanero), pues se trataba de un reglamento ejecutivo cuya validez y vigencia no debió ser sometida al procedimiento reglado en los artículos 76 de la CN y la Ley N° 26122.

CXXXV. Surge de lo hasta aquí expuesto que la obligación establecida por el Decreto 793/18 ha sido impuesta en el ejercicio de facultades reglamentarias constitucionales y estricto resguardo de los principios aplicables a la materia examinada^[73].

Por ello, mi voto es **AFIRMATIVO** en relación a la cuestión planteada.

Tercera cuestión: Si corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la 27.467.

CXXXVI. Sentado lo que antecede, es claro que solamente, en caso de declararse la invalidez constitucional del decreto 793/18, podría ordenarse la devolución de las sumas pagadas por derechos de exportación de las operaciones cumplidas hasta el 4 de diciembre de 2018.

CXXXVII. En atención, al modo en que se resuelve, ya sea porque el Tribunal debe observar la prohibición del art. 1164 del C.A, o bien porque se trata de un decreto ejecutivo dictado al amparo de la ley aplicable – art. 755 del C.A-, no cabe otra posibilidad que rechazar la acción de repetición iniciada con fundamento en la ilegalidad del decreto 793/2018..

CXXXVIII. En relación a esto último, no puedo dejar de hacer notar que se incurre en un error de concepto elocuente, que siquiera podría aceptársele a un mal estudiante universitario de los primeros años de la carrera, cuando pretende encuadrarse la situación examinada en la última parte del art.1164 del C.A, cuando refiere que el Tribunal Fiscal podrá declarar la inconstitucionalidad de la ley o reglamento cuando la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas.

CXXXIX. En efecto, declarar la inconstitucionalidad del decreto 793/2018, so pretexto de que la Corte Suprema ha rechazado su intervención respecto de los recursos extraordinarios interpuestos contra las sentencias que declararon en la instancia previa la inconstitucionalidad del decreto, implica un deliberado pronunciamiento contrario a derecho, habida cuenta de que el examen del sentido del artículo 280 del código de rito con el alcance atribuido no tiene nada de novedoso.

CXL. Asimismo, es conocido por toda la comunidad jurídica, que la desestimación de un recurso extraordinario mediante la aplicación del art. 280 no importa confirmar ni afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida. Como lo explicó recientemente la Corte por enésima vez, en rigor, la conclusión que cabe extraer de un pronunciamiento fundado en el citado precepto legal, es que el recurso deducido no ha superado el examen de la Corte encaminado a seleccionar los casos en los que entenderá, según las pautas establecidas al respecto en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. (Fallos: 344:3156, 330:496 y sus citas de Fallos: 322:3217; 323:86; 325:2431 y 2432; 327:5395 y 5448).

CXLI. Concluyendo, tampoco guarda asidero que la última parte del artículo 1164 permita al Tribunal Fiscal declarar la inconstitucionalidad de una ley o un reglamento por aplicación analógica de la doctrina de otro precedente. Cabe consignar, que “en los términos del art. 1164 del C.A., este Tribunal no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las **mismas**, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación de la Corte”. (el énfasis me pertenece).

CXLII. Sin perjuicio de la conclusión expuesta, no puede dejar de ponderarse, a mayor abundamiento, que las conclusiones a las que arriba la Corte Suprema in re “Camaronera Patagónica” no resultan automáticamente aplicables a la presente causa pues el Alto Tribunal hizo el examen de la Resolución (MEP) 11/02 bajo el marco del ordenamiento constitucional y legal vigente en el año 2002, que no había sido completado aún por la ley 26.122 (BO: 28.07.06)[74].

Por todo lo anterior, voto es **NEGATIVO**, por lo que no corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018.

[1] En el caso *Independent Life Ins. Co. of America v. Commissioner*, ante el Tribunal Fiscal de los Estados Unidos, se discutió la constitucionalidad de la prohibición de realizar determinadas deducciones en el impuesto a la renta. La decisión del Tribunal Fiscal fue confirmada por el Sexto Circuito Corte de Apelaciones y revocada en la Corte Suprema. En las instancias superiores no se consideró directamente sobre la idoneidad de la acción del Tribunal Fiscal. Desde la decisión en *Independent Life Ins. Co.*, la Junta/Tribunal Fiscal nunca se ha negado a considerar la cuestión de la validez de los estatutos involucrados en casos anteriores. Pero la cuestión no ha sido pacífica. Ver la disidencia de los miembros Marquette, Morris y Van Fossan en el caso “*Independent Life Ins. Co. of America v. Commissioner*, 17 B.T.A. 757, 775(1929) y *Cappellini v. Commissioner*, 14 B.T.A. 1269, 1280, 1282 (1929) (voto de Marquette, Phillips y Siefkin). https://www.ustaxcourt.gov/resources/book/Dubroff_Hellwig.pdf. En los Estados Unidos se consideró la misma cuestión que nos convoca. El voto de Marquette ha sido claro: “I am not concerned, primarily, with the question whether or not section 280 of the Revenue Act of 1926 is constitutional. It is my opinion that the Board must assume the section to be constitutional until the courts have determined it to be unconstitutional, and that the Board is without authority to pass upon such a question. It is not my intention to enter into a lengthy discussion of my reasons for such belief or to discuss authorities which I believe sustain my position, but rather to set down briefly the reasons which impel my conclusion. Article III, section 1, of the Constitution provides, in part, as follows: The judicial Power of the United States, shall be vested in one supreme Court, and in such inferior Courts as the Congress may from time to time ordain and establish. * * * It can not be contended that by the creation and continuance of the Board of Tax Appeals, the Congress created or intended to create, a court. On the contrary, that body expressly places the Board under the executive department of the Government. In *Williamsport Wire Rope Co. v. United States*, 277 U. S. 551, Mr. Justice Brandeis said: The Board is an independent agency. By the specific provisions of the Revenue Act of 1924, c. 234, No. 900 (k), 43 Stat. 253, 338, it was defined as an agency in the executive branch of the government. Compare *Goldsmith v. Board of Tax Appeals*, 270 U. S. 117, 121-122. Its sole function consists in reviewing on appeal, determinations of the Commissioner under the revenue laws. (Italics supplied.) Under our form of government, the exercise of the executive, legislative, and judicial powers is vested in separate and independent branches, and these separate branches have only the powers granted them, which may not be delegated. The Constitution provides that “all legislative power herein granted shall be vested in a congress of the United States,” that “the executive power shall be vested in a president of the United States of America,” and that “the judicial power of the United States shall be vested in one supreme court, and in such inferior courts as Congress may from time to time ordain and establish.” In our Government as constituted, the separation of powers is not complete. Each of these departments of Government exercises powers, which, in their essential nature, would not belong to it. The general principle regarding the exercise of the powers of one department by another is stated in Willoughby on the Constitution, sec. 743, as follows: Thus it is not a correct statement of the principle of separation of powers to say that it prohibits absolutely the performance by one department of acts which, by their essential nature, belong to another. Rather, the correct statement is that a department may constitutionally exercise any power, whatever its essential nature, which has, by the Constitution, been delegated to it, but that it may not exercise powers not so constitutionally granted, which, from their essential nature, do not fall within its division of governmental functions, unless such powers are properly incidental to the performance by it of its own appropriate functions. From the rule, as thus stated, it appears that in very many cases the propriety of its exercise of a power by a given department does not depend upon whether, in its essential nature, the power is executive, legislative, or judicial, but whether it has been specifically vested by the Constitution in that department, or whether it is properly incidental to the performance of the appropriate functions of the department into whose

hands its exercise has been given. Generally speaking, it may be said that when a power is not peculiarly and distinctly legislative, executive, or judicial, it lies within the authority of the legislature to determine where its exercise shall be vested. The question, then, would seem to be, Where has the Constitution specifically placed this power, or, in which department is it properly incidental to the performance of the appropriate functions of that department? We have seen that the Congress did not create the Board of Tax Appeals as an inferior court, and therefore it did not, even assuming that it had the power to do so, vest the Board as a branch of the executive department, with any of the judicial power of the United States in a constitutional sense. I take it that since the decision of Chief Justice Marshall in *Marbury v. Madison*, 1 Cr. 137, it has always been held that the power to declare an act of Congress unconstitutional is peculiarly and distinctly a judicial power. If, therefore, the Board is not a court and exercises no part of the judicial power of the United States in a constitutional sense, and if the power to declare a law unconstitutional is exclusively a judicial power, I am at a loss to understand from what source of power the Board could assume to decide the issue raised. As I have stated above, I think the Board must in all cases assume a statute to be constitutional, and proceed to a determination upon that theory. (<https://casetext.com/admin-law/cappellini-v-commr>)

[2] En *Stern v. Marshall*, 564 U.S. 462 (2011), la Suprema Corte de los Estados Unidos sostuvo que debido a que el Tribunal de Quiebras, un tribunal del Artículo I, carece de las protecciones del Artículo III, sus jueces no pueden emitir decisiones finales sobre reclamos de derecho consuetudinario. No obstante, la autoridad de la Corte para ejercer jurisdicción de apelación sobre los tribunales legislativos no se ha basado en la naturaleza o el estado de dichos tribunales, sino más bien en la naturaleza del procedimiento ante el tribunal inferior y la finalidad de su sentencia. La Corte Suprema no revisa los procedimientos administrativos de los tribunales legislativos ni conoce de las apelaciones de los decretos consultivos o interlocutorios de dicho organismo. *Postum Cereal Co. v. California Fig Nut Co.*, 272 U.S. 693 (1927); *Federal Radio Comm'n v. General Elec. Co.*, 281 U.S. 464 (1930); *D. C. Court of Appeals v. Feldman*, 460 U.S. 462 (1983). See *Glidden Co. v. Zdanok*, 370 U.S. 530, 576, 577–579 (1962). Sin embargo, en procedimientos ante un tribunal legislativo que sean de naturaleza judicial, admitan una sentencia definitiva e impliquen el desempeño de funciones judiciales y, por lo tanto, el ejercicio del poder judicial, el Tribunal puede estar investido de jurisdicción de apelación. *Pope v. United States*, 323 U.S. 1, 14 (1944); *D. C. Court of Appeals v. Feldman*, 460 U.S. 462 (1983).

[3] Cfr. BAUDE, William, *Adjudication Outside Article III* (March 10, 2020). 133 *Harvard Law Review* 1511 (2020), Available a SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3194945>

[4] Cfr. HELLOWIG, Brant J. *Hellowig, The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, 35 *Va. Tax Rev.* 269 (2016).

[5] Cfr. HOFFER, Stephanie and Walker, Christopher J., "The Death of Tax Court Exceptionalism" (2014). *Minnesota Law Review*. 236. <https://scholarship.law.umn.edu/mlr/236>.

[6] Cfr. SMITH, Patrick J., *Life After Mayo: Silver Linings*, 131 *TAX NOTES* 1251, 1256 (2011).

[7] With respect to these equity arguments, we must first acknowledge that our jurisdiction is limited to the extent authorized by Congress. See sec. 7442; *Fernandez v. Commissioner*, 114 T.C. 324, 328 (2000). As an Article I court, we cannot exercise general equitable powers to expand our jurisdiction over a matter not provided for by statute. *Woods v. Commissioner*, 92 T.C. 776, 785, 787 (1989). But cf. *Commissioner v. McCoy*, 484 U.S. 3, 7 (1987) ("The Tax Court is a court of limited jurisdiction and lacks general equitable powers."). Nonetheless, we have applied numerous equitable principles to decide matters over which we do have jurisdiction. See *Woods v. Commissioner*, supra at 784, 787 (listing equity-based principles incorporated by the Tax Court in dispositions of cases, such as waiver, duty of consistency, estoppel, substantial compliance, abuse of discretion, laches, and the tax benefit rule). <https://www.taxnotes.com/research/federal/court-documents/court-opinions-and-orders/tax-court-denies-application-of-credit-and-equitable-recoupment/1pr18>

[8] Cfr. Howard, Robert, "Comparing the decision making of specialized courts and general courts: an exploration of tax decisions". https://www.ncsc.org/_data/assets/pdf_file/0012/19200/comparing-the-decision-making-of-specialized-courts-and-general-courts.pdf

[9] En sentido opuesto ver: https://www.ustaxcourt.gov/resources/book/Dubroff_Hellowig.pdf p. 356.

[10] Así, por ejemplo, en la reciente sentencia número 2015-15737 el Tribunal Constitucional de Costa Rica precisó: "De conformidad con sus atribuciones exclusivas de control de convencionalidad, lo que implica que la desaplicación de normas por control de convencionalidad le corresponde únicamente al Tribunal Constitucional". Lo anterior evidencia que en aquellos supuestos donde el conflicto normativo no pueda ser solucionado vía interpretativa, el juez ordinario tiene la posibilidad de plantear una consulta judicial ante la Sala Constitucional la cual se configura en la praxis como una consulta judicial de convencionalidad.

[11] CS. 001751/2018/RH00120/05/2021. Fallos: 344:1151

[12] Cfr. LORENZETTI, Ricardo L., *Teoría de la Decisión Judicial*, Buenos Aires, Rubinzal Culzoni, 2008, p. 11.

[13] Así, el consid. 8º del voto de la mayoría integrado por los jueces Gabrielli y Rossi señala que 'es, pues, el derecho a la vida lo que está aquí fundamentalmente en juego, primer derecho natural de la persona, preexistente a toda legislación positiva que, obviamente, resulta reconocido y garantizado por la Constitución Nacional y las leyes [arts. 16, nota y 515, nota del código civil] (...) No es menos exacto, ciertamente, que la integridad corporal es también un derecho de la misma naturaleza, aunque relativamente secundario con respecto al primero...'. En términos análogos, el consid. 5º del voto concurrente de los jueces Frías y Guastavino señala que: 'Como ya se ha dicho, se trata de armonizar la integridad corporal de la dadora con la vida y la salud del receptor. Todos ellos son derechos de la personalidad que preexisten a cualquier reconocimiento estatal', en tanto que en el 8º concluye: 'es pues el derecho a la vida lo que está aquí fundamentalmente en juego, primer derecho de la persona humana, preexistente a toda legislación positiva y que, obviamente, resulta reconocido y garantizado por la Constitución Nacional y las leyes'.

[14] Al respecto, téngase presente que la ley es general y se dicta in eo quod plerumque fit, ut in pluribus y, sin embargo, lo cierto es que se

presentan numerosos casos en que su aplicación concreta lleva a resultados carentes de racionalidad. Son los casos anómalos, insólitos o fuera de lo ordinario, los llamados por Santo Tomás *ut in paucioribus* en que la *gnomé* o perspicacia de la virtud de prudencia intuye que aquéllos no caen en la comprensión del texto de la ley aunque sí caigan bajo su expresión literal. Efectivamente, la presunción resulta de lo que regular y ordinariamente sucede -*praesumptio simitur ex eo quod plerumque fit*-. Es decir, que en la presunción siempre hay una consecuencia que establece la ley, o en su caso, el juez, a partir de la observación de lo que comúnmente sucede y que permite prever unas mismas consecuencias de unos mismos hechos o actitudes semejantes de iguales situaciones. De ahí que se afirme -con razón- que la fuerza de la presunción dependa de la certeza del hecho conocido y de su relación con el desconocido. Por ello, la presunción constituye un medio indirecto y crítico para alcanzar la verdad, ya que se trata de un criterio que la ley o el juez se forma sobre la certeza de un hecho por su lógica conexión con otro hecho diferente y conocido como cierto. Por supuesto, afirmar la perfección del derecho legislado es una sandez. Ya los antiguos griegos -Aristóteles- y romanos -Cicerón, entre muchos otros juriconsultos-, habían percibido que, frente a la imperfección de la ley, los es menester recurrir a la aplicación de la *aequitas stricto sensu*. Nos apresuramos a reiterar que la equidad como recurso consiste en evitar que, ateniéndose a la literalidad del texto justo, expreso y claro de la ley se cometa, en un caso concreto, una flagrante injusticia contra una persona o contra el bien común.

[15] Es jurisprudencia pacífica de la Corte Suprema que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común, tanto de la tarea legislativa, como de la judicial (Fallos 255:360, 258:75, 282:146, entre otras). Incluso aplicó esta interpretación armónica de las normas en forma más radical, al consignar que “no es dable la demora en la tutela de derechos comprometidos que requiere en cambio, consideración inmediata, oportuna y adecuada a su naturaleza, todo lo cual impone la superación de ápicos formales, como necesario recaudo para el pertinente ejercicio de la misión constitucional de esta Corte” (CSJN, “Saguir y Dib, Claudia s. Autorización” Fallos 302: 1284; LL, 1981-A-397; ED, 91-266; JA, 1981-II-61) En este caso la Corte autorizó a donar un órgano para su hermano a una menor de 17 años, aun cuando la normativa específica en la materia —art. 13 de la ley 21.541— lo prohibía expresamente.

[16] Fallos 249:37 y sus citas.

[17] CS, Fallos, 234:482; 249:37, entre otros.

[18] La historia da cuenta de ello con la implementación pretoriana de la acción de amparo cuando el 27 de diciembre de 1957, en el caso “Siri, Angel s/ recurso de hábeas corpus”, se dio vida a un remedio procesal de tramitación rápida y expeditiva, para tener el resguardo jurídico del Estado en todas las situaciones de violación o amenaza de violación, de todos los demás derechos que integran la libertad a los cuales no alcanza el beneficio del hábeas corpus. Con anterioridad al caso “Siri”, la Corte Suprema de Justicia -como es bien conocido- no había pronunciado resolución alguna que reconocieran la protección por la vía rápida y expeditiva -salvo en relación con la libertad individual- de los demás derechos y garantías constitucionales. Precisamente, al respecto, resulta esclarecedor acudir a lo acontecido en ocasión en la que el profesor Linares Quintana pronunció su conferencia de incorporación, como miembro de número, a la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, el 28 de mayo de 1956, en la que denota, con el título *El sistema constitucional argentino de protección de la libertad*, que “no es posible concebir (...) que alguno de los derechos constitucionales queden sin el amparo estatal de su ejercicio efectivo y pleno por medio del remedio técnico jurídico correspondiente. Por ello en nuestro país, como en cualquiera otro del mundo que pretenda encajar en el citado molde jurídico político, todo habitante cuya libertad constitucional -no importa en cuál de sus aspectos- ha sido o está en peligro de ser conculcada, debe tener a su disposición un remedio procesal -sea que esté el mismo mencionado expresamente o no en la Constitución o en la ley, y cualquiera sea su denominación: hábeas corpus, amparo, mandato de seguridad, etcétera- que le permita obtener, en forma rápida y expeditiva, el amparo del Estado para hacer cesar inmediatamente la indebida restricción o inminencia de restricción de cualquiera de sus derechos constitucionales” (pág. 784).

[19] *Cfr.* CALAMANDREI, Piero, “Proceso y Justicia”, en “Derecho Procesal Civil III - Estudios sobre el proceso civil”, trad. Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1962, pág. 215.

[20] La primacía constitucional y el resto de la ordenación jerárquica y de competencias del ordenamiento pueden hallar su explicación, en sistemas como el nuestro, en el dogma ideológico -por ende, metajurídico- de la prevalencia del principio democrático representativo en la toma de decisión estatal. En virtud de este principio será considerada de mayor jerarquía la norma que reúna dos condiciones: ser creada por el órgano que más fuertemente represente y exprese la soberanía popular y que ese órgano, en el procedimiento de toma de decisión -el procedimiento para la formación y sanción de la norma-, actúe -y, en consecuencia, la norma sea el resultado- con la técnica de la deliberación y votación mayoritaria. A la vez, sólo o principalmente se le puede atribuir a dicho órgano la competencia para regular normativamente las materias más delicadas o que más pueden incidir sobre la soberanía popular. Se advierte, entonces, cómo aquel dogma ideológico-político actúa como razón de unión del principio jerárquico y de competencia; verdadera idea fuerza del subsistema de las relaciones del conjunto normativo del ordenamiento. Los principios de la expresión y representación de la soberanía popular y del procedimiento democrático para la toma de decisión (debate, votación y predominio de la mayoría) son, entonces, los que establecen la escala jerárquica normativa y la atribución de competencias orgánicas: cuanto más representativo sea el cuerpo que toma la decisión y cuanto más surja esta de un procedimiento deliberativo y mayoritario, es decir, democrático, mayor será la jerarquía de la norma asignada en competencia a ese órgano que podemos denominar “de excelencia democrática”. Precisamente, la mencionada “excelencia democrática” se ubica, en su mayor expresión, en el denominado “poder constituyente originario”, el que sanciona una nueva constitución dando vida a un también nuevo orden político y jurídico, como la Convención de Filadelfia de 1787 o nuestra Convención -Congreso General Constituyente- de 1853, sin perjuicio de los “pactos preexistentes” a que hace mención el Preámbulo constitucional u otros actos fundamentales como la Declaración de la Independencia del 9 de julio de 1816. En la convención, asamblea o congreso constituyente se expresa la soberanía del pueblo en su manera más pura 20, ya que allí sanciona aquel conjunto de valores, principios y reglas organizativas sobre las que se asienta la totalidad de la vida y organización de la comunidad política, tanto que puede afirmarse que las restantes y sucesivas decisiones de los órganos con capacidad jurídica expresan una soberanía popular de generación derivada, que existe sólo por su creación en aquel acto primario y fundamental que, por lo mismo, puede ser llamado, en sentido propio y exacto, “constituyente”.

[21] Es una realidad que, con mayor frecuencia, para cumplir con sus cometidos específicos la Administración Pública hace uso de su

potestad para emitir actos de contenido general, creadores de status generales, impersonales y objetivos. La intensificación del uso de esa prerrogativa, sin duda alguna, tiene vinculación con el abandono del sistema jurídico liberal y su reemplazo por un estado social de derecho que ha modificado a la acción administrativa.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A, *Fundamentos de Derecho Administrativo Vol. I*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Volumen I, Madrid, 1.988, pp. 688-689, afirma la extraordinaria importancia práctica que poseen las normas reglamentarias, tanto en el orden cualitativo como cuantitativo.

[23] En relación a los sujetos autorizados a emitir reglamentos administrativos, dejando de lado los reglamentos de organización que residen también en cabeza del Poder Legislativo y Justicia para sancionar las normas mediante las cuales darán aplicación a los tratados y a las leyes dentro de sus ámbitos, existen serias dudas si la reglamentación sustantiva de la ley puede recaer en cabeza de otro órgano que no sea el Poder Ejecutivo. Parece que, si bien queda en evidencia la titularidad de la potestad reglamentaria del Presidente, según lo reflejan los artículos 76 y 99 inc y 2, no es menos cierto que una interpretación sistemática y finalista de la Carta magna permite considerar que pueda atribuirse potestades normativas en órganos de muy diversa índole. Estaríamos ante un gravísimo problema si fuese cierto que el sujeto destinatario de cualquier habilitación legislativa es exclusivamente el Poder Ejecutivo, por el procedimiento previsto en los artículos 76 y 100, inc. 12 de la Constitución, eliminándose la costumbre que el Congreso desarrolló en el pasado de efectuar habilitaciones legislativas en organismos y entes de la administración central, descentralizada o autárquica. En ese sentido, hay que anotar que no existe administración gubernamental que concentre todas las potestades normativas de los cuerpos administrativos en el presidente. Tampoco existe modelo alguno que limite las potestades reglamentarias a la materia administrativa o la existencia de una emergencia. Por el contrario, los regímenes legislativos contemporáneos revelan una burocracia administrativa que se extiende a los ámbitos más variados del quehacer social. Inclusive el constituyente de 1994 no fue ajeno a esa exigencia, ya que exigió la creación de entes descentralizados a los que se encomienda con carácter permanente la regulación y control de los servicios públicos.

[24] SCALIA, Antonin "Judicial deference to administrative interpretations of law", 1989, Duke Law Journal, 411, 516.

[25] Las normas constitucionales en pugna en la polémica referida a los reglamentos delegados son fundamentalmente las siguientes:

◆ Artículo 76.- Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa.

◆ Artículo 99.- El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: 1. Es el jefe supremo de la Nación, jefe del gobierno y responsable político de la administración general del país. 2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

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

[26] Conforme con ello, resulta inexacto considerar reglamentos a las normas generales que pueden derogar una ley. En ese sentido se ha expresado alguna doctrina al señalar que resulta impropio creer reglamentos a los que el Presidente de la Nación emite en el uso de las atribuciones previstas en los arts. 76 y 99. Inc.3 de la Constitución Nacional^[26].

[27] GARCÍA PULLÉS, Fernando Raúl, "La impugnación de actos administrativos de alcance general" E.D., t. 148, págs. 853 y sigs., quien cita a Marienhoff, con la siguiente frase: "...en nuestro país es obvia la existencia de actos administrativos de alcance general o abstracto" y que la facultad de dictar reglamentos no implica avance sobre la potestad constitucional del Poder Legislativo, porque "no hay principio constitucional alguno en cuyo mérito la creación de normas generales sólo corresponda al Parlamento" la diferencia no está en la generalidad, sino en la materia a la que se refieren las disposiciones, al contenido de las normas, "mientras la ley sólo puede referirse a materias constitucionalmente atribuidas al legislador, el reglamento estatuye sobre materias constitucionalmente atribuidas al Ejecutivo" (MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, T. II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, págs. 222 y sigs.).

[28] GARCÍA DE ENTERRÍA Y T.R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo Vol I*, 11º edición, Editorial Civitas, Madrid, 2002, p.180.

[29] En el contexto actual, resulta imperativo detenerse en el derrotero legislativo que siguió a la reforma constitucional de 1994. Las leyes 25.148, 25.414, 25.645, 25.918 y 26.122 señalaron un proceso por el que se habría mantenido la vigencia de este indefinido bloque normativo, hasta que expiró por no haberse reiterado legislativamente su continuidad temporal el 24 de agosto de 2010.

[30] En cualquier caso, lo que no es posible es articular una tesis puramente lógica de la potestad reglamentaria sobre la exclusiva base de los presupuestos constitucionales. No se puede prescindir de esa realidad jurídica, de ese derecho realmente aplicado, de la jurisprudencia, de las manifestaciones del ejercicio cotidiano de la potestad reglamentaria y de la explicación que a todo ello pretende dar la doctrina. Laten en ello, pese a las contradicciones e incertidumbres, las convicciones arraigadas sobre lo que es debido conceder a la potestad reglamentaria en la Administración actual y de lo que es posible otorgarle conforme a los principios y valores que, formulados o no, conectados expresamente o no con el problema concreto que nos ocupa, se considera que deben ser preservados. Quizá en este plano se encuentre mayor proximidad, aunque para llegar a las soluciones concretas se sigan diferentes vías al no encontrar una capaz de expresar de manera general el punto de equilibrio por todos buscado y no situado, en realidad, por unos y otros, en muy diferente lugar. (REBOLLO PUIG, MANUEL, "JURIDICIDAD, LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY COMO LIMITES A LA POTESTAD REGLAMENTARIA DEL GOBIERNO", Revista de Administración Pública Núm. 125. Mayo-agosto 1991).

[31] PASINI, Diño, "Vita e forma nella realta del diritto", Milán, Giuffrè, 1964, citado en FONTANARROSA, Derecho Comercial Argentino, Parte General, Tomo I, Editorial Zavalía, Buenos Aires, 1997, pág. 17, nota 11.

[32] "Fatal es la ilusión en que cae un legislador cuando pretende que su talento y voluntad puedan mudar la naturaleza de las cosas o suplir a ella sancionando y decretando creaciones", Bernardino Rivadavia, Discurso del 8 de febrero de 1826 al asumir la Presidencia de la

Nación.

[33] "Se atribuye a Bolívar este dicho profundo y espiritual: 'Los nuevos Estados de la América antes española necesitan reyes con el nombre de presidentes'. (...) La república no puede tener otra forma cuando sucede inmediatamente a la monarquía". ALBERDI, Juan Bautista, "Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina", Centro Editor de América Latina, Buenos Aires, 1984, pág. 47.

[34] Cfr. BIDART CAMPOS, Germán J., Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino, t. II, p. 16, Ed. Ediar, Buenos Aires, 1986.

[35] GORDILLO, Agustín escribió: "La Constitución de 1994 prohíbe las delegaciones al PE y fijó un plazo de 5 años para la vigencia ultraactiva de las preexistentes. El Congreso lo ha venido prorrogando durante 10 años más, a contramarcha de la historia y del sistema internacional de normas de la World Trade Organization. La prórroga en blanco devino inconstitucional, pero no pareciera probable que sea declarada tal por la CSJN. La caducidad es de la "legislación delegada," lo cual incluye tanto las leyes de delegación como de las normas dictadas en su consecuencia. No pueden ratificarse por ley las anteriores leyes de delegación, pues ahora son inconstitucionales; prorrogarlas otra vez es un desatino habiendo alternativa por la vía de la autoridad regulatoria independiente. "24 de agosto de 2009: ¿El Congreso asumirá su responsabilidad?", LA LEY 14/08/2009, 1-LA LEY 2009-E, 1322.

[36] La ponderación de la cuestión planteada se exhibe compleja por cuanto no solo las referencias al derecho comparado se tornan estériles, sino también porque la incorporación del instituto de la delegación legislativa no fue suficientemente meditada por los legisladores constituyentes. La muestra cabal de ello es que allí se expresó que se perseguía plasmar las reglas del derecho federal americano, cuando lo cierto es que la redacción de la norma no condice en absoluto con la experiencia de ese país. Tanto así que resulta inconcebible tal idea con el hecho de que el presidente conserve la titularidad del poder reglamentario. Es manifiesto que el derecho federal americano no conoce el reglamento ejecutivo. Para peor, la tarea se torna enmarañada, habida cuenta de que la interpretación sistemática de la normativa lleva a interpretar que la constitución ha creado un nuevo haz de atribuciones reglamentarias a favor del presidente, pero esa conclusión, prima facie, no condice con la afirmación de que una de las finalidades de la misma ha sido la de atenuar el presidencialismo.

[37] Puede consultarse esta clasificación en DE OTTO, Ignacio: *DERECHO CONSTITUCIONAL. Sistema de fuentes*; Barcelona, Editorial Ariel Derecho, 1987, en esp. Cap. V a VIII, pp. 69 a 181; GARRORENA, Angel: *EL LUGAR DE LA LEY EN LA CONSTITUCION ESPAÑOLA*, Madrid, Ed. Tecnos, 1980.

[38] Cfr. VEPEAUX, Michel, *La naissance du pouvoir réglementaire 1789-1799*, Presses Universitaires de France - PUF (1 de septiembre de 1991).

[39] Para GALLEGO ANABITARTE en el caso español no hay materias reservadas a la Ley, como en el caso de Alemania. El legislador es soberano para intervenir en todo asunto, y no solo los que afectan la libertad y la propiedad. (GALLEGO ANABITARTE, *La ley y el Reglamento en el Derecho Público Occidental, Escuela Nacional de Administración Pública*, Madrid, 1981 y p.31 y ss). Muestra elocuente de esto es que el art. 131.23 atribuía a las Cortes la facultad de dictar "reglamentos generales de policía".

[40] Cfr. Cassagne, Juan Carlos. "Las Fuentes de la constitución Nacional y el Derecho Administrativo", en *La Ley* del jueves 6 de septiembre de 2007 pág. 5.

[41] Cfr. Rodríguez Varela, Alberto. "Génesis del Constitucionalismo argentino". *Jurisprudencia Argentina*. 1962. T. VI. Sección doctrina.

[42] Cfr. Linares Quintana, Segundo V. *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional*. Editorial Plus Ultra. Buenos Aires. 1977. Tomo I pág. 136.

[43] En cambio, la Constitución norteamericana no contiene un precepto semejante, al partir de una interpretación más rígida que la establecida en nuestro ordenamiento constitucional en punto a la separación de poderes, como consecuencia de considerar que el poder de hacer la ley sólo compete al Congreso y que al Ejecutivo sólo le corresponde lo concerniente a su cumplimiento.

[44] Se dice "atenuado" porque, a diferencia de los EE. UU, se admitió que el Poder Ejecutivo pueda dictar decretos reglamentarios y reglamentos autónomos (art- 86 inc. 1º y 2º).

[45] Dentro de este grupo debemos incluir al art. 5 en su versión original de 1853 dictado por Congreso General Constituyente de Santa Fe "Las constituciones provinciales serán revisadas por el Congreso antes de su promulgación". Estas revisiones se hicieron efectivas a través del dictado de una ley para cada provincia.

[46] Cfr. GELLI, María Angélica: *Constitución de la Nación Argentina, comentada y concordada.*, Buenos Aires, La Ley, 2003 (2ª ed.), p.66,

[47] Fueron hechos del caso "Delfino": la ley 3.445, sancionada en 1896, había otorgado el poder de policía de los mares, ríos, canales y puertos nacionales, a la Prefectura General de la Nación, perteneciente al PEN. Su art. 3º facultó a la Prefectura a juzgar las faltas a las ordenanzas policiales cuando la pena no excediera de un mes de arresto o multa de \$100, entre otras, hasta tanto se sancionara el Código de Policía Fluvial y Marítima. En virtud de esa ley, la Prefectura dictó el Reglamento del Puerto de la Capital, cuyo art. 43 prohibió a los buques arrojar objeto alguno en el interior del puerto. Los agentes del barco alemán "Bayen" violaron esas normas; por ello la Prefectura aplicó multa de \$50, prevista por el art. 117 del citado Reglamento. Los agentes sostuvieron la inconstitucionalidad de esas normas, por estimar que constituían una delegación de facultades legislativas, violatoria de los arts. 18, 67, incs. 11 y 12 (actual art. 75, inc. 12 y 13) y 86, inc. 2 (actual art. 99, inc. 2) de la Constitución nacional. El Alto Tribunal estableció que el Congreso no puede delegar en el PEN (ni en ningún departamento de la administración) atribución o poder alguno que la Constitución ha conferido al Congreso de modo expreso o implícito: consideró que ni la ley 3445, ni los artículos cuestionados por los agentes multados, eran incompatibles con esta regla, pues entendió que el Poder Legislativo había llamado al PEN a ejercitar sus potestades

reglamentarias (art. 86, inc. 2; actual 99, inc. 2) y que el PEN había obrado en consecuencia de ese texto constitucional. El límite resultante del art. 86, inc. 2, consistía en no alterar el contenido de la ley. Los jueces consideraron que los arts. 43 y 117 del mencionado decreto revestían el carácter de contravención de policía comprendida dentro de los fines generales de la ley 3445, por lo que no alteraban su espíritu, y constituían el ejercicio legítimo de la facultad de reglamentar conferida al PEN por la Constitución nacional. El Alto Tribunal creó, de ese modo, el siguiente test constitucional para la delegación legislativa: "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 y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido."

[48] Nuestro Alto Tribunal cita el voto del juez John Marshall —quien presidiera la Suprema Corte de Justicia estadounidense desde 1801 a 1835—, dado en el fallo "Wheaton" (10, Wheaton, 1, 43), del siguiente modo: "No ha sido definitivamente trazada la línea que separa los importantes asuntos que deben ser regulados por la legislatura misma, de aquéllos de menor interés acerca de los cuales una provisión general puede ser hecha, dando facultad o poder a los que deben cumplirlos bajo tal general provisión para precisar los detalles. La diferencia entre los departamentos es ciertamente que la legislatura hace la ley, el ejecutivo la ejecuta y el Poder Judicial la interpreta, pero quien hace la ley puede delegar algo a la discreción de los otros departamentos y el límite preciso de este poder es materia de delicada investigación". El Alto Tribunal cita también parte del voto de la mayoría de la Suprema Corte de Justicia estadounidense en el precedente "Union Bridge Company" (204 US 364), donde se dijo: "[N]egar al Congreso el derecho de delegar el poder para determinar algún hecho o estado de cosas de las cuales depende la fuerza de sus sanciones, sería parar la máquina del gobierno y producir [...] parálisis en el campo de las necesidades públicas".

[49] CS, Fallos:151:5

[50] CS, Fallos, 246:345, sentencia del 20 de mayo de 1960.

[51] CS, Fallos: 316-2624, 2/12/1993

[52] Tanto es así que en el caso *The American Rubber Co* se dijo: "Ya se trate, en el caso, de que la ley haya conferido al Poder Ejecutivo la facultad de reglar ciertos pormenores o detalles necesarios para su ejecución o de la potestad reglamentaria propia del citado poder (art. 86, inc. 2º, de la Constitución Nacional), esta Corte ha reconocido la validez de tales decretos cuando los lineamientos de la "política legislativa" aparecen suficientemente determinados en la ley o no se altere su espíritu, según el caso" (Fallos: 298:611)

[53] Cfr. MILJIKER, María Eva "A propósito de un fallo: la delegación legislativa después del 24 de agosto de 1999", LL 1999-d-353.

[54] El 13 de febrero de 1968 el Alto Tribunal se pronuncia en el caso "S.A. Laboratorios Anodia c. Nación Argentina" (Fallos: 270-42), que versa también sobre retenciones a las exportaciones. El Alto Tribunal, con cita del precedente "Delfino", reiteró que el Congreso no puede delegar en el PEN, o en departamento alguno de la administración, las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos por la Constitución nacional. Agregaron que no existe delegación, salvo que una autoridad, investida de un poder determinado haga pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona, descargándolo sobre ella. Sin embargo, revocaron el fallo de la Cámara Federal, y admitieron la constitucionalidad del decreto 11.917/58 el cual —por medio de una delegación dada por el decreto ley 5168/58— había establecido recargos en los derechos de exportación e importación en forma temporaria y retenciones a las exportaciones de hasta el 25% del valor de los productos, sin mediar para ello la autorización de la Comisión de Aranceles instituida por el citado decreto ley. Consideraron al decreto 11.917/58 como mera reglamentación del decreto ley 5168/58.

[55] Uno de ellos fue el recaído en autos "Field v. Clark", de 1892, en los cuales aquella Corte declaró la constitucionalidad de la Ley de Aranceles de 1890, que autorizaba al Poder Ejecutivo a suspender la libre importación de una serie de mercaderías "durante el tiempo que el presidente estimara justo" cuando otros países imponían derechos sobre productos agrícolas de los Estados Unidos que el mismo Poder Ejecutivo estimara inequitativos o injustos. En segundo lugar invocó el precedente de la Corte norteamericana del año 1928 recaído en autos "J. W. Hampton Junior & Co. v. United States", en el cual ante el cuestionamiento de la Ley de Aranceles de 1922, que facultaba al Poder Ejecutivo a aumentar o disminuir los derechos de importación de manera que reflejaran las diferencias de los costos de producción en los Estados Unidos y en el extranjero (costos de producción que, a su vez, eran determinados por el Poder Ejecutivo), avaló dicha delegación. Por último, hizo mención del caso "Norwegian Nitrogen Products Co. v. United States", en el cual el juez Cardozo en un fallo de 1933 sostuvo que las funciones de la comisión de aranceles y del Poder Ejecutivo, consistentes en modificar las tarifas arancelarias para ajustarlas a las nuevas condiciones, eran compatibles con la Constitución.

[56] La doctrina especializada aduanera se ha volcado mayormente en favor de la delegación del establecimiento del quantum del tributo aduanero en el Poder Ejecutivo. Alsina, Basaldúa y Cotter Moine, al comentar el Código Aduanero, han sostenido que, para preservar el sistema de división de poderes o funciones que hacen a la esencia del régimen de gobierno republicano adoptado por nuestra Constitución, el Congreso no podría delegar en el Poder Ejecutivo las atribuciones que le ha asignado nuestra Ley Suprema. Como consecuencia de ello, se ha afirmado que el Congreso no podría delegar en el Poder Ejecutivo el ejercicio de potestad tributaria, que incluiría especialmente la determinación del quantum o tasa del impuesto. Sin embargo, desde hace ya algunos años, la jurisprudencia ha admitido la validez de este tipo de delegación al Poder Ejecutivo, siempre que se fijaren pautas precisas para el ejercicio de las atribuciones de que se trata (Cfr. ALSINA, Mario A., BASALDÚA, Ricardo X., COTTER MOINE, Juan P., *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias* (Art. 585 a 672), t IV, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1985, ps. 365 a 372..

[57] Como hemos dicho, el art. 755, CA. faculta al Poder Ejecutivo para que establezca o modifique los derechos de exportación. En su apart. 2 establece las finalidades que, de conformidad con la línea jurisprudencial de la Corte Suprema antes mencionada, habilitarían la delegación de los "pormenores" en el Poder Ejecutivo. Basta con detenerse en el inc. b del apart. 2, que establece como finalidad vinculante el "ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior", para advertir que la habilitación para que el Poder

Ejecutivo imponga, elimine o modifique los derechos de exportación es de tal amplitud que desnaturaliza las limitaciones que la doctrina judicial ha establecido.

[58] CS, Fallos: 310-2193.

[59]CS., "Lares, Gabino", 10/4/1959, Fallos 245:276, especialmente en el consid. 13, p. 284, "Verónica S.R.L." (JA 1989-IV-575), 17/11/1988, Fallos 311:2339, y "Compañía Azucarera y Alcoholera Soler S.A.", 23/8/1988, Fallos 311:1617. Según el criterio que se desprende de estos fallos, para que este tipo de subdelegación sea legítima es necesario que la propia ley expresamente la faculte. En este sentido, en el caso "Verónica", antes mencionado, el dictamen del procurador general aclaró en el pto. IV, párr. 9º que "aceptada la constitucionalidad de la habilitación en cabeza de órganos o entes administrativos, ningún principio se opone, en mi parecer, a que el Parlamento faculte en esos casos al Poder Ejecutivo y en la misma ley atribuya la posibilidad de transferir esa función a un órgano dependiente".

[60] CS., "Domínguez, Luis v. Kaiser Aluminio S.A.", del 9/6/1971, Fallos 280:25.

[61] Sobre el principio de legalidad en materia de la regulación del Arancel Aduanero y su flexibilidad, puede verse: AHUMADA, Guillermo, quien advierte que "Si el Estado tuviere que esperar la sanción de la respectiva ley de impuestos, los importadores, en conocimiento de las reformas proyectadas, pueden hacer grandes stocks de aprovisionamiento para eludir la carga mayor, una vez que la ley sea sancionada. Para evitar la especulación, está la fórmula del decreto-ley, por el cual la sobretasa se entra a aplicar desde el instante mismo en que la aduana ha recibido la comunicación ministerial. La eficacia de la medida depende del estricto secreto, de la rapidez de la ejecución y de la justificación de la misma. Las indiscreciones y la violación del absoluto secreto, pueden ser causa de negocios inmorales para aquellos afortunados que obtuvieran detalles de la medida a tomarse, permitiéndose entonces el agio o la ganancia ilícita, a costa de la comunidad" (*Tratado de Finanzas Públicas*, Assandri, Córdoba, 1948, vol. II, ps. 550 y 551); ALAIS, Horacio, "Los impuestos aduaneros argentinos", Cap. VI de Impuestos sobre el comercio internacional, coord. UCKMAR Victor, ALTAMIRANO, Alejandro y TAVEIRO TORRES, H, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2003, ps. 209 a 217; Alsina, Mario A., Basaldúa, Ricardo Xavier, y Cotter Moine, Juan Patricio, quienes expresan: "Se ha sostenido que, para preservar el sistema de división de poderes o funciones que hace a la esencia del régimen de gobierno republicano adoptado por nuestra Constitución, el Congreso no podría delegar en el Poder Ejecutivo las atribuciones que le ha asignado nuestra ley suprema. Como consecuencia de ello, se ha afirmado que el Congreso no podría delegar en el Poder Ejecutivo el ejercicio de la potestad tributaria, que incluiría especialmente la determinación del quantum o tasa del impuesto. Sin embargo, desde hace ya algunos años la jurisprudencia ha admitido la validez de este tipo de delegación al Poder Ejecutivo siempre que se fijaren pautas precisas para el ejercicio de las atribuciones de que se trata" —en nota 8 se mencionan sentencias de la C.S.J.N., Fallos, 146:345; 148:430; 267:247; 268:21; 270:42; 273:14— (Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1985, t. IV, ps. 365 a 372); Basaldúa, Ismael, quien refiriéndose al régimen de las leyes 11.281, art. 92 y 12.964, art. 17, señala "El Poder Ejecutivo tiene también facultades por la ley, para usar con ciertos países lo que podríamos llamar tarifa de reciprocidad, disminuyendo en una proporción no mayor del 50% los derechos sobre algunos artículos de los países que a su juicio ofrezcan ventajas equivalentes y por el término que se convenga" (Legislación penal aduanera, Vaska Ekin, Buenos Aires, 2ª ed. 1948, p. 8); Basaldúa, Ricardo Xavier, Derecho Aduanero, Parte General. Sujetos, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992, p. 234; Berr, Claude J., ob. cit., ps. 17 y 18; Fernández Lalanne, Pedro, *Derecho Aduanero*, Depalma, Buenos Aires, 1966, t. I, p. 303; Galera Rodrigo, Susana, *Derecho Aduanero español y comunitario*, Cívitas, Madrid, 1995, p. 52; Jarach, Dino, que recuerda: "En el plazo corto existen antecedentes de atenuaciones del principio de legalidad en materia aduanera (por ejemplo, los decretos 'cerrojo') y tales medidas de urgencia pueden ser contempladas en las leyes supeditándolas a requisitos de forma y de fondo, a fin de evitar el discrecionalismo y la falta de control de la representación parlamentaria" (Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Cangallo, Buenos Aires, 1983, p. 301); Lascano, Julio Carlos, Los derechos de aduana, Osmar D. Buyati Librería editorial, Buenos Aires, 2007, ps. 199 a 235; Peña, Julián, Delegación de facultades en materia arancelaria, revista E.D., t. 183, ps. 1366 a 1375; VILLEGAS, Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Astrea, 9ª ed., Buenos Aires, 2007, p. 84

[62] CS., "Prattico v. Basso", Fallos 246:345

[63] En los EEUU, so pretexto que el Tribunal Fiscal cumplía funciones jurisdiccionales se llegó a pedir la inconstitucionalidad de su intervención. https://www.ustaxcourt.gov/opinions/2017/148_TC_No_2.pdf

[64] La Ley de Tarifas de 1890 había modificado las tarifas en una amplia gama de productos importados. También le dio al presidente el poder de suspender las tasas arancelarias establecidas por la ley si otro país modificaba sus aranceles de una manera que él consideraba perjudicial para la industria y el comercio de EE. UU. Varias empresas de importación, impugnaron la validez de la tarifa. En cada caso, los tribunales de circuito de los Estados Unidos se pusieron del lado del gobierno y determinaron que la tarifa era válida. Field & Co. apeló el caso, y como se trataba de la constitucionalidad de la tarifa, avanzó a la Corte Suprema.

[65] Es pertinente hacer notar que el juez Katzmann estuvo de acuerdo y concluyó que Algonquin dictó el resultado, pero expresó dudas sobre si Algonquin sigue siendo sólido en vista de las decisiones posteriores de la Corte Suprema y los eventos recientes.

[66] <https://www.scotusblog.com/case-files/cases/american-institute-for-international-s-teel-inc-v-united-states/>

[67] <https://casetext.com/case/ernest-e-marks-co-v-united-states>

[68] En lo que hace al origen de la cláusula constitucional se destaca que el concepto mismo de "tributario" no alcanza su generalización hasta el Estatuto Albertino de 1862; esto, mientras que en el ámbito español y latinoamericano se utilizó, hasta entrado el siglo XX la acepción de contribución para identificar lo que hoy se maneja como tributo, producto.

[69] Tanto es así que a los derechos de aduanera les es inaplicable la garantía de no confiscatoriedad que surge del art. 17 de la Ley Fundamental y sí se predica de los impuestos. Puede resultar crucial para la promoción de la producción interna que un bien no se traiga del exterior, y por ello gravarlo con un arancel aduanero que duplique, o más, su valor; o que deba inhibirse una exportación por

necesidades del mercado interno mediante un mecanismo análogo.

[70] En efecto, una de las cuestiones que la Corte Suprema examinó la sentencia del caso “Mega” referida a la tasa de interés aplicable a la repetición que ordena la sentencia es si la actora introdujo un planteo de inconstitucionalidad adecuadamente fundado contra la aplicación de la res. 314/2004. El voto en disidencia de Rosenkrantz a pesar de esa omisión se ocupó del planteo de la actora y concluyó sobre la invalidez de la resolución mencionada. “Compañía Mega SA c. AFIP s/ DGI”, del 11/07/2019

[71] Como bien lo explica Scalia en “Mistretta v. United States” 488 US 361 (1989), siendo que ninguna ley puede ser enteramente precisa, el debate sobre la inconstitucionalidad la delegación se convierte en un debate no sobre una cuestión de principio sino sobre una cuestión de grado. Y nos recuerda Scalia que, tal como expresó el presidente del Tribunal Supremo Taft en el caso histórico de *JW Hampton, Jr., & Co. v. United* [488 US 361, 416], los límites de la delegación deben fijarse de acuerdo con el sentido común y las necesidades inherentes a la coordinación gubernamental. En esa inteligencia del asunto, advierte Scalia que, dado que el Congreso no está menos dotado de sentido común que nosotros, y mejor equipado para informarse sobre las necesidades" del gobierno y dado que los factores relacionados con esas necesidades son múltiples no es de extrañar que casi nunca la suprema corte se haya sentido calificada para cuestionar al Congreso con respecto al grado permisible de juicio político que se puede dejar a quienes ejecutan o aplican la ley. En ese orden de ideas, advierte Scalia que la doctrina de la delegación inconstitucional para invalidar una ley fue invocada meramente en dos veces en nuestra historia y hace más de medio siglo. Cfr. *Panama Refining Co. v. Ryan*, 293 Estados Unidos 388(1935); *ALA Schechter Poultry Corp. v. Estados Unidos*, 295 Estados Unidos 495(1935). Siendo ello así, se pregunta Scalia qué estándar legislado puede ser demasiado vago para no sobrevivir al escrutinio judicial, cuando hemos defendido repetidamente, en varios contextos, ¿un estándar de “interés público”? Véase, por ejemplo, *National Broadcasting Co. c. Estados Unidos*, 319 Estados Unidos 190, 216 -217 (1943); *New York Central Securities Corp. v. Estados Unidos*, 287 Estados Unidos 12, 24 -25 (1932). *Mistretta v. United States* :: 488 US 361 (1989).

[72] Cfr. En sentido opuesto: COVIELLO, Pedro, “¿El artículo 755 del Código Aduanero es inconstitucional?(*)(**) De vuelta con las "retenciones" y la doctrina de "Camaronera Patagónica" *El Derecho - Revista de Derecho Administrativo*, Tomo 2019. Cita Digital: ED-DCCLXXVII-822

[73] Así, puede vislumbrarse que varias disposiciones del Código Aduanero contemplan la atribución sine die de amplias potestades reglamentarias: arts. 631 (prohibiciones de carácter no económico a la importación o exportación); 632 (prohibiciones de carácter económico a la importación o exportación); 663 (derechos específicos a la importación); 664 (gravar, desgravar o modificar con derechos de importación); 667 (exenciones totales o parciales a los derechos de importación); 673, 680, 684 y 685 (referidos al impuesto de equiparación de precios y sus bases); 755, que reviste especial importancia para la cuestión examinada, mediante el cual se permite gravar, desgravar o modificar derechos de exportación; 757 (exenciones al pago de los derechos de exportación); 768 (tasa de estadística); 770 (tasa de comprobación de destino); 771 (exenciones a la tasa antes mencionada); 774 (tasa de servicios extraordinarios) y 776 (tasa de almacenaje). Más adelante, se sancionó la ley 22.792 (de 1983), mediante la cual se autorizó al Poder Ejecutivo a subdelegar las facultades de los arts. 631, 632, 663, 664, 667, 673, 680, 684, 685, 755, 757, 768, 770, 771, 774 y 776, CA., lo que éste hizo en el Ministro de Economía a través del decreto 2752/1991.

[74] Ver voto del doctor Soria en las causas “Transportadora de Gas del Sur”. Si bien es cierto que posteriormente, al examinar la validez del decreto 793/18, consideró inoficioso cualquier examen ulterior en torno a la ley 26.122. (PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN” EX-2020-25041338-APN-SGASAD#TFN) del 21/9/21. A mi entender ese cambio de tesitura no está suficientemente explicado.

El Dr. Christian Gonzalez Palazzo dijo:

Primera Cuestión: El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley o reglamento. Que la tesis negativa planteada como cuestión central a modo de afirmación tiene su piedra basal en la norma de fondo. Efectivamente, el Código Aduanero aprobado por la Ley 22.415 el 5 de febrero de 1981 expresamente veda al Vocal del Tribunal Fiscal que se expida sobre “la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal” tal lo preceptuado en el art.1164. Desde un concepción estanca de la teoría de la División de los Poderes de Charles Louis de Secondat podríamos aventurarnos que la norma encuentra sentido en que la indebida intromisión de un poder sobre otro es una garantía que blindo a la República de legalidad sin abusos. Cada poder a lo suyo podríamos resumir. El Tribunal Fiscal de la Nación ha sido creado por Ley del Congreso, estructural y funcionalmente se encuentra fuera de la órbita de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y se encuentra en el ejido de la Administración Pública Nacional comandada por el Poder Ejecutivo Nacional. El Tribunal Fiscal no integra el Poder Judicial de la Nación. Está dentro de la Administración. Sus jueces son elegidos por la cabeza del Poder Ejecutivo Nacional sin intervención del Consejo de la Magistratura ni el Poder Legislativo y pueden ser removidos por el mismo poder que los designó previo un proceso específicamente reglado, distinto al de los jueces que integran el Poder Judicial de la Nación.

Lo expuesto precedentemente no es materia de controversia. Sin dudas el Tribunal Fiscal de la Nación es un órgano de la administración pública que tiene una misión jurisdiccional sustancialmente judicial.

La controversia que dispara el llamado a plenario en realidad evidencia una interrogante que hoy sus jueces pueden develar:

¿Cómo concebimos nuestra misión jurisdiccional? La exteriorización de esa necesaria introspección funcional nos adentrará en un plano que excita la más sensible fibra de quien ejerce la magistratura en este órgano jurisdiccional de la administración.

Es el momento de exponer qué entendemos por Derecho los Vocales del Tribunal Fiscal de la Nación. Definido ello, podré avanzar hacia el análisis jurídico que dará sentido a mi sentir jurígeno como funcionario de la Administración Pública que ejerce la magistratura en este Tribunal de Justicia de la República Argentina.

Es el Vocal en esa suprema y compleja tarea de juzgar quien debe apelar a todas las herramientas que “el derecho” le provee para alcanzar la decisión justa para el caso particular.

La Ley es parte del Derecho y sin dudas es, en esencia, la regla por excelencia a utilizar para que éste siga un camino de rectitud lógica que dote a la decisión arribada de razonabilidad.

La escuela de la exégesis sin dudas ha tenido extraordinarios alumnos que desde su intelecto y actividad académica diaspórica han sembrado la semilla del normativismo positivista como la fuente del derecho por excelencia.

El concepto simplista de concebir la vigencia de una norma por su adecuada génesis en una norma fundante que la dota de validez no pasó la prueba de Núremberg, por el contrario, desnudó la debilidad de la teoría pura cuyo autor sufrió en carne propia las consecuencias de concebir al derecho como un conjunto de normas vigentes en un ordenamiento jurídico prescindiendo de valores y principios universalmente asequibles a la razón humana.

El Derecho no puede existir como tal sin ponderar los principios y valores que lo componen, pues la injusticia extrema repugna al derecho. Una Ley debe ser sometida al examen de ponderación para evaluar las consecuencias que de su aplicación pudieren derivarse pues sólo así un estado constitucional será blindado de potenciales consecuencias dañosas que de las injustas decisiones de sus componentes pudieren derivarse.

“La injusticia extrema es imposible en un estado constitucional, gracias al espacio de interpretación concedido al juez para resolver todos los conflictos dentro del marco del derecho “Sobre reglas y principios, entrevista a Robert Alexy”, en La Ley Actualidad, Buenos Aires, 30/10/08, p. 1; NLP, p. 67)

La ineficiencia del Estado de Derecho Legal que limita el espacio de interpretación de sus jueces ciñéndolos a la irrestricta y cuasi automática aplicación de la ley tuvo su mayor crisis existencial en el infame tercer Reich y fue expuesto en Case no. 3 “The United States of America v. Josef Altstötter ... [et al.], jurists of the Reich Ministry of Justice : Feb.-Dec. 1947.

La intelectualidad del buen juez, y consecuentemente el contenido jurígeno de sus decisiones debe contemplar el conocimiento de la Ley ponderando racionalmente los principios y valores que componen el derecho. Sostener en el siglo XXI, en plena vigencia del Estado de Derecho Constitucional que la función del juez se limita a materializarse como la boca de la ley sería denigrar todos los avances que en la materia se han sucedido en este proceso de purificación racional de lo ontológico hacia el plano axiológico que debe contener la decisión jurisdiccional al decir el derecho.

Me preocupa la vigencia de la exégesis que sin cuestionamientos acepta y aplica la norma vigente sin cuestionarse siquiera su potencial invalidez, divorciándose de las consecuencias que de ello pudieren derivarse y la eventual afectación a los derechos humanos. Ser magistrado es mucho más que conocer y aplicar la norma puesta como juicio hipotético de deber ser, pues “hoy sabemos que el Derecho tiene normas y principios, recordemos que a consecuencia del Estado de Derecho Constitucional se formula a través de normas y a través de principios. Los principios donde están los derechos humanos, esos principios son derecho concentrado, respuestas jurídicas en potencia, que el jurista en general, el legislador, el administrador, el abogado debe explicitar para su caso”(Vigo, Rodolfo entrevistado por el Colegio Público de Comodoro Rivadavia <http://www.cpacr.org.ar/archivos/1388>).

En definitiva es por ello que expongo este introito filosófico indispensable para comprender por qué la tesis negativa que se erige como punto 1 debe ser adecuadamente interpretada desde los principios rectores del derecho y proponer una tesis

superadora que tienda a dar respuesta a una exigencia republicana que tomo como funcionario obligado: más justicia es mejor justicia.

Por eso, la decisión que se adopte en este Plenario respecto del punto 1 es de trascendencia institucional del Tribunal Fiscal de la Nación que excederá seguramente el mandato de todos los firmantes con incidencia en las futuras generaciones que lo integren.

Al Estado de Derecho lo constituimos todos quienes habitamos la República, en un plano de igualdad ante la ley pero, en casos como el de los Vocales del TFN con obligaciones cuantitativa y cualitativamente distintas. El juez del TFN es el primer funcionario independiente e imparcial adonde el particular acude en defensa de sus derechos para que con la especialidad técnica que le da su competencia exclusiva en la materia, equilibre la balanza del proceso administrativo sustanciado inquisitivamente por un funcionario perteneciente al mismo organismo recaudador que pretende sancionarlo.

Estamos en un punto adonde la miopía intelectual nos puede derivar en severo cuadro de ceguera funcional.

No ignoro la norma vigente que limita el margen de actuación de los Vocales del TFN ni la concentración del control de constitucionalidad en el poder judicial entendido a este como los Tribunales inferiores de la CSJN.

Me preocupa en demasía el resultado de este debate en tanto advierto que sesgar la discusión al control de constitucionalidad podría abarcar al control de convencionalidad de la norma en el caso particular que entiendo debo –y así lo he expresado al sentenciar en no pocos casos que la declaración de invalidez de una norma por la lesividad de sus consecuencias es parte del rol de magistrado de La Convención obligado a velar por la tutela jurisdiccional efectiva de los derechos del administrado que acude a estos estrados en defensa de sus intereses.

No faltará quien interprete en el caso de que se ratifique sin más que el control de constitucionalidad implica el de convencionalidad y enturbie la pureza de decir derecho con la toxicidad de la exégesis.

Quizás podríamos aventurarnos en compartir -sin más- que lo expresado en la norma es derecho puesto y como jueces pertenecientes a la administración pública sólo nos cabría afirmar por la negativa respecto de la competencia limitada que nos delimitó el legislador en 1981.

Entendamos, sin ahondar demasiado, es importante conformar una línea de tiempo adonde existen hitos legislativos de supina significancia en lo que se propone.

El Tribunal fue pensado y puesto en funciones en un contexto de plena vigencia del Estado de Derecho Legal el 27 de enero de 1960, jamás habríase pensado o siquiera sospechado que el ordenamiento interno quedaría subordinado al derecho internacional que a la postre tendría jerarquía constitucional.

La norma aquí sometida a análisis data de la sanción de la Ley 22415 del 05 de febrero de 1981 que aprobó el Código Aduanero fue publicada en el Boletín Oficial el 23 de marzo de ese mismo año.

La discusión de su naturaleza recién fue analizada en profundidad en “Fernández Arias”, adonde la CSJN da un gran paso al reconocer la validez constitucional de los órganos administrativos con funciones jurisdiccionales en la medida de una revisión judicial suficiente.

Destacase en el sentido de lo que aquí se discute que la Corte precisa advertir *“que el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es uno de los aspectos que, en mayor grado, atribuyen fisonomía relativamente nueva al principio atinente a la división de poderes...es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales –de índole administrativa- destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración...lo que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede*

sujeto a control judicial suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior...la Corte Suprema admitió la actuación de cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales, más lo hizo luego de establecer con particular énfasis, que la validez de los procedimientos hallabanse supeditada al requisito de que las leyes pertinentes dejaran expedita la instancia judicial posterior. Así se asignó valor esencial a la circunstancia de haberse previsto oportunidad para que los jueces revisen el procedimiento administrativo” (con cita a fallos 244:548, 187:79, 187:79)

Concluye en su análisis el Tribunal cimero destacando que *“las conclusiones que de todo ello derivan son claras y, además, en nada se diferencian de las que surgen impuestas por la más elemental sensibilidad jurídico-política, de la que no es dado prescindir cuando al análisis recae sobre las bases mismas de la organización del Estado democrático. De conformidad con lo hasta aquí expuesto, pues, y a título de síntesis cabe declarar que, en casos o como el de autos, control judicial suficiente quiere decir a) reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recursos ante los jueces ordinarios b) negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos, con excepción de los supuestos en que, existiendo opción legal, los interesados hubiesen elegido la vía administrativa, privándose voluntariamente de la judicial”*(cita doctrina de Fallos 205:17; 245:351). *Ningún objetivo político, económico o social tenido en vista por el Poder Legislativo, cualquiera sea su mérito, alcanzaría a justificar la transgresión acreditada en la causa. (...) el principio de la división de poderes puede y, sin duda, precisa ser adecuado a las necesidades de la vida contemporánea, en la medida en que lo toleren la generalidad y la sabiduría de las normas constitucionales, prescriptas para regir indefinidamente en el tiempo.*(Perotti, Alejandro Daniel *“El acceso al Tribunal Fiscal de la Nación por el monto (art.1025 C.A.) El Control de Constitucionalidad y el Derecho del Mercosur, Revista de Estudios Aduaneros, pag 72, 2013)*

Entiendo que el sistema de división de poderes no debe interpretarse como un divorcio de componentes estancos con una divisoria pura y sin necesidad de relación interjurisdiccional alguna.

Por el contrario, el sistema descrito por Secondat no es repulsivo de que los poderes se asistan y se complementen, al menos ese ha sido a lo largo de nuestra historia reciente la dinámica que vislumbró, centralmente cuando nuestra Corte erigióse como guardiana de los derechos humanos. Nótese que en *“Virginia Recchia de Schedan”* fue sumamente clara la Corte Suprema al señalar que *“La plenitud del estado de derecho,..., no se agota en la sola existencia de una adecuada y justa estructura normativa general, sino que exige esencialmente la vigencia real y segura del derecho en el seno de la comunidad y, por ende, la posibilidad de hacer efectiva la justiciabilidad plena de las transgresiones a la ley y de los conflictos jurídicos;... el verdadero valor del derecho, descansa por completo en el conocimiento de sus funciones, es decir, en la posibilidad de su realización práctica... La función del derecho, en general, es la de realizarse: lo que no es realizable, nunca podrá ser derecho (fallos 305:504)*

En Basaldúa, el Procurador General destacó que *“(L)a intención del Poder Ejecutivo ha sido instituir un organismo administrativo con facultades jurisdiccionales de contralor de la actividad de la administración fiscal, dotado de la mayor independencia funcional y orgánica que asegure su imparcialidad, se determina en el proyecto que los miembros del tribunal sólo podrán ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el procurador del tesoro e integrado por cuatro miembros designados por el Poder Ejecutivo a propuesta de los colegios o asociaciones profesionales de abogados y graduados en ciencias económicas...la Cámara de Senadores también se manifestó a favor de otorgarle garantías que aseguraran su funcionamiento independiente de la Administración activa ...El proyecto organiza un tribunal que si bien actuará dentro de la órbita administrativa, tendrá independencia funcional y orgánica respecto a aquélla, en su faz activa”* Para concluir *“La independencia que así se asegura a los miembros del Tribunal que se crea constituye una garantía indispensable de una adecuada y eficiente organización de justicia, ya que sin ese requisito primario no puede hablarse de justicia alguna, sea en la esfera judicial, sea en la esfera administrativa”* (fallos 325:1418)

Nos encontramos entonces en un estadio en el que el Máximo tribunal reconoce amplias facultades a los organismos de naturaleza administrativa con misión jurisdiccional como el TFN, en la medida de efectiva revisión judicial ulterior.

Claro está que la reforma constitucional de 1994 nos incorpora una nueva vertiente de derecho al incorporar en el cuerpo

el art.75 inc. 22 párrafo segundo asignando jerarquía constitucional a diversos instrumentos de derechos humanos. El concepto de tutela judicial efectiva es el nuevo paradigma del Estado de Derecho Constitucional.

Hasta ahora nuestro máximo Tribunal no se ha adentrado en la discusión que evacúe las dudas que persisten respecto de la hibridez funcional de este Tribunal y su rol en el control de convencionalidad a la luz de la reforma constitucional sobreviniente a la Ley de su creación.

Sí se ha expedido en “Rodríguez Pereyra” (rta 27/11/12, R401. XLIII) al recordar que a partir del juego de la propia Constitución nacional, surge clara la competencia de los “tribunales de justicia” para garantizar la vigencia prevalente de la Ley Fundamental, incluyendo la posibilidad –si fuera necesario- de inaplicar una ley que contraríe sus disposiciones” tal como lo destaca Perotti (ob cit. Pag.97).

La Corte fue contundente al señalar que *“tras la reforma constitucional de 1994 deben tenerse en cuenta [además] las directivas que surgen del derecho internacional de los derechos humanos». En tal sentido, recordando el precedente “Mazzeo”, apuntó que «que la interpretación de la [CADH] debe guiarse por la jurisprudencia de la [CIDH]» que constituye «una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la [CSJN], a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos»¹⁷²; que, según la jurisprudencia de la CidH en el caso “Almonacid”¹⁷³, es obligación de los «jueces y tribunales internos» realizar el debido control de convencionalidad, esto es velar porque las disposiciones de la CAAdH no se vean afectadas en su aplicación por normas internas contrarias a su objetivo y fin¹⁷⁴; que dicho tribunal internacional «en diversas ocasiones posteriores... ha profundizado el concepto... precis[ando] que los órganos del poder judicial deben ejercer no sólo un control de constitucionalidad, sino también “de convencionalidad” ex officio entre las normas internas y la [CAAdH]»¹⁷⁵; y que «[l]a jurisprudencia reseñada no deja lugar a dudas de que los órganos judiciales de los países que han ratificado la [CADH] están obligados a ejercer, de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan a dicho tratado» en virtud de todo lo anterior, concluyó la Corte Suprema, «[r]esultaría, pues, un contrasentido aceptar que la Constitución Nacional que, por un lado, confiere rango constitucional a la mencionada Convención (art. 75, inc. 22), incorpora sus disposiciones al derecho interno y, por consiguiente, habilita la aplicación de la regla interpretativa – formulada por su intérprete auténtico, es decir, la [CIDH] – que obliga a los tribunales nacionales a ejercer de oficio el control de convencionalidad, impida, por otro lado, que esos mismos tribunales ejerzan similar examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente a normas locales de menor rango” (www.iaea.org.ar/global/img/2013/12/A.-Perotti-El-acceso-al-TFN.pdf)*

Por ello, entiendo que cabe recordar que la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre en sus arts. XVIII y XXIV tienen mayor significancia en lo que al bloque de neo garantías se refiere.

Así, mientras que el art. XVIII sindicaba que “Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente”, el XXIV sostiene que “Toda persona tiene derecho de presentar peticiones respetuosas a cualquiera autoridad competente, ya sea por motivo de interés general, ya de interés particular, y el de obtener pronta resolución”.

Por su parte, la Declaración Universal de Derechos Humanos en su artículo 8 prevee que “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la Ley. En el art.10 se consigna que “Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”. Sin dudas el Tribunal Fiscal de la Nación, por su incuestionable y específica competencia en la materia amén de la independencia funcional e imparcialidad de sus integrantes (dotados de intangibilidad remuneratoria y estabilidad en el cargo) es uno de los tribunales a los que se refiere el pacto de referencia.

La norma que por excelencia arroja un nuevo paradigma en lo que hace al control de legalidad neoconstitucional, sin dudas está en el art.8.1 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

Este despertar local al bloque internacional de garantías fue receptado por nuestra Corte en una férrea defensa de lo preceptuado en materia de derechos humanos, más específicamente en lo que hace al acceso a la tutela judicial efectiva en el sentido convencional, mirándola desde la garantía del debido proceso y lo establecido en el art.18 de la CN (Fallos 316:2454, 327:4185 y 332:2159 entre otros).

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha construido un camino preconizando lo aquí expuesto en diversos fallos que han echado luz sobre esta temática.

Cronológicamente, el primero de ellos fue el caso “Tribunal Constitucional vs. Perú” en el que se dictara sentencia el 31 de enero de 2001, por la cual se condenó al Estado peruano, pero lo relevante para el tema en estudio, fue que, recordó la Corte que el artículo 8 de la Convención Americana establece, en su numeral 1 que “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Seguidamente sostuvo que el respeto a los derechos humanos constituye un límite a la actividad estatal, lo cual vale para todo órgano o funcionario que se encuentre en una situación de poder, en razón de su carácter oficial, respecto de las demás personas. Es, así, ilícita, toda forma de ejercicio del poder público que viole los derechos reconocidos por la Convención. Esto es aún más importante cuando el Estado ejerce su poder sancionatorio, pues éste no sólo presupone la actuación de las autoridades con un total apego al orden jurídico, sino implica además la concesión de las garantías mínimas del debido proceso a todas las personas que se encuentran sujetas a su jurisdicción, bajo las exigencias establecidas en la Convención.

En tal sentido, se señaló que si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales”[1] a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.

En lo que aquí respecta, puntualizó que ya esa Corte había dejado establecido que a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal.

Por último, indicó que de conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo[2]. Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana.

Inmediatamente, lo siguió el caso “Baena, Ricardo y otros vs. Panamá”, en el que recayera sentencia el 2 de febrero de 2001, donde lo más gravitante para este trabajo fue que la Corte Interamericana destacó que “...El artículo 8 de la Convención, en sus puntos 1 y 2 consagra que ‘Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter’”.

Asimismo, consideró la Corte que si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los

órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal”.

En el mismo sentido, la Corte observó que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la Convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden “civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Esto revela el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del artículo 8.1 y 8.2, tanto en materia penal como en todos estos otros órdenes.

También puntualizó que en cualquier materia, inclusive en la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados. Por ejemplo, no puede la administración dictar actos administrativos sancionatorios sin otorgar a los sancionados la garantía del debido proceso.

Que de ese modo, es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.

Finalmente, en esta suerte de raconto jurisprudencial del máximo Tribunal interamericano, tenemos al caso “Forneron e hija vs. Argentina”, donde se dictara fallo condenatorio el 27 de abril de 2012, en el cual criticó duramente la dilación de los procesos y su incidencia directa en el detrimento de los derechos de los ciudadanos violan directamente la razonabilidad del plazo y en definitiva, el debido proceso.

Prosiguió la Corte en dicho fallo considerando que el derecho de acceso a la justicia debe asegurar la determinación de los derechos de la persona en un tiempo razonable. La falta de razonabilidad en el plazo constituye, en principio, por sí misma, una violación de las garantías judiciales, estimando los siguientes elementos para determinar la razonabilidad del plazo: a) complejidad del asunto; b) actividad procesal del interesado; c) conducta de las autoridades judiciales, y d) afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso.

En cuanto a los sujetos alcanzados por la Convención Americana de Derechos Humanos entiendo que, si bien la CIDH se ha expedido en el marco de Opinión Consultiva OC-22/16 del 26 de febrero de 2016 solicitada por la República de Panamá en el marco de la discusión respecto de la titularidad de derechos de las personas jurídicas en el sistema interamericano de derechos humanos (interpretación y alcance del artículo 1.2, en relación con los artículos 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46 y 62.3 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como del artículo 8.1.a y b del protocolo de San Salvador, que las personas jurídicas no son titulares de derechos convencionales, por lo que no pueden ser consideradas como presuntas víctimas en el marco de los procesos contenciosos ante el sistema interamericano (Considerando 70), no menos cierto es que también dejó sentado que “los Estados, al adoptar medidas necesarias para hacer efectivos los derechos humanos, lo deben hacer también con respecto de personas jurídicas que se encuentren bajo su jurisdicción, a fin de evitar que eventuales acciones de ellas puedan comprometer su responsabilidad internacional en esta materia. De modo que las personas jurídicas están, en todo caso, obligadas a respetar, en el correspondiente orden interno o nacional, los derechos humanos y, en el evento de que ello no acontezca, los pertinentes Estados pueden ver comprometida su responsabilidad internacional en la medida que no garanticen su libre y pleno ejercicio por toda persona natural sujeta a su jurisdicción” (Considerando 31).

Si bien la CIDH impone una restricción en tanto “quienes” son los sujetos pasibles de la preservación convencional –persona humana o natural-, subsiste la obligación de los operadores judiciales –en su interpretación funcional más amplia que la estrictamente orgánica- de preservar la responsabilidad internacional de la República ante los eventuales reclamos que quienes conforman las personas jurídicas en el legítimo uso de su derecho pudieren incoar ante la Comisión Interamericana de DDHH derivándose en hipotéticas condenas que hubieren de recaer por la inobservancia de lo establecido en la Convención.

Recientemente se echó luz al conflicto que evidencia la OC 22-16, en tanto se reconocen a las garantías judiciales convencionales como el “corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el art.18 de la Constitución Nacional el cual es de aplicación a todas las personas sujetas al ordenamiento jurídico argentino sin distinciones”, por lo que, en definitiva las disposiciones del Pacto de San José de Costa Rica deben entenderse complementarias de los derechos y garantías reconocidas en nuestra Carta Magna, no pudiendo restringirlos o alterarlos (art.75 inc.22 CN), por consiguiente no puede invocarse dicha convención para restringir los derechos del contribuyente[3].

En síntesis, velar por el cumplimiento de la Convención y hacer efectivo sus preceptos, implica –en todos los supuestos-

cumplir con la Carta Magna preservando el interés del Estado, blindando con legalidad y eficiencia contra las disfuncionalidades y yerros de quienes lo integran orgánicamente y lo exponen a reclamos que, a la larga, habrá de afrontar, con su Tesoro, toda la Nación.

Por ello, desde la Sala “F”, con el impulso del Dr. Pablo Garbarino, preconizamos –por mayoría- la necesaria interpretación armónica del Código Aduanero con los preceptos de la Convención Americana de Derechos Humanos y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos desde el convencimiento de que así se consagra la tutela judicial efectiva de quienes se presentan ante estos estrados solicitando el servicio de justicia. Una postergada novación que conmovió –ab initio como herejía dogmática- la exegética y popular concepción del Derecho Aduanero argentino.

Nació la discusión, se generó el debate y se produjeron las primeras sentencias. Algunas encontraron eco favorable en la jurisprudencia de la Excma. Cámara Federal en lo Contencioso y Administrativo, otras –como podía esperarse- no.

Todo es discutible en derecho desde el derecho. Lo que ya no resulta controvertido es el resultado de esa “quijotada” pues, finalizando la segunda década del siglo XXI, difícilmente los recurrentes en la competencia aduanera omitan referirse al bloque de garantías convencionales y las conciban a priorísticamente como improcedentes en la discusión jurisdiccional.

Y así fue plasmado por primera vez en Cargill[4], al señalarse el necesario reconocimiento de la jerarquía constitucional de manera directa a once instrumentos internacionales sobre derechos humanos y la posibilidad de otorgar igual jerarquía en el futuro a otros "tratados y convenciones" sobre la misma materia consagran una clara apertura hacia el derecho internacional de los derechos humanos[5] En este camino, dicho Bloque de Constitucionalidad Federal promueve un cambio estructural en las instancias procesales internas introduciendo la antedicha instancia internacional de revisión que persigue, como fin en sí mismo, verificar el cumplimiento efectivo de obligaciones internacionales que garantizan, por ejemplo, la doble instancia procedimental (cfr. arts. 8º, CADH, y 14 PIDCP).

Ello así, las cuestiones constitucionales introducidas – amén de lo dispuesto en el art.1164 del C.A.- por las partes debe ser analizada a la luz tanto de dicha normativa como de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de las directivas de la Comisión Interamericana, en virtud de que indudablemente las mismas deben servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales.[6]

La Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina ha reiteradamente referido que las decisiones de la Corte Interamericana “resultan de cumplimiento obligatorio para el Estado Argentino (art. 68.1, CADH)”, estableciendo el Alto Tribunal que “en principio, debe subordinar el contenido de sus decisiones a las de dicho tribunal internacional”[7]. Con posterioridad, el Tribunal Cívero puso nuevamente de manifiesto que “la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos” ya que se “trata de una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos”[8].

Por eso, cuando un responsable de las decisiones internas se encuentre ante la alternativa de una interpretación de la legislación interna que pondría al Estado en conflicto con el Pacto y otra que permitiría a ese Estado dar cumplimiento al mismo, el derecho internacional exige que se opte por esta última”[9].

Es obligación del Tribunal Fiscal de la Nación ejercer ex officio un “control de convencionalidad” entre las normas internas y la Convención Americana, en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes y en esta tarea, deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana”[10].

El Control de Convencionalidad y la CSJN

La Convención posee jerarquía constitucional y por ello, la Corte Suprema de Justicia puntualizó que esa jerarquía se estableció por voluntad expresa del constituyente, en las condiciones de su vigencia, esto es, tal como la Convención citada efectivamente rige en el ámbito internacional y considerando particularmente su efectiva aplicación, de modo que la jurisprudencia de los tribunales internacionales competentes para la interpretación y aplicación del tratado en cuestión, debe servir de guía para interpretación de los preceptos convencionales.[11]

Los precedentes más destacados de nuestra Corte Suprema en la materia, que dan cuenta de la evolución de sus alcances, los encontramos en los casos “Mattei”[12], “Aguilar”[13], “Mozzatti”[14], “Baliarde”[15], “Amadeo de Roth”[16] y “Espósito”[17], entre otros.

Así, dicho Alto Tribunal ha señalado que “...ese derecho se encuentra limitado, por supuesto, a la demostración por parte de los apelantes de lo irrazonable de esa prolongación (Fallos: 330:4539 y sus citas) pues en esta materia no existen plazos automáticos o absolutos y, precisamente, ‘la referencia a las particularidades del caso aparece como ineludible’”, del dictamen del Procurador Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Salgado”[18] y “Musante”[19].

Entre las pautas orientadoras que se ha convenido en aceptar como válidas para conseguir ese objetivo se encuentra que la evaluación del caso deberá atender a: 1) la complejidad del caso, 2) la actividad procesal del interesado y 3) la diligencia de las autoridades a cargo de la investigación y el juzgamiento de los hechos[20].

En “Bossi y García S.A.”[21], el Máximo Tribunal Argentino señaló que en diversas oportunidades el Tribunal ha señalado que el instituto de la prescripción de la acción tiene una estrecha vinculación con el derecho del imputado a un pronunciamiento sin dilaciones indebidas[22], y que dicha excepción constituye el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar el derecho en cuestión. De hecho, si bien el Tribunal debía pronunciarse sobre una multa impuesta en virtud de lo dispuesto en el art. 954 del Código Aduanero, trató en forma previa la afectación de la garantía de ser juzgado en un plazo razonable –dado que la prescripción es una cuestión de orden público- y en definitiva, culminó declarando la extinción de la acción, estimando que de reenviarse a la instancia para el tratamiento incidental de la prescripción, ello implicaría una nueva vulneración del derecho constitucional a obtener un pronunciamiento sin dilaciones indebidas.

Por su parte, en el segundo caso, la CSJN volvió a destacar la relevancia del respeto del Estado por el debido proceso y concretamente por la resolución de los conflictos en un plazo razonable.

Ese precedente jurisprudencial nos persuadió al Dr. Garbarino y a quien suscribe, a que la demora de la administración con el prisma de la Convención no debe limitarse a su mera declamación en abstracto sino más bien, a observarla, detectarla y exteriorizarla concretamente en una sentencia, siempre con un norte bien definido, hacer justicia y así preservar los intereses de la Nación garantizando el cabal y celoso cumplimiento de los preceptos constitucionales.-

Vale destacar que nuestros ideales de justicia y cómo concebimos nuestra misión no es, a mi entender, un acto irrazonable ni aislado en el micro mundo normativo nacional.

Podemos precisar que existen pocos tribunales fiscales en el mundo con las características del TFN. Ha sido una práctica común el de elegir a la Tax Court de los Estados Unidos de Norteamérica como modelo a seguir. Las batallas doctrinarias que van desde Freytag Vs Comissionner (501 US 868) a Americans Ins Co (26 US 511) para definir su misión jurisdiccional, su naturaleza funcional y el alcance de sus decisiones en cuestiones constitucionales es una discusión que todavía no ha encontrado coto. La Corte de los Estados Unidos (que nació en el seno del Congreso y allí funcionó físicamente durante años en un pequeño reducto del imponente edificio legislativo) mantiene desde Marbury vs Madison el celo del control de constitucionalidad concentrado en el Poder Judicial y se ha expedido limitando la misión jurisdiccional de la Tax Court (Commissioner Vs Mc Coy U.S.3.7)

Empero, existe una sutil y determinante diferencia entre un sistema constitucional como el norteamericano y el nuestro, pues no existe norma como la inserta en nuestra norma madre en el art.75 inc.22 supra descripto y analizado. Por ello, lo que aquí se discute no debería tamizarse a la luz de lo sentenciado por la Corte de los Estados Unidos, sino más bien con un sistema jurisdiccional similar en lo que hace al reconocimiento del bloque convencional adonde coexista un tribunal de naturaleza similar a la de este Tribunal Fiscal de la Nación.

La primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos en el fallo de Contradicción de Tesis 259/211 en el fallo 1ª./J.1822 (10a) ante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, del seis de junio de 2011, en http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php), en tanto modifica el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, rediseñándose la forma en la que los órganos del sistema jurisdiccional mexicano deberán ejercer el control de constitucionalidad, hasta entonces entendido como restringido al Poder judicial de la Federación a través de los medios establecidos en el propio precepto. La Corte ha entendido que a partir del reformado texto constitucional se da otro tipo de control, ya que se estableció que todas las autoridades del Estado mexicano tienen la obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el propio Estado Mexicano es parte, lo que también comprende el control de convencionalidad.

Todo ello en razón de la nueva redacción del art.133 de la norma Fundamental que desde entonces reza “*Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema*

de toda la Unión. Los jueces de cada estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”

La norma resultó “el sustento de lo que en la doctrina se conoce como “control difuso de la constitucionalidad” aplicada por los jueces ordinarios; sin embargo, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que no debe ser entendida como una facultad de los jueces locales para ejercer el control constitucional respecto de la Ley Suprema del país, pues esa facultad se ha reservado históricamente y por la Constitución de 1917 al Poder Judicial de la Federación, excluyendo a los poderes judiciales de los Estados” (**Control Difuso de Constitucionalidad y de Convencionalidad, y su Aplicación en la Materia Fiscal y Administrativa**, Mag. Magda Zulema Mosri Gutiérrez, www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/controldifusodeconstitucionalidadydeconvencionalidad.pdf)

La Corte concluyó que en el sistema jurídico mexicano actual, los jueces nacionales tanto federales como del orden común, están facultados para emitir pronunciamiento en respeto y garantía de los derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal y por los tratados internacionales, con la limitante de que los jueces nacionales, en los casos que se sometan a su consideración distintos de las vías directas de control previstas en la Norma Fundamental, no podrán hacer declaratoria de inconstitucionalidad de normas generales, pues únicamente los órganos integrantes del Poder Judicial de la Federación, actuando como jueces constitucionales, podrán declarar la inconstitucionalidad de una norma por no ser conforme con la Constitución o los tratados internacionales, mientras que **las demás autoridades jurisdiccionales del Estado mexicano sólo podrán inaplicar la norma si consideran que no es conforme a la Constitución Federal o a los tratados internacionales en materia de derechos humanos.**

Para así decidir tuvo en cuenta de que a partir de la reforma que otorga jerarquía constitucional a los tratados de derechos humanos, resulta irrelevante clasificar si la pretensión jurídica llevada a los órganos jurisdiccionales se funda en argumentos de constitucionalidad o no, pues con base a la reforma, **los Jueces del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.**

Fue contundente la Corte mexicana al entender que el control de convencionalidad en tanto están facultadas para inaplicar una norma que devenga lesiva al derecho del administrado, se ejerce por los órganos jurisdiccionales federales (Juzgados de Distrito y Tribunales Unitarios de procesos federales y Tribunales Administrativos) así como los órganos jurisdiccionales locales (judiciales, administrativos y electorales) conforme los Arts 1º, 104, 116 y 133 de la Constitución Mexicana, concluyendo que *“este medio de control significa que los órganos jurisdiccionales ordinarios al resolver los asuntos sometidos a su competencia deben hacerlo respetando los derechos humanos reconocidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales, interpretando y analizando las disposiciones en materia de derechos humanos a la par, o incluso, prefiriéndolos sobre el derecho interno, pues por mandato constitucional, en todo caso debe optarse por el ordenamiento que más favorezca a la persona”*. (Poder Judicial de la Federación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XV, Tomo Tomo 1, Diciembre 2012, México 2012)

En México, como bien ha sostenido la Magistrada de Sala Superior Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México, Magda Zulema Mosri Gutiérrez “la reforma...implicó establecer una nueva concepción de los derechos fundamentales de las personas y de las garantías para su protección efectiva...amplió la cobertura de protección de los derechos básicos de las personas al elevar a rango constitucional el reconocimiento de los derechos humanos (que es un concepto más amplio que el de garantías individuales), no solo previstos en la propia Constitución sino también en los tratados internacionales, en los cuales, además de los derechos de la persona a la libertad, vida, propiedad, seguridad jurídica, derechos civiles y políticos, que son los clásicos liberales, se han incorporado otros relativos a los derechos económicos, sociales y al desarrollo de las personas, muchos de los cuales están estrechamente vinculados con el derecho administrativo y con los órganos de la Administración Pública Federal y, por ello, su tutela y protección caen en la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa...(L)a función relativa al Control Difuso de Constitucionalidad y de Convencionalidad que ahora puede ejercer el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no solo es una extensión o ampliación de la justicia constitucional en tales materias, cuyo ejercicio antes

estaba reservado a los tribunales del Poder Judicial de la Federación, sino que hoy la justicia constitucional administrativa puede hacerse realidad desde el conocimiento de las controversias en la primera instancia, esto es, ya no se tiene que esperar a que los asuntos lleguen a los tribunales del Poder Judicial Federal para que se ejerza un control constitucional de los actos de las autoridades administrativas o de la aplicación de normas en ese ámbito en los que estén implicados derechos humanos (Mag. Magda Zulema Mosri Gutiérrez ob cit.)

Resulta por demás interesante lo afirmado por la Mtra. Eli Leonor González López del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México, en tanto refiere que *“existe la imperiosa necesidad de romper con paradigmas y aceptar que el Derecho mexicano es cambiante y debe ajustarse a las necesidades existentes. De ahí que ya no solo debe estar en manos de los Tribunales Colegiados o incluso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la protección, cumplimiento y vigilancia de los derechos humanos, puesto que con las reformas efectuadas a nuestra Constitución se crea una nueva obligación y que al encontrarse en el máximo ordenamiento del país, es de estricto cumplimiento, máxime que a pesar de existir estos cambios, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no los aplica del todo en la actualidad”*(www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/obligatoriedad.pdf) lo que denota que la discusión traída a debate no es exclusiva de estas tierras australes.

En definitiva, desde el convencimiento de que ceñir la discusión respecto a la competencia de este Tribunal para realizar el control de constitucionalidad no comprendiendo el obligado control de convencionalidad que debe realizar ante la literalidad de lo expresado en el art.1164 del C.A. es atentar contra el mismo sentido de su misión jurisdiccional.

Debe a estarse siempre a la interpretación más abarcativa y comprensiva del derecho, en el sentido de dotarlo de la mayor eficacia y eficiencia en la preservación de los derechos de las personas humanas y no humanas, pues cerrar la puerta a la valoración con el candado de la exégesis es, a mi entender, simple y escandalosamente, restringir justicia.

Por ello, voto por declarar que este Tribunal estando obligado a realizar el control de convencionalidad no puede prescindir el control de constitucionalidad, ergo, es competente para realizarlo.

Puntos 2 y 3 Me remito a lo resuelto por la Sala F –mayoría que integré con el Dr. Garbarino- en fallos Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. y Newsan S.A., que motivaran el llamado a plenario en tanto revoca la resolución dictada por el Administrador de la Aduana de Comodoro Rivadavia que rechazó el pedido de devolución de derechos de exportación establecidos por el Decreto 793/18, ordenando a la DGA demandada la devolución de la suma ingresada por la actora respecto del permiso de embarque oficializado el 26/11/18, es decir, entre la fecha de entrada en vigencia del Decreto n° 793/2018 (B.O. 04/09/2018) y la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (B.O.4/12/2018); con más los intereses ordenados por los artículos 811 y 812 del Código Aduanero.

Claro está que un resultado contrario a lo previsto como punto 1 del presente, me conminaría a dejar a salvo mi opinión y adherirme a lo propuesto por el Dr. Licht en su voto, pues la decisión de la mayoría impone un límite al margen de interpretación de la norma en el sentido de lo expuesto en sendas sentencias, no sin antes dejar expresamente sentado que comparto lo que expone en su voto en relación a la gravedad que implica reconocerle a lo dispuesto en el art. 280 del CPCCN un sentido convalidante, lo que entiendo un grosero error de derecho que no puedo dejar de advertir por la trascendencia de semejante yerro.

[1] Garantías judiciales en Estados de Emergencia (arts. 27.2, 25 y 8 Convención Americana sobre Derechos Humanos). Opinión Consultiva OC-9/87 del 6 de octubre de 1987. Serie A No. 9, párr. 27

[2] Cfr. Eur. Court H.R., Campbell and Fell judgment of 28 June 1984, Series A no. 80, para. 76; y Eur. Court H.R., case of X v. the United Kingdom of 5 November 1981, Series A no. 46, para. 53.

[3] Palma Patetta y Macchi SH C/ DGA S/ Recurso directo de organismo externo, Expte 56559/2015, Sala V CNCAF, Rta 27/4/2017

[4] Voto del Dr. Pablo Adrián Garbarino en “CARGILL S.A.C. e I. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, expediente n° 28.754-A, Sala “F” Rta.2/11/12

- [5] Pizzolo, Calógero: "La validez jurídica en el ordenamiento argentino. El bloque de constitucionalidad federal", La ley, tomo 2006-D, pág. 1023 y ss
- [6] Confr. CSJN, caso "Marchal, sentencia de 10 de abril de 2007, votos de los Dres. Fayt y Zaffaroni y CSJN, caso "Simón", sentencia de 17 de junio de 2005, considerando 17.
- [7] Sentencia CIDH emitida el 23 de diciembre de 2004 en el Expediente 224. XXXIX, "Espósito, Miguel Angel s/ incidente de prescripción de la acción penal promovido por su defensa", Considerando 6°
- [8] Confr. CSJN "Mazzeo, Julio Lilo y otros, recurso de casación e inconstitucionalidad", M. 2333. XLII. y otros, del 13 de Julio de 2007, párr. 20)
- [9] Comité de Derechos Económicos, Sociales, y Culturales, Observación General N° 9, "La aplicación interna del Pacto" (1988), adoptada en el 19° período de sesiones, párrafos 14-15
- [10] Casos "Cabrera García y Montiel Flores vs. México", del 26 de noviembre de 2010, párrafo 225 y "Gelman vs. Uruguay", del 24 de febrero de 2011, párrafo 193; entre otros
- [11] CSJN, Girolodi, Horacio David 7/04/95 (Fallos: 318:514); Mazzeo, Julio Lilo y otros, 13/07/07 (Fallos: 330:3248)
- [12] CSJN, Fallos, 272:188
- [13] CSJN, Fallos, 298:50
- [14] CSJN, Fallos, 300:1102
- [15] CSJN, Fallos, 301:197
- [16] CSJN, Fallos, 323:982
- [17] CSJN, Fallos, 327:5668.
- [18] CSJN, Fallos 332:1512
- [19] Dictamen del procurador en "Musante, Liliana María s/ causa N° 7434", S.C. M 759 XLV, RTA 17/03/11
- [20] CIDH, v. "HILAIRE, Constantine y Benjamín vs. TRINIDAD y TOBAGO", sentencia del 21 de junio de 2002, párrafo 143, donde se citan otros varios pronunciamientos en el mismo sentido.
- [21] CSJN 229:63 "Bossi y García S.A." c/ DGA" rta 8/11/11 (TF 5932-A del registro de la Vocalía N°18) adonde se señaló que el procedimiento recursivo originado en la denuncia por la comisión de infracciones en dos despachos aduaneros que se prolongó durante más de veintitrés años excede todo parámetro de razonabilidad de duración del proceso penal por lo que, si se ordenara un reenvío a los efectos de la tramitación de un incidente de prescripción de la acción en la instancia pertinente ello no haría más que continuar dilatando el estado de indefinición en que se ha mantenido al actor, en violación de su derecho constitucional a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas (art. 18 de la Constitución Nacional y 8°, inc. 1° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos), por lo que corresponde que sea la Corte la que ponga fin a la causa declarando la extinción de la acción penal por prescripción, lo cual torna abstractos los agravios del Fisco Nacional (http://www.saij.gob.ar/jurisprudencia/FA11000157-SUA0072453-bossi_dga-federal-2011.ht m)
- [22] CSJN Fallos: 322:360, esp. disidencia de los jueces Petracchi y Boggiano, y 323:982.

La Dra. Claudia Sarquis dijo:

I.- Que por economía procesal, con respecto a la primera cuestión me remito a mis votos en los cuales sostengo el criterio negativo (V.Gr. a partir del 18 de febrero de 2015 in re 26863-A "Agencia Marítima Mundial c/ DGA s/ Apelación de esta Sala G con diferente integración). Me pronuncio entonces por la negativa, acerca de las hipotéticas facultades de este Tribunal para decidir sobre la constitucionalidad de las leyes, normas reglamentarias y actos del estado. Considero que no ha sido derogado en modo alguno el artículo 1164 del Código Aduanero, que expresamente sostiene: "La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal." Así lo han sostenido por más de cincuenta años tanto la norma como la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias. En el caso concreto que nos ocupa, a mi criterio tampoco existe aún ningún pronunciamiento específico de nuestro Máximo Tribunal, por lo cual el Tribunal Fiscal de la Nación **NO** puede declarar la inconstitucionalidad de una ley o reglamento. En síntesis: Primera Cuestión: **Negativa.**

II.- El artículo 755 del Código Aduanero **SI** habilita al Poder Ejecutivo para gravar, desgravar o modificar los derechos de exportación, ya que es una norma vigente y hasta la fecha no se encuentra derogado. Esta inteligencia es la que ha tenido también pacífica aplicación en numerosos decretos y resoluciones que rigen hasta el momento. En síntesis: Segunda Cuestión: **Afirmativa.**

III.- En igual sentido, interpreto que tampoco puede en este ámbito limitado de revisión discutirse en general sobre la legitimidad de las Resoluciones. También en Segunda Instancia, la Excma. Cámara ha dicho: "(...) Que, el artículo 1164 del Código Aduanero resulta más que claro al prohibirle al Tribunal Fiscal pronunciarse sobre la constitucionalidad de las leyes tributarias o aduaneras. Al respecto esta Sala, con una integración distinta, ha sostenido que "la limitación que pesa

sobre el Tribunal Fiscal en materia tributaria...impide al organismo jurisdiccional pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes (C. Ad. 1164), pero ninguna prohibición pesa sobre su facultad de conocer sobre ella y pronunciarse sobre su validez, debiendo abstenerse de efectuar su descalificación desde el punto de vista de la Carta Magna. Ello encuentra su justificación legislativa en la circunstancia de integrar el tribunal parte de la Administración, por lo que quedaría impedido de descalificar las normas del Poder Legislativo como del ejecutivo del cual forma parte. Se trata de una norma de política legislativa que de ningún modo afecta el ordenamiento constitucional, en tanto los vocales del Tribunal Fiscal, aun reuniendo todas las garantías de los jueces de la Nación, **no** forman parte del Poder Judicial y, por lo tanto, nada impide que la ley establezca limitaciones respecto a la jurisdicción reconocida a los jueces de la Constitución. Ello, claro está, sin perjuicio de que nada impediría que se le reconociera legislativamente esa facultad habida cuenta de la independencia funcional con la que cuenta ese organismo.” (conf. expediente n° 17.628/2006 “Mondini Anibal Eugenio (TF 12431-A) c/ DGA”, sentencia del 14/4/2009)...” (Conforme publicación en elDial.com – AA9786).

Como consecuencia de tales fundamentos, el Decreto 793/2018 resulta válido y operativo, desde su dictado y publicación, ya que nunca fue rechazado por el Poder Legislativo (cfr. Ley 26.122). Por ello, entiendo que **NO** le corresponde al Tribunal Fiscal declarar la invalidez del Decreto 793/2018. En síntesis: Tercera cuestión: **Negativa. Así lo voto.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Respecto a las tres cuestiones que motivan esta convocatoria adelanto desde ya que no seguiré, en su tratamiento, el orden en que se presentaron. Se responderá primero la cuestión 1, luego la 3 y finalmente la 2. Ello atento a que la cuestión 2 es una cuestión jurídicamente subordinada a la planteada como cuestión 3 y su amplio contenido material. Se señala que la sigla “PCR” que se usará a lo largo de este voto abrevia “Petroquímica Comodoro Rivadavia”.

1.- En relación a la primera cuestión, por la que se solicita al pleno defina *si el art. 1164 del Código Aduanero autoriza al Tribunal Fiscal de la Nación a declarar la inconstitucionalidad de una ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente,* respondo **que este plenario es incompetente para definir tal cuestión.**

Por las siguientes razones:

1.1. En primer lugar, resolviendo el planteo y sin perjuicio de lo que expondré infra, este plenario carece de facultades legales para resolver la cuestión, conforme las normas del Código Aduanero (“CA”) y de la ley 11.683 que sirvieron para su convocatoria.

No constituye un hecho controvertido que, cuando se sancionó el CA, y para que no quedaran dudas al respecto, se introdujeron en sus arts. 1164 y 1165, reproduciéndolas literalmente, las normas contenidas en los arts. 185 y 186 de la ley 11.683.

El fin de tal repetición fue dejar claro el mantenimiento de la prohibición sobre todo este tribunal -que rige desde su creación- de ejercer el control de constitucionalidad. Tal prohibición, aplicable cuando las competencias impositiva y aduanera se encontraban unificadas, permanecería entonces idéntica con la sanción del nuevo Código Aduanero, en su misma expresión normativa, dentro del nuevo cuerpo de procedimientos especial sancionado para la competencia aduanera.

Estamos pues ante una única disposición normativa que rige para todo el Tribunal Fiscal, y que se encuentra contenida, de modo literalmente idéntico, en los arts. 185 y 186 de la ley 11.683 y 1164 y 1165 del CA. De consuno con ello, y conforme lo dispuesto por el art. 151 de la ley 11.683 para los plenarios, *“cuando la interpretación de que se trate verse sobre disposiciones legales de aplicación común a las salas impositivas y aduaneras, el plenario se integrará con todas las salas”.*

En consecuencia, este plenario, exclusivo de la competencia aduanera, carece de facultades para definir una interpretación obligatoria del art. 1164 del CA que necesariamente predicaría también respecto al art. 185 de la ley 11.683, sin intervención de las salas de la competencia impositiva. Hacerlo violaría la prohibición expresa del art. 151 de la ley 11.683 en cuanto el art. 1164 del CA se trata de una disposición legal que es de aplicación común a las salas impositivas y aduaneras. Resulta clara la voluntad del único legislador, en 1960 y 1981, de que tal prohibición rigiera para todo el tribunal, sin distinción entre sus competencias, prohibiendo expresamente el art. 151 de la ley 11.683 que un plenario de una competencia pudiera interpretar una disposición común para ambas competencias, con carácter obligatorio, exclusivamente para una de ellas.

La eventual decisión que pudiera adoptar este plenario al respecto, en cualquier sentido (aplicabilidad o inaplicabilidad del art. 1164 del CA, por los fundamentos que fueran) en tanto violatoria de una clara y expresa norma legal que le

deniega competencia, sería nula de nulidad absoluta e insanable, no resultando vinculante para los vocales en el cumplimiento de sus funciones jurisdiccionales.

1.2. *En segundo lugar*, lo expuesto en **1.1.** se manifiesta sin perjuicio de señalar que el art. 1164 del CA autoriza expresamente a este tribunal a declarar la inconstitucionalidad de una reglamentación, como formalmente lo es el decreto 793/18, cuando la Corte Suprema hubiera declarado su inconstitucionalidad. En tal caso el Tribunal Fiscal puede y debe seguir la interpretación efectuada por la Corte Suprema. Como se verá *infra* en **2.-** la Corte ha declarado, en el caso “Camaronera” la nulidad absoluta e insanable de una resolución -la 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura-, análoga al decreto 793/18 en los aspectos jurídicos que condujeron a su dictado, lo que autoriza a este tribunal a aplicar la interpretación de la Corte Suprema del caso “Camaronera” a este caso, y declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18.

1.3. *En tercer lugar*, dejo a salvo mi opinión respecto a la prohibición que pesa sobre el Tribunal Fiscal en cuanto al ejercicio del control de constitucionalidad (arts. 1164 del CA y 185 de la ley 11.683). Me remito a mi voto en el precedente de la Sala E “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DGA s/ apelación” (Expte. N° 36.719-A) de fecha 02.12.19, considerandos VII a XIV, posición reiterada en las causas correspondientes a los expedientes 38.337-A, 38.422-A, 39.242-A, 39.154-A, 39.244-A y 39.344-A-, EX2020-25041338-APN-SGASAD#TFN y EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN, entre otros. Expreso 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. En consecuencia, el Tribunal Fiscal de la Nación goza de las mismas facultades que poseen los tribunales del Poder Judicial para realizar el control de constitucionalidad de las leyes, reglamentaciones y actos de gobierno.

1.4. *En cuarto lugar*, dejo también a salvo mi opinión, expuesta en las dos causas análogas a la presente caratuladas “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA” (Exptes. EX2020-25041338-APN-SGASAD#TFN y EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) respecto a que la prohibición del art. 1164 del CA -como la del 185 de la ley 11.683-, aún si se considerara una prohibición válida, comprende exclusivamente al instituto del control de constitucionalidad en sus términos clásicos, siendo el único que pudo ser tenido en mira por el legislador de 1960 al establecer la prohibición que rige para todo el Tribunal Fiscal.

Como es sabido el instituto del control de constitucionalidad -el prohibido por la ley 11.683 y el Código Aduanero- no surge de modo literal de los arts. 116 y 117 de la Constitución. Se trata de una potestad de los tribunales que se interpretó por la Corte Suprema como inescindible de sus funciones jurisdiccionales; los tribunales de justicia la poseen, en cuanto creados por el Congreso (art. 75 inc. 20) para ejercer el poder judicial federal (arts. 108 y 110). El control de constitucionalidad, en sus términos clásicos, resulta un poder implícito 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 potestad se ejerce, mayormente, de modo ponderativo e inductivo, no como un silogismo deductivo derivado del orden positivo constitucional. Son tales caracteres los que condujeron a que el control de constitucionalidad haya sido ejercido de modo siempre restringido por los tribunales (*ultima ratio*, ver considerandos XII y XIII del referido precedente “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR”). No podía ser de otro modo, pues se trata 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 por el Poder Judicial, los tribunales adoptaron como política judicial que la invalidación constitucional de normas legales, reglamentarias o actos de gobierno -con base en una construcción jurídica elaborada por uno o más jueces- se ejerciera con suma prudencia (Fallos: 10:427, considerando octavo, causa “Caffarena” del 21.09.1871), sin invadir la esfera propia de otros poderes constitucionales, con especial consideración a las leyes dictadas por el Congreso. Así, cuando se decidiera por los tribunales una declaración de tal naturaleza, debía realizarse con fundamentos que demostraran, de modo jurídicamente claro y serio, la extrañeza entre la norma o acto impugnado frente al sentido prevalente de la Carta Magna. En vivo contraste con lo anterior, que intenta sintetizar los términos clásicos de la cuestión, la reforma del año 1994 innovó al introducir algunas disposiciones constitucionales que, de modo específico, invalidan normas, actos o conductas contrarias a ellas. Estas normas fueron dictadas, precisamente, para frenar la autoritaria tendencia del Poder Ejecutivo (en adelante también “PEN”) de invadir funciones legislativas de las que carece, hecho que se agrava cuando tales avances

resultan en la restricción de derechos fundamentales, entre los que se encuentra el derecho de propiedad. 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 primer párrafo de la Constitución) respecto a aquellos actos del Poder Ejecutivo que lo incumplieran. Este régimen de nulidad constitucional se diferencia netamente 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, desde 1994, en el régimen constitucional argentino el ejercicio autónomo por parte del PEN de facultades legislativas se considera nulo de nulidad absoluta e insanable, debiendo ser estricto el control jurisdiccional que, de modo directo y con base en dicho régimen, merece tal conducta.

En ese sentido considero que la prohibición de ejercer el control de constitucionalidad que pesa sobre el Tribunal Fiscal - arts. 1164 del CA y 185 de la ley 11.683- nunca pudo predicar, ni alcanza, por razón del tiempo en que fue dictada (1960), al régimen de nulidad constitucional establecido en 1994 por la Convención Constituyente de Santa Fe. Se trata de un régimen de nulidad constitucional, directamente operativo, especial y posterior a 1994, netamente diferenciado del régimen general de control constitucional existente desde 1860. Un régimen que los magistrados, sin distinciones, tienen grave obligación de aplicar, incluso de oficio, en tanto, desde la Constitución, se condena con la más grave sanción jurídica civil determinados actos del Presidente de la Nación. En definitiva, en mi opinión el Tribunal Fiscal tiene la obligación de expedirse, *en sus dos competencias -impositiva y aduanera-*, en todos aquellos casos en que los contribuyentes realicen planteos en los que se controvierta una violación, por parte del Poder Ejecutivo, de lo establecido por los arts. 76, 99 inc. 3 párrafos primero, segundo y cuarto, 100 incs. 12 y 13 y la disposición transitoria octava de la Constitución, invadiendo facultades legislativas. Ello en tanto se trata de cuestiones que no se encuentran alcanzadas por la prohibición contenida en los arts. 185 de la ley 11.683 y 1164 del CA.

1.5. El fundamento último de lo expuesto en **1.3.** y **1.4.** es que nuestra Constitución es la ley fundamental que rige a todas las leyes y actos de gobierno. Así, es ella misma la que debe animar también, y especialmente, la actuación de los magistrados, quienes deben decidir los juicios bajo el principio conducente de darle efectiva vigencia sobre el ordenamiento jurídico que la Carta Magna (no los hombres) preside y gobierna.

En contraste, no aplicar la Constitución con base en excusas orgánicas o normas (como los arts. 185 de la ley 11.683 y 1164 del CA), dictadas bajo una concepción administrativista perimida (y ciertamente tosca, relativizada ya desde Marienhoff como por la Procuración del Tesoro de la Nación, PTN: 176:116; 101:87; 159:83; 168:23), ignorante de la naturaleza constitucional de este tribunal (art. 75 inc. 20) no solo resulta inadmisibles, sino derechamente *inconstitucional*, por su marcada regresividad jurídica, incompatible con el espíritu de la Carta Magna normativamente expresado en sus arts. 31 y 33; artículos de nuestra Ley Fundamental que todos, y especialmente los jueces, tenemos obligación de acatar.

Las razones expuestas en el párrafo anterior se agudizan en sus consecuencias prácticas, respecto de aquellos casos gobernados por un régimen constitucional especial de validez de los caracteres enunciados en **1.4.** (ejercicio de facultades legislativas por el Poder Ejecutivo) que, diferenciado de la prohibición del art. 1164 del CA, resulta esencial en su vigencia efectiva respecto a normas de naturaleza legal no emanadas del Congreso, en materia específicamente tributaria y que involucran directamente al esencial derecho constitucional de propiedad (art. 17).

Que ciertos magistrados pasen por alto tales cuestiones, aferrándose a normas o principios *infra* o para-constitucionales o legales, solamente constata un hecho, que nada tiene de jurídico: existen jueces que, lamentablemente, tienen vocación por ignorar o violar la Constitución, sobre la que alguna vez juraron, para servir a otros intereses, que no son los de la Nación y sus ciudadanos, degradando e invirtiendo desde sus cimientos todo el ordenamiento positivo. Resulta siempre sorprendente verificar esa constante y notoria reticencia de ciertos sectores y magistrados a no aplicar la Constitución, contrastante con una patológica obediencia a cualquier ley, reglamento o acto administrativo de inferior jaez, manifiestamente reñidos con las libertades fundamentales, a los que se les da vigencia ejecutoria *contra la Constitución*. El caso del decreto 793/18 que nos convoca es uno de esos casos, y de los más groseros.

1.5. Conforme lo expuesto *supra* en **1.1.**, respecto de la primera cuestión planteada, VOTO por:

Declarar que, en los estrictos términos para los que fue convocado y conforme el art. 151 de la ley 11.683 (al que remite el art. 1140 del Código Aduanero), este plenario carece de competencia para definir si el art. 1164 del Código Aduanero autoriza al Tribunal Fiscal a declarar la inconstitucionalidad de una ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente.

2.- En relación a la tercera cuestión, por la que se solicita al pleno defina *si corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el referido decreto, respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la 27.467,* respondo **SI**.

Por las siguientes razones:

2.1. Que corresponde declarar, en los casos en que se plantee, 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 y la autorización que confiere a este tribunal el art. 1164 del CA cuando hay precedentes de la Corte Suprema en la materia, siéndolo para este caso la sentencia dictada por el Alto Tribunal *in re* "CAMARONERA PATAGÓNICA S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTROS S/AMPARO" (Fallos: 337:388) del 15.04.2014 (en adelante "Camaronera"). Para fundamentar lo dicho me remito a la sentencia de la Sala E de fecha 29.10.21 en la causa análoga a la presente, "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), la que debe considerarse como parte integrante de este voto (puede verse en <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN-SGASADTFN-29-10-2021.pdf>).

2.2. Dicho lo anterior, quiero realizar algunas consideraciones adicionales:

a) La identidad entre los supuestos controvertidos en "Camaronera" y en el presente caso -la Resolución 11/02 y el decreto 793/18-, con la solución análoga que corresponde a ambos, provoca que una resolución plenaria por este tribunal, divergente con la de la Corte en la causa "Camaronera", aun cuando el Alto Tribunal no se hubiera expedido específicamente respecto del decreto 793/18 constituiría, en sí, *un verdadero alzamiento de este tribunal contra la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema*, claramente aplicable al decreto 793/18 entre el 04.09.18 y el 04.12.18.

Al versar el decreto 793/18 sobre materia tributaria y trascender a las partes de este juicio, la decisión que tome este plenario reviste, además, gravedad institucional.

b) Lo anterior resulta corroborado por la expresa previsión del mismo art. 1164 del CA que hace vinculante para este tribunal la jurisprudencia de la Corte en materia constitucional (ver *supra* **1.2.**). En tal sentido, frente al precedente "Camaronera" de la Corte, se impone a este tribunal la decisión de declarar la invalidez del decreto 793/18, desde el 04.09.18 al 04.12.18, salvo que hubiera fundamentos suficientes como para apartarse de la solución dada por la Corte.

Tales fundamentos de ningún modo se observan, ni aparecen, en la sentencia de la Sala "G", que rechazó la aplicación del precedente "Camaronera" a estos casos, y que incurre en la conducta expuesta *supra* en **a)** (ver considerando 88, último párrafo, del voto del Dr. Licht, en la causa "PCR", sentencia del 18.02.21, EX-2020-15395348- -APN-SGASAD#TFN PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. y, también el considerando 88, último párrafo, del voto del Dr. Licht, en la causa "PCR", sentencia de la sala F, del 22.12.21, EX-2020-24711043- -APNSGASAD#TFN). Efectivamente, tal precedente sostiene la validez constitucional del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y el 04.12.18. y expresamente postula abandonar la jurisprudencia de la Corte Suprema del caso "Camaronera", a la que censura.

c) A lo anterior debe sumarse que el art.1140 del CA establece que los plenarios de la competencia aduanera se encuentran regulados por la ley 11.683 que, para tal materia, reconoce en el art. 197 al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación ("CPCCN") su ordenamiento de aplicación supletoria.

El art. 303 del CPCCN dispone en su última frase que una sentencia plenaria solamente puede modificarse por una nueva sentencia plenaria. Vale destacar que dicha norma siempre ha sido interpretada -y es acertado- de modo *extensivo*, considerando que la jurisprudencia de la Corte Suprema que contradice una sentencia plenaria resulta motivo suficiente para llamar a un nuevo plenario, bajo el citado art. 303 del CPCC, a fin de modificar el plenario vigente y acatar la jurisprudencia del Alto Tribunal mediante un nuevo plenario, o la derogación del vigente.

Los fundamentos para tal *praxis* son sencillos: **(i)** Lo resuelto por la Corte en toda cuestión regida por la Constitución o las normas federales, debe inspirar decisivamente los pronunciamientos de los tribunales inferiores; **(ii)** Razones evidentes de previsibilidad, estabilidad y orden aconsejan la adhesión a los precedentes de la Corte Suprema; **(iii)** El carácter de la Corte como revisor definitivo respecto de los pronunciamientos de todos los tribunales federales (como lo es, con carácter eminente, el Tribunal Fiscal de la Nación) torna natural que, salvo razones fundadas, estos últimos se adapten a su jurisprudencia.

El Alto Tribunal ha resuelto en el caso de Fallos: 307:1094 -"Cerámica San Lorenzo"- que *"no obstante que la Corte*

*Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (conf. doc. de Fallos 25:364). De esta doctrina y de la de Fallos: 212:51 y 160, emana la consecuencia de que **carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal**, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en consecuencia (confr. causa 'Balbuena, César Aníbal s/ extorsión' resuelta el 17 de noviembre de 1981), especialmente en supuestos como el presente, en el cual dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante*".

Resulta claro respecto a la cuestión traída a debate: **(i)** que existe jurisprudencia de la Corte Suprema aplicable -el caso "Camaronera"-; **(ii)** que no se observa ningún nuevo fundamento en este juicio, en la cuestión del decreto 793/18, ni en las sentencias de la Sala "G" o el voto en disidencia del Dr. Licht en los pronunciamientos de la Sala F, como para apartarse del precedente "Camaronera" y; **(iii)** que la actora ha invocado expresamente dicho precedente en este caso. Ante lo anterior debo decir que me resulta *incomprensible* que se haya convocado a este plenario, implicando que este tribunal podría contradecir, mediante una sentencia de carácter obligatoria para toda su competencia aduanera, la jurisprudencia de la Corte Suprema aplicable a esta clase de controversias.

El sistema institucional en materia de plenarios funciona exactamente al revés de lo que estamos haciendo hoy en esta sala: un plenario se modifica cuando jurisprudencia posterior de la Corte Suprema lo contradice. *Jamás se convoca a un plenario para enmendarle la plana a la jurisprudencia del Alto Tribunal en casos que son gobernados por dicha jurisprudencia y que deben tramitarse en esta instancia jurisdiccional, que es la que previene. En general, tal situación de contradecir jurisprudencia aplicable de la Corte queda reservada a los votos particulares de los jueces o a la jurisprudencia particular de una determinada Sala, disidentes con la jurisprudencia federal de casación que ejerce el Alto Tribunal, especialmente en materia constitucional.*

d) Debo decir, además, que la convocatoria a este plenario, además de *incomprensible* resulta *imprudente*.

En efecto, a ninguno de los aquí presentes se nos oculta que de triunfar la tesis que propicia el voto del Sr. Presidente en las sentencias de la Sala "G" y, en disidencia, de la Sala "F", que sostiene que debe abandonarse el precedente de la Corte Suprema "Camaronera" por considerarlo erróneo, se consagrará, en su sustitución, la posición que el Sr. Presidente propone.

La tesis del doctor Licht postula que el Poder Ejecutivo puede fijar o aumentar alícuotas de derechos de exportación autónomamente (en ejercicio de facultades delegadas "impropias", dice) sin necesidad de ninguna intervención del Congreso, anterior o posterior a tal fijación o aumento, con la sola invocación del art. 755 del CA y el 99 inc. 2 de la Constitución. Contra tal realidad, el único modo de controlar la legitimidad de la actuación unilateral del Poder Ejecutivo en la cuantificación de tributos aduaneros por el contribuyente será su impugnación judicial. En *lenguaje claro* -que a tantos gusta- la expuesta es, en resumidas cuentas, la tesis del Sr. Presidente del tribunal.

En términos prácticos tal tesis implica que, por ejemplo, si mañana al Presidente de la Nación le pareciera oportuno subir los derechos de exportación del grano de soja al 62 % o instalar un sistema de alícuotas móviles (y no estoy hablando de supuestos hipotéticos, sino de verificables ejemplos históricos), lo podría hacer, sin que el Congreso tenga arte ni parte en tal decisión presidencial, *sirviendo* un plenario del Tribunal Fiscal -este plenario- de respaldo al Poder Ejecutivo para argumentar que tales actos se encuentran jurídicamente fundados, siendo comportamientos gubernativos perfectamente constitucionales. Es decir, se reinstala un debate que se desarrolló, en la opinión pública, ampliamente en el año 2008, y que la Corte zanjó, en sus directrices constitucionales fundamentales, con su sentencia en el caso "Camaronera".

Ahora bien, dije que este plenario resulta *imprudente* porque el precedente "Camaronera" de la Corte, además de que va a seguir vigente -por más plenarios en contra que pueda decidir este tribunal-, posee un contenido del que no se deducen soluciones permanentes y unívocas para la casuística en materia de derechos de exportación.

La jurisprudencia de este tribunal, previa a este plenario, es ejemplo y demostración de ello. Con el mismo fundamento del precedente "Camaronera" de la Corte Suprema se decidió en un causa ("Transportadora de Gas del Sur", expedientes 38.387-A, 38.422-A, 39.242.A, sentencias de fecha 30.10.19 de la Sala G, y expedientes 36.719-A -02.12.19-, 39.070-A -04.02.20-, 39.154-A -02.12.19-, 39.244-A -16.12.19-, 39.344-A -16.12.19- de la Sala E, todas unánimes, con los votos de quien suscribe y de los Dres. Sarquis, Segura, Musso y Juárez) la constitucionalidad y validez de las resoluciones 127/08 y 349/07 que fijaron un sistema de alícuotas móviles para los derechos de exportación de hidrocarburos. En contraste, con los mismos fundamentos del precedente "Camaronera" -usados en los referidos precedentes de "Transportadora de Gas del Sur"- se decidió unánimemente la inconstitucionalidad e invalidez del decreto 793/18 en las causas "PCR" de la Sala

E, voto de quien suscribe y de la Dra. Musso (EX-2020-25041338- -APN-SGASAD#TFN -sentencia del 21.09.21- y EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN -sentencia del 29.10.21-). Y seguramente, en base al mismo precedente “Camaronera” se decidirán, en el futuro, diferentes planteos suscitados ante este tribunal por los contribuyentes, con diferentes resultados.

Por oposición, la adopción de la tesis del Sr. Presidente del tribunal implica que tales discusiones dejarán de existir, siendo aniquiladas en su riqueza jurídica y que, como principio, en todos los casos, la fijación o aumento por el Poder Ejecutivo de alícuotas de derechos de exportación quedarán convalidadas por la sola invocación del art. 755 del CA y el art. 99 inc. 2 de la Constitución, no estando sujetos tales actos al control de validez emergente de las directrices sentadas por el caso “Camaronera” ni de las prescripciones constitucionales que, en materia de delegación legislativa, rigen desde 1994, cuya norma central es el art. 76 de la Carta Magna.

Tal escenario, por demás, afectará un eficaz desempeño de este tribunal en la solución de los casos que le corresponde resolver en su papel de verdadera primera instancia judicial, dado que no podrá ingresar en el examen de los matices que, para la casuística, derivan del precedente “Camaronera” y las normas constitucionales que aplica. Tal tarea se derivará y diferirá temporalmente -por años- “hacia arriba”, hacia la ulterior etapa de revisión judicial correspondiente a la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, con el dispendio jurisdiccional y de tiempo que ello implica y reduciendo a dos o solamente una (si la Corte Suprema no admite los eventuales recursos extraordinarios) las etapas de debate de estas relevantes cuestiones.

Claramente la convocatoria a este plenario resulta, por lo expuesto, *incomprensible e imprudente*. Su único fundamento visible parece ser que el Presidente del Tribunal, como vocal de la Sala G -que integra- y como subrogante de la Sala F durante un año, ha sentado una opinión en sus fallos que postula abandonar el precedente “Camaronera” de la Corte Suprema -pacíficamente acatado y aplicado por la mayoría de los tribunales federales argentinos- y pretende sumar apoyos en su cruzada contra tal jurisprudencia.

Posición que, se adelanta, se alza abiertamente contra uno de los aspectos centrales de la reforma constitucional de 1994, dirigida a atenuar el poder presidencial en materia tributaria, conforme la interpretación que dio la Corte Suprema a la reforma del año 1994 en el caso “Camaronera”. Tal posición del Sr. Presidente desconoce también, o la interpreta arbitrariamente, la jurisprudencia de la Corte en materia de delegación legislativa -general, como específicamente tributaria- sentada desde el caso “A.M. Delfino” (Fallos: 148:435, sentencia del 20.06.1927) hasta el caso “Camaronera” (Fallos: 337:388, sentencia del 15.04.2014), pretendiendo presentar a este último como una ruptura en esa jurisprudencia, cuando es expresión genuina de su coherente continuidad desde 1927.

Como se señala en el considerando XI de la causa “PCR” de la sala E (ver en <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf>) existe una fundamental armonía en esta materia de la delegación legislativa -especialmente la aduanera- entre la jurisprudencia de la Corte Suprema previa a la reforma constitucional de 1994 y su jurisprudencia posterior, que recogió la innovaciones de dicha reforma fundamental, tal como era la obligación del Alto Tribunal y resulta la obligación de todos los jueces, que juramos defender la aplicación de la Constitución -nos guste o no su contenido-, no su tergiversación.

Vale señalar que el referido considerando XI de la causa “PCR” de la Sala E (<https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-AP N-SGASADTFN-29-10-2021.pdf>) sobre la fundamental continuidad de la jurisprudencia de la Corte en materia de delegación legislativa en materia aduanera, resume el considerando XIX de nuestro voto en las sentencias de los casos “Transportadora de Gas del Sur” antes referidas, en las que se examina la jurisprudencia de la Corte argentina *vis a vis* con la de la Suprema Corte de los Estados Unidos (expedientes 38.387-A, 38.422-A, 39.242.A, sentencias de fecha 30.10.19 de la Sala G, y expedientes 36.719-A -02.12.19-, 39.070-A -04.02.20-, 39.154-A -02.12.19-, 39.244-A -16.12.19-, 39.344-A -16.12.19- de la Sala E, todas unánimes, con los votos de quien suscribe y de los Dres. Sarquis, Segura, Musso y Juárez).

e) La cuestión sobre la validez constitucional del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y el 04.12.18 fijándose para ese período nuevas o más altas alícuotas de derechos de exportación, resulta completamente análoga, en todos sus términos jurídicos, a la decidida por la Corte Suprema *in re* "CAMARONERA PATAGÓNICA S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTROS S/AMPARO" (Fallos: 337:388) del 15.04.2014.

En esa causa la Corte con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 segundo párrafo de la Constitución, declaró la nulidad absoluta e insanable, entre el 05.03.02 y el 24.08.02, de la Resolución (MEI) 11/02 que había fijado nuevas alícuotas de derechos de exportación. El fundamento para tal decisión fue que no había normas legales que, conforme las referidas normas constitucionales, hubieran delegado en el Poder Ejecutivo la facultad -de naturaleza legal- de fijar alícuotas de

derechos de exportación, siendo la apelación genérica a la ley 25.561 y al art. 755 del CA, que realizaba la Resolución 11/02 en sus considerandos, insuficiente para cumplir con las exigencias emergentes del art. 76 de la Constitución.

Del mismo modo, el decreto 793/18, con fundamento en las mismas normas constitucionales invocadas por la Corte en “Camaronera”, resulta un acto nulo de nulidad absoluta e insanable, entre el 04.09.18 y el 04.12.18, en cuanto fija nuevas y más altas alícuotas de derechos de exportación. El fundamento para ello es que, previo a dicho decreto, no había normas legales que, conforme el art. 76 de la Constitución, hubieran delegado en el Poder Ejecutivo la facultad -de naturaleza legal- de fijar alícuotas de derechos de exportación, siendo los instrumentos legales invocados formalmente en los considerandos del decreto 793/18 -las leyes 27.428 (Régimen de Responsabilidad Fiscal), 27.429 (ley aprobatoria del Consenso Fiscal), 27.340 (reforma tributaria) y 27.341 (de presupuesto para el año 2018), así como los arts. 755 del Código Aduanero y 99 incs. 1 y 2 de la Constitución Nacional- insuficientes para cumplir con las exigencias constitucionales antedichas. En efecto, un examen detallado de las leyes referidas lleva a descartarlas como normas delegantes válidas en los términos del art. 76 de la Constitución, aunque *prima facie*, en los considerandos del decreto se invoque que lo son. Tampoco lo son los arts. 755 del CA, ni el art. 99 inc. 2 de la Constitución.

La analogía identitaria entre ambos casos y especies normativas, en cuanto al severo vicio constitucional que los afecta, impone, respecto al decreto 793/18 entre el 04.09.18 y el 04.12.18, la misma solución adoptada por la Corte Suprema respecto de la Resolución (MEI) 11/02.

Vale señalar que tan notorio era, para el propio Poder Ejecutivo, el vicio que padecía el decreto 793/18, insanable entre el 04.09.18 y el 04.12.18, que recurrió a la ley 27.467 (BO: el 04.12.18) de presupuesto para el ejercicio 2019, en su art. 82 (proyecto de ley que tiene origen en el Poder Ejecutivo), para intentar sanearlo retroactivamente, conociendo cabalmente que, conforme la jurisprudencia de la Corte en el caso “Camaronera”, tal saneamiento resulta constitucionalmente imposible hacia el pasado. Así lo definió **unánimemente** la Corte Suprema en el caso “Camaronera” (considerando 11 dos últimos párrafos del voto de la mayoría; considerando 32 dos últimos párrafos del voto del Dr. Zaffaroni y considerando 20 primer párrafo del voto en disidencia de los Dres. Petracchi y Argibay) donde el saneamiento pretendido por el art. 3 de la ley 25.645 (BO: 09.09.02) respecto de la Resolución (MEI) 11/02 solo podría tener efectos prospectivos (considerando 11 dos últimos párrafos del voto de la mayoría; considerando 32 dos últimos párrafo del voto del Dr. Zaffaroni). En este caso, si el decreto 793/18 fuera válido desde el momento de su dictado, de ningún modo hubiera sido necesaria su ratificación por una ley posterior como la 27.467.

f) Lo señalado en el acápite anterior, en este caso concreto, no se ve alterado por la sanción de la ley 26.122 (BO: 28.07.06) y sus normas de vigencia anticipada (arts. 17 y 24) de las normas delegadas dictadas por el Poder Ejecutivo (también “PEN”) con base en una norma delegante del Congreso.

Ello atento a que: **I)** la existencia de una delegación previa, por ley del Congreso, que cumpla con las condiciones exigidas por el art. 76 de la Constitución resulta una condición inexcusable para el dictado por el Poder Ejecutivo de un decreto delegado que goce de la vigencia anticipada prevista por los arts. 17 y 24 de la ley 26.122. No resulta jurídicamente posible postular la vigencia provisoria de un decreto “delegado” dictado por el PEN cuando no hubo delegación legal previa alguna en el PEN que habilitara el dictado de tal decreto; **2)** Asimismo, aunque existiera tal ley previa delegante -ni eso se cumple respecto del decreto 793/18- tal ley delegante debería cumplir con las exigencias de la Constitución para que el PEN, válidamente, pudiera *legislar* con base en esa ley delegante. Tales requisitos son: **(i)** que la ley delegante contenga un plazo para que el PEN ejerza las facultades y; **(ii)** que la ley contenga bases de delegación (política legislativa).

La inexistencia de ley delegante alguna -el supuesto **I)** ilustrado en el párrafo anterior- es el de la Resolución (MEI) 11/02 (la del caso “Camaronera”) y es también el supuesto del decreto 793/18 planteado en este plenario. Resulta imposible encontrar rastro alguno de una delegación en el Poder Ejecutivo de facultades para fijar alícuotas de derechos de exportación en las leyes y normas mencionadas en los considerandos del decreto 793/18 (leyes 27.428, 27.429, 27.340, y 27.341, arts. 755 del Código Aduanero y 99 incs. 1 y 2 de la Constitución); tampoco era posible encontrarla, como lo señaló unánimemente y sin hesitación la Corte Suprema en “Camaronera”, en la ley 25.561 y el art. 755 del CA, mencionados en los considerandos de la Resolución (MEI) 11/02 (ver 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). El decreto 793/18, entre el 04.09.18 y el 04.12.18, no resulta más que una norma dictada autónomamente por el Poder Ejecutivo, estableciendo cargas impositivas nuevas o más altas respecto de los contribuyentes exportadores, que inciden tributariamente en muchísimos casos (por la retro-traslación comercial del tributo) sobre los sujetos anteriores en la

cadena de valor, sin intervención alguna del Congreso. Todo ello constituye una flagrante violación de la Constitución, por apartarse del principio de legalidad en materia tributaria en uno de sus elementos esenciales, la alícuota (considerandos 9º último párrafo y 10º último párrafo, y los considerandos 8º, 9º, 10º, 12º, 13º y 16 del voto en disidencia de los doctores Carmen M. Argibay y Enrique S. Petracchi), arrasando, en sus consecuencias concretas en casos como el presente, con el derecho constitucional de propiedad (art. 17) de quien se ve incidido por el tributo.

g) La identidad entre el caso que nos convoca y el que llevó a la solución de la Corte Suprema en “Camaronera” es tal que, con fundamento en dicha jurisprudencia, han declarado la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 (entre el 04.09.18 y el 04.12.18) varias cámaras federales, en precedentes que no han sido revocados por la Corte Suprema y que se encuentran firmes.

Vale señalar, además que, con fecha 03.06.21, la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 Nº 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 que 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.410912018) y la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (B.O. 4112/2018)"*. La sentencia de la Cámara Federal de Rosario que la Corte Suprema dejó firme, 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. el Poder Ejecutivo Nacional si 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. el A.F.I.P. si Amparo Ley 16.986" y la Cámara Federal de Mendoza, expediente Nº FMZ 59123/2018/CA1, caratulado "MINAS ARGENTINAS S.A. el PODER EJECUTIVO NACIONAL SI AMPARO LEY 16.986"*. Si bien el rechazo de un recurso extraordinario por la Corte Suprema invocando el art. 280 del Código Procesal no implica un pronunciamiento del Alto Tribunal sobre el fondo de la cuestión, resulta indudable que la decisión de la Corte de no revisar los casos en los que, las cámaras federales, aplicando el precedente “Camaronera”, invalidaron el decreto 793/18 entre el 04.09.18 y el 04.12.18, implica una conducta del Alto Tribunal que implica dejar firmes decisiones de manifiesta gravedad institucional, en el sentido de su jurisprudencia previa en el caso “Camaronera”. En efecto, las sentencias firmes referidas, del fuero federal, han pasado en autoridad de cosa juzgada material en relación a la invalidez constitucional del decreto 793/18.

h) Resulta también menester señalar, ante la afirmación de que el caso “Camaronera” sería un precedente aislado de la Corte, en tensión con su jurisprudencia anterior y dictado por una composición del Alto Tribunal que ha variado, que tal aserción resulta errónea, por ignorar supinamente la jurisprudencia del Alto Tribunal que ya había aplicado, en materia tributaria, el estándar tributario usado en el caso “Camaronera”.

Tal estándar establece que el ejercicio unilateral y autónomo por el Poder Ejecutivo (sin delegación del Congreso o mediante un decreto de necesidad y urgencia -“DNU”-) de facultades legislativas respecto de un tributo o sus elementos esenciales es, siempre, un accionar nulo de nulidad absoluta e insanable (art. 99 inc. 3, segundo párrafo, de la Constitución), pudiendo adquirir vigencia y validez solamente mediante una ley del Congreso que lo ratifique, y ello desde la entrada en vigencia de la ley y prospectivamente, nunca retroactivamente.

Como señalamos en nuestro voto, al que remitimos, en la causa “PCR” (ver supra **2.1.**) el estándar aplicado por la Corte en “Camaronera” es el mismo que aplicó, con composición distinta a la del caso “Camaronera”, en precedentes tributarios previos. Son dos esos precedentes: **(i)** "ZOFRACOR 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 periodo 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:10.01.00) para el año 2000; **(ii)** "KUPCHIK, LUISA SPAN DE Y KUPCHIK, ALBERTO MARIO C/ B.C.R.A. Y ESTADO NACIONAL (M.E.) SNARIOS" (Fallos: 321 :366) en el que se determinó la nulidad constitucional del DNU 580/89 (BO: 22.08.89) por el período de casi cuatro meses transcurridos entre agosto de 1989 y diciembre de ese año, en el que el DNU fue *específicamente* ratificado por la ley 23.757 (BO: 18.12.1989). En "CAMARONERA PATAGÓNICA S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTROS S/AMPARO" (Fallos: 337:388) se determinó la nulidad constitucional de la Resolución (MEI) 11/2002 (BO: 05.03.02) por el período de poco más de seis

meses transcurridos 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). Cabe señalar que el caso “Kupchik” es anterior a 1994, y que fue una de las fuentes jurisprudenciales que la convención constituyente tuvo en mira para la sanción del nuevo art. 76 de la Constitución.

El caso del decreto 793/18 es análogo a “Camaronera” pudiendo señalarse que, al haber sido ratificado el mentado decreto, de modo nominal y específico, por el art. 82 de la ley 27.467 (BO: el 04.12.18) -de presupuesto para el ejercicio 2019- hubiera obtenido un pronunciamiento unánime de la Corte Suprema en su composición del año 2014, dado que la disidencia de los doctores Petracchi y Argibay se basó en que el art. 3 de la ley 25.645 no podía sanear a la Resolución (MEI) 11/02, retroactivamente ni tampoco hacia el futuro, por no tratarse de una ratificación que señalara a dicha resolución de modo nominal y específico. Es decir, la disidencia de Petracchi y Argibay se basó en el carácter más laxo asumido por la mayoría de la Corte Suprema en “Camaronera” respecto al estándar del Alto Tribunal, en sus composiciones anteriores, en los casos “KUPCHIK” y “ZOFRACOR”. El decreto 793/18 con su ratificación nominal por el art. 82 de la ley 27.467 se encuentra más claramente en línea con tales precedentes, siendo jurídicamente indudable su nulidad absoluta e insanable entre el 04.09.18 y el 04.12.18. y su validez desde esta última fecha, conclusión a la que hubieran adherido los ministros Petracchi y Argibay.

i) La reforma constitucional del año 1994 hizo desaparecer, con la sanción del art. 76 de la Constitución, la distinción entre delegación “propia” e “impropia” en el Poder Ejecutivo, meramente académica y suscitada a partir de una intelección de la jurisprudencia de la Corte Suprema existente hasta entonces en torno al actual art. 99 inc. 2 de la Constitución, que se consideraba contenía a ambos supuestos de la distinción.

Tal distinción doctrinal se hacía cargo de una preocupante realidad constitucional, como era la asunción por el PEN -a veces amparada por una ley delegante dictada por el Congreso, otras veces no- de facultades legislativas propias y exclusivas del Poder Legislativo.

Con la reforma constitucional del año 1994 y la sanción del art. 76 de la Constitución, tal distinción carece ya de cualquier asidero constitucional y debe ser suprimida de cualquier acto jurisdiccional que comprenda, adecuadamente, dicha reforma del año 1994. Efectivamente, la expresión distintiva delegación “propia” e “impropia” debe ser depositada, para siempre, en el “arcón de los recuerdos”.

Actualmente existen en la Constitución, dos supuestos de actividad del Poder Ejecutivo complementaria de la actividad legislativa del Congreso, cada uno con su confín normativo propio y exclusivo, netamente diferenciado del otro. Por un lado, la actividad reglamentaria clásica del PEN respecto a las leyes, contenida en el art. 99 inc. 2 de la Constitución. Por otro lado, la actividad legislativa del PEN cuando el Congreso le delega esa función material (la antigua delegación “impropia”) gobernada por los arts. 76, 100 inc. 12 y la cláusula transitoria octava de la Constitución.

Entre los artículos 99 inc. 2 y sus concordantes, y el art. 76 existe una tajante división constitucional, objetivo de la reforma de 1994, muy clara frente a lo que ocurría previo a ella. Tal división tajante cristaliza hasta en la ubicación textual de cada una de dichas normas, el art. 99 inc. 2 entre las que regulan el accionar propio del Poder Ejecutivo, mientras que el art. 76 se encuentra entre las que regulan la actividad del Congreso.

Seguir usando la distinción conceptual y académica -no normativa- entre delegación “propia” e “impropia” luego de la reforma constitucional del año 1994 significa, lisa y llanamente, ignorar la reforma constitucional que, justamente, tuvo como uno de sus objetivos ordenar constitucionalmente esta materia, diferenciando normativamente lo que antes aparecía mezclado, incluso con algún reconocimiento jurisprudencial (“THE AMERICAN RUBBER CO. S.R.L S/INFRACCIÓN DECRETO-LEY 19.982”, Fallos: 298:609, sentencia del 01.09.77, considerando cuarto). La convención de 1994 lo hizo, de modo quirúrgicamente preciso, despejando esa promiscuidad normativa y conceptual (feliz solamente para aquellos que gustan de conceder poderes omnímodos al estado sobre el patrimonio de los ciudadanos), propia del concepto de delegación “propia” e “impropia”, que se atribuían igualmente al antiguo artículo 86 inc. 2 de la Constitución -hoy el 99 inc. 2-.

Es por tal razón que en mis votos en estas causas -uno de los cuales suscitó la convocatoria a este plenario- aquella desgraciada distinción entre delegación “propia” e “impropia” no aparece jamás. El mantenimiento de su uso solamente indica que no se ha comprendido, en sus simples términos normativos, la reforma constitucional operada en 1994, que quiso borrar tal engendro de cuño administrativista de la interpretación material de la Constitución. Los motivos que animaron la reforma constitucional eran claros, justamente desterrar la oscuridad y peligrosidad de aquella distinción entre “propia” e “impropia” respecto de la actividad legislativa sustancial que, como principio, jamás puede ser asumida por el Poder Ejecutivo sin venia del Congreso.

Así, pensar que el art. 99 inc. 2 de la Constitución puede hoy usarse como fundamento para que el PEN legisle aspectos esenciales de la obligación tributaria, materialmente legislativos, resulta, sencillamente, una violación constitucional gravísima y, realmente, sorprende, siquiera, que ello se pueda afirmar. La simple invocación y lectura de ese artículo de la Constitución en una norma del PEN que ejerce actividad tributaria materialmente legislativa (como sucede con el decreto 793/18), sin referencia al art. 76 de la Constitución y la norma delegante en que se fundaría el ejercicio de tal actividad legislativa por el PEN (cumpliendo las previsiones del art. 76 de la Constitución) conlleva inmediatamente la nulidad absoluta e insanable de dicha norma del PEN, por aplicación del art. 99 inc. 3 segundo párrafo -que sigue al referido inciso 2 y donde censura la actividad legislativa sustancial del Poder Ejecutivo, que no podría estar aprobando latamente el mismo art. 99, apenas, en el anterior inciso 2-.

Cuando una reglamentación del Poder Ejecutivo refiere al art. 99 inc. 2 de la Constitución estamos en un terreno donde, constitucionalmente, no hay, ni puede haber nunca, actividad legislativa alguna sino, simplemente, reglamentación de aspectos administrativos complementarios, o de ejecución -no esenciales- de las leyes que dicta el Congreso. Por eso los considerandos del decreto 793/18 intentaron disimular el grave vicio constitucional que padecía con la mención a una serie de leyes supuestamente delegantes (las 27.428, 27.429, 27.340, y 27.341) en los términos del art. 76 de la Constitución, pues era claro que ese notorio vicio de competencia no era disimulable -desde “Camaronera”- con la sola mención del art. 755 del CA y del art. 99 incs. 1 y 2 de la Constitución.

El Presidente, con base en esta última norma constitucional, de ningún modo puede regular aspectos esenciales de la obligación tributaria, por la sencilla razón de que el art. 99 inc. 2 no habilita, desde 1994, tal función, exclusiva del Poder Legislativo. Seguir hablando, y *mezclando*, delegación legislativa del Congreso (al Poder Ejecutivo) con el art. 99 inc. 2 de la Constitución es no comprender mínimamente una de las reformas troncales acaecidas en 1994 sobre nuestro ordenamiento institucional, confundiendo normas constitucionales inconfundibles entre sí, por su contenido y alcance, y tergiversando la intención del convencional constituyente al dictarlas.

Es exclusivamente en el art. 76 de la Constitución, y ajustándose a lo establecido por dicha norma, donde reside, desde 1994, la única habilitación constitucional al Presidente para el ejercicio de facultades legislativas, propias y exclusivas del Congreso y, solamente, cuando se las deleguen, cumpliendo las previsiones de dicho art. 76. Y siendo tan simple y elemental que el elemento “alícuota” de la obligación tributaria (aduanera o de cualquier especie) es materia propia de la ley (conf. “Camaronera”, Corte Suprema, considerandos 9º último párrafo y 10º último párrafo, y los considerandos 8º, 9º, 10º, 12º, 13º y 16 del voto en disidencia de los doctores Carmen M. Argibay y Enrique S. Petracchi), resulta de natural sujeción a dicha norma constitucional -el art. 76- cualquier eventual delegación del Congreso en el PEN de alguna materia tributaria, propiamente legal, la que deberá ajustarse a sus previsiones.

Seguir hablando pues, especialmente en materia tributaria, de delegación “propia” e “impropia”, trayendo a colación el art. 99 inc. 2 de la Constitución en el tema que nos convoca es expresándonos, nuevamente, en *lenguaje claro*, confundir peras con manzanas; es querer introducir, en una especie de contrabando jurídico histórico, categorías administrativas no solamente perimidas, sino que la reforma constitucional del año 1994 tuvo como objetivo específico repudiar y desterrar para siempre de la realidad constitucional argentina y de su lenguaje.

Repetimos, cualquier pronunciamiento jurisdiccional que use tal distinción peca, sencillamente, de ignorancia de la reforma constitucional del año 1994, donde la actividad ejecutiva reglamentaria de las leyes corresponde al art. 99 inc. 2 de la Constitución, mientras que la actividad legislativa por delegación aparece en el art. 76 y concordantes, sin confusión alguna posible entre ambas normas, como la que existía previamente.

Era en el tiempo previo a 1994 en que la delegación “propia” e “impropia” se asignaban promiscuamente al art. 99 inc. 2, siendo tarea esencialmente de la jurisprudencia -y la doctrina que comentaba esa jurisprudencia- distinguir cuando se estaba en presencia de una u otra y sus alcances. Hoy sigue y seguirá habiendo jurisprudencia sobre reglamentación de las leyes y delegación legislativa en el PEN (y sobre los excesos en que, respecto a ambas, puede incurrir el PEN). Lo que resulta inadmisibles es que se pretenda seguir mezclando ambas cuestiones, cristalizando una interpretación absolutamente *regresiva* de la Constitución y la reforma del año 1994, confundiendo toscamente la materia de la delegación legislativa -propia del art. 76 de la Constitución- con las facultades reglamentarias del PEN del art. 99 inc. 2 de la Carta Magna.

La distinción entre delegación “propia” e “impropia”, resucita inconstitucionalmente una distinción propia de la infernal manualística administrativa, siempre lista para darle la razón al estado en su casuística de conceptos jurídicos difusos, indeterminados, para-constitucionales y para-legales, con el fin de abrogar en la práctica los derechos constitucionales de los ciudadanos, en la mayoría de los casos violándolos. Tal promiscuidad conceptual, además de ignorar la reforma constitucional, no significa otra cosa que la derogación jurisprudencial de uno de los motivos fundamentales de dicha

reforma, que fue distinguir lo que antes estaba, de modo efectivamente peligroso para los derechos esenciales de los ciudadanos, mezclado.

j) En términos constitucionales, entre los arts. 76 y el art. 99 inc. 2 lo que media es, justamente, un abismo.

Se trata del abismo constitucional que representa el principio fundamental de separación de poderes. Un acto del Poder Ejecutivo fijando las alícuotas de derechos de exportación con fundamento en el art. 99 inc. 2 de la Constitución resulta, en principio, un acto inconstitucional, pues el Poder Ejecutivo no puede dictar, bajo ningún concepto, actos de naturaleza tributaria esencial, propios de la ley formal.

El único modo en que dicho acto no sea considerado inconstitucional es que su legitimidad se encuentre atada, en sus fundamentos materiales, al art. 76 de la Constitución, la norma que se encuentra ubicada al otro lado del referido abismo que separa, en materia tributaria, al Poder Ejecutivo del Poder Legislativo.

El puente que une ambos lados del abismo constitucional solamente será sólido y podrá cruzarse por el Poder Ejecutivo, sin que se derrumbe el edificio, si se encuentra construido, conforme el referido art. 76, con los materiales de una *ley delegante* dictada por el Congreso, que confiera al Poder Ejecutivo su potestad tributaria para fijar alícuotas, mediante una política legislativa clara, con plazo para su ejercicio.

Sin un puente construido con tales materiales, la norma tributaria dictada por el Poder Ejecutivo no será, constitucionalmente, siquiera una norma delegada -de las que trata la ley 26.122-, ni mucho menos podrá considerársela un acto reglamentario válido en los términos del art. 99 inc. 2 de la Constitución. Será nada más que un acto dictatorial del Poder Ejecutivo, por el que usurpa una potestad tributaria exclusiva del Congreso, mereciendo la calificación de nulo de nulidad absoluta e insanable que la Constitución establece, desde 1994, en su art. 99 inc. 3 segundo párrafo. Sin ley delegante de la potestad tributaria -art. 76 de la CN- resulta jurídicamente imposible la existencia de una norma delegada tributaria dictada por el PEN.

k) En definitiva: **(i)** desde 1994 resultan inexistentes en nuestro texto constitucional los reglamentos ejecutivos en los que se ejercite una delegación impropia de facultades legislativas, por la sencilla razón de que los únicos reglamentos que pueden ejercerlas son los reglamentos delegados, que es también la única terminología constitucional apta para designar a tales reglamentos; **(ii)** el art. 755 del Código Aduanero es una norma delegante previa a la reforma de 1994, que no cumple con los requisitos del art. 76 de la Constitución para delegar suficiente y válidamente facultades propiamente legislativas, dado su carácter genérico (conf. “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), siendo necesaria una ley delegante específica complementaria, con plazo de ejercicio para que, con base en dicho art. 755 pueda el PEN dictar normas tributarias delegadas válidas; **(iii)** no existe ninguna norma constitucional que autorice una delegación legislativa tributaria aduanera, diferenciada de la impositiva, o de la que pueda deducirse para la materia aduanera tributaria un tratamiento distinto. Es más, la Constitución no incurre en la distinción, que es una distorsión, de diferenciar un fenómeno tributario aduanero de uno impositivo. Ambos son, materialmente, impuestos, sometidos al principio constitucional de legalidad y, para que el PEN pueda dictar normas aduaneras tributarias de naturaleza legal, el único modo en que puede hacerlo es mediante una ley delegante que le confiera tal potestad, ley que deberá cumplir las exigencias que emanan del art. 76 de la Constitución, idénticamente a lo que sucedería con el dictado de una norma delegada impositiva; **(iv)** De ningún modo puede afirmarse, por ser un contrasentido manifiesto respecto a nuestro sistema constitucional, que el ejercicio autónomo por el PEN de facultades impositivas esenciales (fijación o aumento de alícuotas de derechos de exportación), sin ley delegante como la referida *supra* en (iii), “*optimiza el sentido y alcance del principio de legalidad fiscal*”; todo lo contrario, tal ejercicio autónomo sencillamente arrasa con el principio de legalidad fiscal, destruyéndolo por completo, dejando la fortuna privada a merced de la displicencia discrecional del Presidente o los funcionarios administrativos, haciendo trizas el principio fundamental de que no hay tributo sin representación, expulsando al Congreso de una función exclusiva que le es usurpada por el PEN; **(v)** resulta una verdadera aberración constitucional afirmar que, luego de la reforma constitucional de 1994, existen facultades constitucionales en el PEN, *de iure proprio*, para ejercer facultades legislativas tributarias sustantivas. No solo no existen -ni existieron nunca en la Constitución, antes y después de 1994, sin ley delegante que las autorizara- sino que, que tales facultades se ejerzan no deriva de ningún “imperativo constitucional” sino que constituye una auténtica y verdadera violación al sistema constitucional, en lo que respeta a la vigencia del principio de legalidad, más allá, incluso de la materia tributaria, en la que resulta fundamental; **(vi)** normas de tal carácter, por principio, son conforme la Constitución -conf. su art. 99 inc. 3 segundo párrafo- nulas de nulidad absoluta e insanable y, si bien el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos

pueden hacer que sean acatadas por los administrados (más en materia de alcúotas aduaneras que son fijadas por la Aduana en la determinación aduanera, normalmente sin intervención del contribuyente) lo cierto es que son *normas que nacen constitucionalmente muertas, por carecer de ley delegante que ampare su alumbramiento en manos de la administración*; ello las priva de cualquier legitimidad constitucional. Tarde o temprano, el estado deberá hacerse cargo de los daños producidos por su accionar sobre los contribuyentes, con base en dichas normas ilegítimas, por la que un funcionario administrativo -constitucionalmente incompetente- avanzó sobre los patrimonios privados, con una mayor cuantificación de un tributo, actividad que, de ningún modo, podía realizar sin venia legal, constitucionalmente calificada, del Congreso.

I) Debe señalarse que las “clasificaciones” que la doctrina hace sobre las realidades jurídicas normativas a las que accede en la jurisprudencia -en este caso los arts. 76 y 99 inc. 2 de la Constitución- sí pueden calificarse como de verdaderas o falsas (mejor, acertadas o erróneas), tanto como de inútiles o útiles. Y si, basados en tales calificaciones, llegamos a la conclusión de que una clasificación resulta errónea, es claro que dicha clasificación pasa a ser, inmediatamente, inútil. En materia jurídica, aquello que es erróneo siempre resulta inútil. Distinto es el caso de una clasificación acertada pero que, más allá de eso -de su función didáctica- sí puede juzgarse como útil o inútil, incluso porque la utilidad de una clasificación jurídica acertada puede llegar a ocurrir con el paso del tiempo, o para un caso concreto que resulta particularmente iluminado por ella.

Ahora bien, hoy, después de la reforma constitucional de 1994, la clasificación de las facultades delegadas del PEN en “propias” e “impropias” resulta, en primer lugar, errónea, por superada por la reforma constitucional. Resulta explicable entonces por qué, en primer lugar, se pretende cerrar los ojos a esta realidad, negando que pueda predicarse sobre ella verdad o falsedad, y reduciendo todo a un burdo pragmatismo de utilidad o inutilidad (ver “PCR”, Sala G, sentencia del 18.02.21, voto del Dr. Licht, considerando 25, ver <https://jurisprudenciatfn.meccon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-APN-SGASADTFN-18-02-2021.pdf>). Y si la clasificación es jurídicamente errónea, porque ya no se adapta a una realidad constitucional que cambió radicalmente, nada puede tener de útil.

Peor aún, seguir usando la distinción entre delegación “propia” e “impropias” puede llevar tanto a la confusión jurídica, como a profundizar el error que tal clasificación padece, por su notoria inadecuación a la realidad jurídica constitucional que pretende clasificar.

Sí, concedemos, que una clasificación errónea puede querer seguir usándose con fines jurídicos espurios, como ser justificar lo constitucionalmente injustificable desde 1994 (e.g.: existencia de decretos reglamentarios del art. 99 inc. 2 a los que se pretende asignarles facultades legislativas tributarias materiales) y para ello seguramente será muy útil, obviamente, renunciar a todo examen sobre su verdad o acierto.

En el sentido expuesto, la verdad de la auténtica clasificación hoy vigente en materia constitucional, ya expuesta, es que corresponde al art. 76 de la Constitución, y solamente a dicha norma (excluyendo totalmente al art. 99 inc. 2), lo concerniente a la delegación de facultades materialmente tributarias del Congreso en el PEN, y que tal provisión se aplica a todas las especies tributarias porque, en la categoría -sí constitucional- de tributo no hay distinciones, ni fronteras, entre los derechos de exportación y cualquier otro impuesto no aduanero.

Es más, debería repasarse con un poco más de atención -siendo que estamos hablando entre vocales del Tribunal Fiscal- lo establecido por la ley del impuesto al valor agregado (“IVA”) en sus artículos 28 primer y tercer párrafo, y en su segundo artículo agregado a continuación del art. 54, por los cuales existe desde hace décadas, de modo constitucionalmente compatible con la jurisprudencia de la Corte sobre delegación legislativa previa a la reforma del año 1994 (siendo un antecedente de lo sentenciado por la Corte en “Cameronera”), una delegación del Congreso en el PEN, para que este último modifique la alcúota general del IVA, reduciéndola y aumentándola con topes mínimos y máximos (el 21 %), sin perjuicio de las alcúotas especiales fijas. Es lo que también puede hacerse -y se ha hecho, efectivamente en la reciente ley de emergencia 27.541 (BO: 23.12.19) en su Título V arts. 52 a 54- con los derechos de exportación. Frente a ello, lo afirmado en el considerando 26 del precedente “PCR”, Sala G, sentencia del 18.02.21 respecto, justamente en relación al IVA y sus alcúotas, y lo que sería “inadmisibles” en tal materia, resulta, contrastantemente con ello, la realidad normativa viva y vigente para tal tributo desde hace muchos años, en lo que hace a su alcúota general, donde el PEN puede reducirla y aumentarla con topes mínimos y máximos, sin perjuicio de su pendiente adecuación al art. 76 de la Constitución en cuanto al plazo. El único “manifiesto yerro” está contenido, pues, en ese considerando 26 de la sentencia de la Sala “G”, “PCR”, del 18.02.21 (EX-2020-15395348- -APN-SGASAD#TFN) y en ningún otro lado (puede verse en <https://jurisprudenciatfn.meccon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-APN-SGASADTFN-18-02->

2021.pdf).

II) Quiero señalar el carácter erróneo de lo afirmado en el siguiente considerando 27 del mentado precedente (“PCR”, Sala G, Sentencia del 18.02.21, voto del Dr. Licht) en relación al voto de quien suscribe en el precedente “Transportadora de Gas del Sur” (Expte. N° 38.422-A, sentencia del 30.10.19) de la misma Sala G, en el que actué como vocal subrogante.

Se afirma allí que, en ese precedente, el voto que elaboré consideró “plausible la delegación de los elementos sustantivos de la obligación tributaria”. Evidentemente hay una dificultad tanto para leer como para entender el fenómeno constitucional de la delegación legislativa, tal como lo regula la reforma constitucional desde 1994.

En el precedente indicado se consideró plausible la delegación al PEN, *respetando los límites que establece art. 76 de la Constitución -ley delegante previa de emergencia, política legislativa y plazo su ejercicio-* la fijación de alcúotas y no, como se lee formalmente en la frase transcrita, una delegación discrecional de tal facultad del Congreso al PEN. Debería repasarse, antes de escribir, el extenso considerando XXII de dicho precedente (páginas 85-93) en el que se describe, en detalle, la actividad legislativa coordinada entre el Congreso y el Poder Ejecutivo, durante precisos 15 años -exactamente entre el 07.01.02 y el 07.01.17-, con iniciativa legal delegante del Congreso el 07.01.02, para fijar las alcúotas de los derechos de exportación sobre hidrocarburos (ver <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/03/38422-A-30-10-19.pdf>). Tanto es ello así que, la propia Corte Suprema, en el precedente “Camaronera” y al referir a la ley 25.561 como norma delegante, separó netamente a tal derecho de exportación sobre hidrocarburos de su decisión del año 2014, referida al resto de las alcúotas y posiciones arancelarias que fueron declaradas nulas en el período de seis meses transcurridos entre marzo y agosto del año 2002.

En el presente caso, del decreto 793/18 -como en el caso “Camaronera”- no existe actividad coordinada alguna entre el Congreso y el Poder Ejecutivo, sino hasta el 04.12.18 en que el Congreso ratificó mediante la ley 27.467, las alcúotas que el Poder Ejecutivo había fijado autónomamente el 04.09.18 mediante el referido decreto, siendo inexistente una ley delegante previa a tal decreto, en los términos del art. 76 de la Constitución.

m) En concordancia con lo expuesto, resulta también erróneo el entero contenido del considerando 28 del precedente “PCR”, Sala G, sentencia del 18.02.21 (ver <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-APN-SGASADTFN-18-02-2021.pdf>). No solo jurídicamente, sino porque se aparta de la realidad de la reforma constitucional del año 1994, como de la jurisprudencia de la Corte Suprema de los últimos 28 años.

A saber: **1)** tanto antes como después de la reforma constitucional del año 1994 la legislación delegante y los reglamentos delegados fueron considerados medios idóneos, en la praxis del Congreso, del Poder Ejecutivo y por la jurisprudencia de la Corte, para regular determinados aspectos sustanciales de las obligaciones tributarias, incluyendo las aduaneras, siempre que se cumplieran ciertos requisitos o estándares, más exigentes desde 1994. Afirmar lo contrario es ignorar la historia y la realidad; **2)** Afirmar que porque no estaba habilitada la reforma del art. 17 de la Constitución (cabe recordar que la Convención tenía prohibida la reforma de toda la parte dogmática de la Constitución) no podía introducirse ninguna reforma al principio de legalidad tributario, solamente indica dos cosas: **(i)** que se ignora el plexo de normas constitucionales que contienen e implican al principio de legalidad tributaria (arts. 4, 17, 20, 52, 75 incs. 1 y 2), algunas de las cuales no se encuentran en la parte dogmática y sí estaban habilitadas para su reforma en 1994, siendo efectivamente reformadas en 1994 -los dos primeros incisos del actual art 75, agregándose un inciso 3-, como que, **(ii)** efectivamente fueron introducidas por la Convención del ‘94 normas atinentes al principio de legalidad tributaria (e.g. el nuevo art. 39 en su tercer párrafo), especialmente para reforzarlo frente a realidades de la constitución material previa que podían afectarlo dañinamente, y que la Convención quiso castigar severamente (prohibición expresa de que los DNU versen sobre tributos, conducta a la que se aplica la sanción del art. 99 inc. 3 tercer párrafo, la misma que corresponde a los actos del PEN -que no son DNU- en los que se legislen aspectos sustanciales de los tributos, sin previa venia legislativa). En el caso que nos ocupa, el constituyente quiso encauzar, para contener y castigar -si fuera el caso- la realidad constitucional previa, trazándole límites claros en el mismo texto constitucional (esto es, la regulación de la delegación legislativa en materia tributaria, en el art. 76 de la Constitución, como la prohibición de establecer tributos vía DNU); **3)** resulta contrario a la realidad y a las intenciones de la Convención afirmar que las materias de emergencia y administrativa del art. 76 de la Constitución no incluyen, en su amplitud, las cuestiones tributarias. Resulta increíble que pueda realizarse semejante afirmación, cuando fue la intención manifiesta de la Convención del año 1994 incluirlas. El poder constituyente de 1994 rechazó explícitamente proyectos que pretendieron extender a la regulación sobre la delegación legislativa las materias prohibidas para los DNU, entre las que se encuentra la tributaria, precisamente para que pudiera usarse el mecanismo, sometido a sus reglas. Basta recordar que prácticamente todas las leyes de emergencia dictadas por el Congreso desde el año 1994, así como otras que no lo son, incluyen tanto cuestiones tributarias, como

delegaciones del Congreso al PEN de facultades tributarias, en las que está obviamente involucrado el principio de legalidad tributario (las leyes 25.561 y la reciente ley 27.541 son casos clamorosos de lo que se afirma, como también lo son las leyes 25.561, 26.217 y 26.732, sobre delegación para fijar alícuotas de derechos de exportación sobre hidrocarburos, ver considerando XXII del precedente “Transportadora de Gas del Sur” ya citado; <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/03/38422-A-30-10-19.pdf>). Y debe recordarse que, justamente, fue ese concepto de cuño administrativista -elaborado previamente a la reforma constitucional de 1994-, el de la “delegación impropia” en el PEN de facultades legislativas para ciertas cuestiones tributarias -como para otras no tributarias- el concepto que se quiso disciplinar y, eventualmente, castigar, regulándolo expresamente la reforma constitucional, mediante el nuevo art. 76. Sobre este aspecto, para no cansar al lector, me remito a mi voto que integra el presente, en su considerando X (páginas 22/24), sentencia “PCR” de la Sala E del 22.10.21 (IF-2021-104540568-APN-VOCXIII#TFN que se puede ver en <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN-SGASADTFN-29-10-2021.pdf>).

n) En el sentido expuesto, todas las normas delegantes previas al año 1994 en materia tributaria -como las que están en el Código Aduanero, como en otros ordenamientos positivos- deben, por imperio de la Constitución, adecuarse -si no lo estaban- a las exigencias del texto constitucional del art. 76 del año 1994, para el caso que el PEN pretenda dictar normas delegadas válidas. La inadecuación sobreviniente a 1994 de las leyes delegantes previas a ese año no las convierte en inconstitucionales, sino en constitucionalmente insuficientes para el ejercicio por el PEN de las facultades delegadas que prevén.

En ese sentido, la enumeración de normas del Código Aduanero del considerando 29 de la sentencia precedente “PCR”, Sala G, del 18.02.21 (ver en <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-APN-SGASADTFN-18-02-2021.pdf>), así como la alusión a las más de 2.000 normas -que se hace en el último párrafo del artículo 45- carece de mayor sentido. Debe decirse en relación a esto último, que lo establecido por la Constitución en cuanto al sometimiento de la producción normativa de la administración activa, siempre es racional, y que la racionalidad se pierde cuando damos poder al estado para regular la vida, la libertad y el patrimonio de los ciudadanos al margen de la Constitución y de sus institutos.

ñ) En relación al considerando 37 de la misma sentencia (ver en <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-APN-SGASADTFN-18-02-2021.pdf>) que se acaba de referir en el párrafo anterior, en el que se califica de “elucubración fuera del texto constitucional” la interpretación que colige que la existencia de decretos delegados en materia tributaria deben siempre ser revisados por el Congreso por el mecanismo instaurado de la ley 26.122, vale oponer que no solamente eso dispone expresamente dicha ley (y que no hay argumento interpretativo contra una disposición legal operativa), sino que lo primero que debe hacer el Congreso en ese proceso instaurado por la ley 26.122 es revisar, precisamente, si la norma delegada se funda en una norma delegante previa, que cumpla con los términos del art. 76 de la Constitución.

Ello, por supuesto, no es óbice para que una norma que el PEN dicta con carácter de delegada sea también aprobada por el Congreso mediante una ley en sentido formal, la que tendrá efecto retroactivo si existe norma delegante previa que habilitaba su dictado bajo las previsiones del art. 76 de la Constitución (como se verifico en el caso “Transportadora de Gas del Sur” de la Sala “G” arriba citado, ver considerando XXII) y, por oposición a lo anterior, solamente tendrá efectos apenas prospectivos si no hay norma delegante previa que habilitaba el dictado de tal norma “delegada”, siendo absolutamente nula desde su dictado hasta su ratificación (como sucedió en el caso “Camaronera” y sucede en este caso del decreto 793/18). Todo lo anterior, sin perjuicio del control judicial inmediato al que los particulares pueden ocurrir ante el dictado de normas “delegadas” que padecieran los vicios referidos en el último supuesto.

La “elucubración por fuera del texto constitucional” de la que habla el referido considerando 37 de la referida sentencia es, mal que le pese a quien lo dice, una que, desmintiendo tal afirmación, sí se corresponde, y plenamente, con el texto constitucional, que quiso someter *toda* la materia de la delegación legislativa a la norma del art. 76 de la Constitución, sin dejar campos no gobernados por esa norma constitucional.

Por tal motivo no se trata de ninguna elucubración. Como consecuencia de ello, también la actividad legislativa del Poder Ejecutivo se encuentra sometida a las previsiones de la ley 26.122, en los términos expresos de dicha ley federal, que no puede derogarse, ni dejarse de lado por lo que, sí, son verdaderas elucubraciones conceptuales de un vocal del Tribunal Fiscal que, con único respaldo en su propia opinión, sin una norma constitucional que lo sustente (pues de ningún modo lo es, desde 1994, el art. 99 inc. 2 de la Constitución) considera que hay una esfera de la actividad legislativa del Poder Ejecutivo, no sometida ni al art. 76 de la Carta Magna, ni a la ley federal -cuasi-constitucional- 26.122.

La única “elucubración” absolutamente fuera del texto constitucional con la que nos encontramos es, precisamente, la subyacente a la afirmación de tal considerando 37, que pretende que, en Argentina, pueda haber delegaciones de facultades legislativas del Congreso en el PEN sin respeto a la norma constitucional que regula el instituto (el art. 76), y sin acatamiento a los procedimientos de revisión de esas normas delegadas establecidos por la ley constitucional que el propio Congreso dictó para tales supuestos (la 26.122). Y no debe pensarse que lo expuesto en relación a tal considerando 37 queda en una interpretación meramente subyacente. Se expone en la misma sentencia, un poco más abajo, en el considerando 43, con todas las letras y sin rubor jurídico, el fundamento para prescindir del art. 76 de la Constitución. No podía ser otro que “*las necesidades de un buen gobierno y la ingente necesidad de asignar roles legislativos a organismos administrativos formados por burócratas profesionales*”.

No se trata de otra cosa que la reiteración de la peligrosísima y vacía cháchara administrativista de siempre, por la cual se justifica que la Constitución deba ser ignorada, a fin de disfrutar de los “beneficios” que deparan a los ciudadanos el “buen gobierno” del ejército de “burócratas profesionales” estatales, a los que hay que darles completa libertad para dictar verdaderas leyes que regulen todos los ámbitos de actuación de los ciudadanos y habitantes de la Nación, sin intervención del Congreso.

No se trata de otra cosa, *nihil novum sub sole*, que del “paraíso” del estatismo sin frenos, con sus indisimulables ribetes autoritarios y autocráticos para los cuales, los formalismos y exigencias de la Constitución, en cuanto a la intervención del Congreso en la actividad legislativa del PEN (conforme el art. 76), resulta un auténtico estorbo para tal “virtuosa” actividad de los burócratas profesionales, cuya natural vocación siempre es inmiscuirse en todos los campos de la vida de los ciudadanos. Así, el art. 76 de la Constitución debe desplazarse, como lo postula el referido considerando 43 de la sentencia comentada, de un plumazo, “interpretándose” que tal norma no rige, ni existe, para estos adalides “profesionales” del “buen gobierno”, a los que se les debe permitir legislar según su discrecional criterio, dentro de su coto de caza sin limitaciones donde las presas son los ciudadanos.

Muy por el contrario, como auténtico criterio interpretativo en esta materia constitucional, siempre, siempre, deben preferirse los “estorbos” y “demoras” que las normas constitucionales exigen para la actividad formalmente legislativa de la administración, frente al “paraíso” inmediato que los burócratas estatales prometen, a la par que legislan aberraciones.

o) No menos erróneo que lo anterior es la notable confusión sobre la reforma constitucional que se observa en el considerando 47 de la misma sentencia (<https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-AP N-SGASADTFN-18-02-2021.pdf>), donde se asigna a la conservación del art. 99 inc. 2 en 1994 una voluntad presunta del constituyente de mantener el régimen de delegación legislativa previo a la reforma, el de la mentada “delegación impropia” que se mantendría incólume luego de ella.

Se ignora palmariamente con tal aserto el hecho de que la conservación de la norma constitucional antedicha obedece a que, como ya dijo varias veces, sigue siendo la norma constitucional aplicable respecto de las facultades reglamentarias clásicas -no legislativas- del Poder Ejecutivo en relación a las leyes.

Ahora bien, las facultades legislativas delegadas en el Poder Ejecutivo cuentan desde la reforma con una norma constitucional específica -el art. 76- que gobierna toda esa materia y a todas sus normas -delegantes y delegadas-. En tal materia el art. 99 inc. 2 ninguna función presta ya, habiendo sido superada la jurisprudencia de la Corte Suprema que reconocía a dicha norma la doble función de 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- (“THE AMERICAN RUBBER CO. S.R.L S/INFRACCIÓN DECRETO-LEY 19.982”, Fallos: 298:609, sentencia del 01.09.77, considerando cuarto). Desde 1994, solamente la primera función se encuentra asignada al art. 99 inc. 2 de la Constitución, la otra función corresponde al nuevo art. 76 de la Carta Magna. Sobre el contenido de esta función, nuevamente remitimos al considerando X (páginas 22/24), sentencia “PCR” de la Sala E del 22.10.21 (IF-2021-104540568-APN-VOCXIII#TFN que se puede ver en <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf>).

p) A su vez, y es lo más importante, la competencia presidencial para el ejercicio de facultades legislativas sí se ha modificado, y no es la misma que tenía a la vista la jurisprudencia de la Corte previa a la reforma constitucional, que respondía al régimen constitucional anterior, distinto del nuevo, pues no existía el art. 76 ni se preveía una ley especial de delegación como la 26.122.

Esto no quita ningún valor a esa jurisprudencia anterior a la reforma, que fue tenida en cuenta en 1994 como antecedente para llegar a la nueva norma constitucional, pero no significa que tal jurisprudencia pueda aplicarse ahora de modo automático a la realidad constitucional posterior a 1994, mucho menos para ignorar la reforma.

El considerando 47 de la sentencia de la Sala G, precedente “PCR”, del 18.02.21, deroga en términos prácticos la reforma constitucional en el nuevo art. 76 de la Carta Magna, lo que es absolutamente inadmisibile y no puede ser cohonestado. Esta sentencia no se cansa de mentar al célebre precedente “Delfino” del 20.06.1927 (Fallos: 148:435) pasando por alto la continuidad estricta que dicho fallo posee tanto con el nuevo art. 76 de la Constitución, como con el precedente “Camaronera”, en cuanto exige para la validez del dictado de normas delegadas por el PEN (como lo era, en el caso “Delfino”, el reglamento del 31.07.1908) una ley delegante anterior (que era la ley 3445 en dicho caso) que contuviera una clara política legislativa dirigida al PEN. En “Delfino” esa clara política legislativa se configuraba con el tope establecido por el art. 3 inc. 6° de la ley 3445 a las multas que podía regular el PEN en ejercicio de su facultad delegada (antepenúltimo párrafo de la sentencia de la Corte en el caso “Delfino”). La única diferencia entre los presupuestos de dicho fallo, y el nuevo art. 76 de la Constitución es que no era exigible un plazo en la ley delegante (la 3445 de 1896 del caso “A.M. Delfino”), mientras que desde 1994 existe tal exigencia. La otra es que el ejercicio de las facultades delegadas encontraba -en una reglamentación de 1908, como lo era la de la ley 3445- su lugar normativo en el actual art. 99 inc. 2 de la Constitución, en aquella doble función que entonces cumplía dicha norma, ante la inexistencia de una norma específica en la Carta Magna para la delegación legislativa (hasta 1994, denominada delegación “impropia”, debiendo borrarse esta expresión del lenguaje constitucional desde ese año).

q) En el sentido apuntado, dicha sentencia de la Sala G, precedente “PCR” del 18.02.21 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-AP_N-SGASADTFN-18-02-2021.pdf), difusamente a lo largo de sus considerandos 47 a 55 divaga sobre la dificultad de deslindar entre la actividad legislativa y la reglamentaria, sugiriendo que la dificultad de tal deslinde justifica que el Poder Ejecutivo, vía reglamentación o vía actividad materialmente legislativa complete lo que el Congreso no ha hecho. Esto se afirma pese a referir en varias oportunidades al art. 75 inc. 32 de la Carta Magna.

Vale oponer que no hay ninguna dificultad en tal deslinde y que el sistema constitucional es exactamente inverso al expuesto, siendo justamente la norma clave para tal cometido el referido art. 75 inc. 32. Dicha norma constitucional deposita en el Congreso la soberanía de la Nación, mediante la atribución a esa asamblea de todos los poderes para realizar el programa constitucional, salvo la reforma misma de la Constitución. Por oposición, ni el Poder Ejecutivo, ni el Poder Judicial gozan de una cláusula constitucional similar, que les permita ejercer poderes soberanos, distintos o más amplios que aquellos que les atribuye el texto constitucional en su esfera propia. El Poder Ejecutivo, por ello, no se encuentra facultado, como principio, para legislar.

Debe, además afirmarse con fuerza que, en el estricto campo tributario que nos convoca, existe, de modo más claro que en ninguna otra materia jurídica -quizás con la única excepción del derecho penal- una clara línea trazada -parafraseando a Marshall- que separa los importantes asuntos que deben ser regulados por el Congreso, respecto de aquellos de menor interés y en cuyo marco se puede dar una provisión general para que los detalles pertinentes que complementen la eficacia del sistema normativo los cumpla el Ejecutivo, en quien se delega tal tarea.

Precisamente lo que constituye los elementos esenciales de la obligación tributaria, como lo son las alícuotas (junto al hecho imponible, los sujetos, el momento imponible, la base imponible, el lugar y los que específicamente una ley determine) de ningún modo pueden ser establecidos autónomamente por el PEN, sin una ley delegante previa, bajo una clara política legislativa y con plazo para su ejercicio. Si, en alguna materia jurídica, no hay dudas sobre tal “deslinde” acerca de lo que son facultades exclusivas y excluyentes del Congreso es, precisamente, en la tributaria, en sus concretas especies impositivas, como lo son los derechos de exportación, y en sus elementos legales esenciales.

Aún de modo más amplio a lo anterior, resulta también simple el deslinde de competencias que los considerandos 47 y 48 de la sentencia referida consideran complejo y difícil. Precisamente, la dificultad la tiene tal pronunciamiento porque parte de una mirada condescendiente con la práctica deforme -de nuestra constitución material- en la que los poderes administrativos abusan constantemente de sus funciones, invadiendo la zona de competencia exclusiva del Poder Legislativo.

Hoy, con el nuevo art. 76 el deslinde es todavía más claro, reforzando al antiguo art. 75 inc. 32, que contrasta la soberanía potestativa del Congreso frente al ejercicio estricto de sus funciones en cabeza de los Poderes Ejecutivo y Judicial: toda la actividad reglamentaria del Poder Ejecutivo debe poder encuadrarse, necesariamente y para su validez, dentro de una norma legal del Congreso que le sirva de marco. Por imperio del art. 99 inc. 2 de la Constitución, ese marco legal establece el límite “externo” del cual la administración no puede salir, pues su actividad reglamentaria no puede alterar la ley con excepciones que contraríen su espíritu o lo excedan. La actividad reglamentaria del PEN que excede el límite del marco legal en la que se encuentra encuadrada, “por fuera” de él, sería ya legislación de materias ajenas a la ley de la que

no puede apartarse la administración, invadiendo funciones legislativas. La regla es la “limitación estricta” de las funciones reglamentarias -materialmente legislativas- del Poder Ejecutivo, bajo el principio inverso al de la libertad que, conforme el art. 19 de la Constitución, rige para las personas: *la administración tiene prohibido legislar, reglamentar o hacer, todo aquello que no le está expresamente autorizado por la ley en la que se enmarca su accionar, debiendo subordinar toda su actividad a ella*. Esto último se aplica al Poder Ejecutivo y a todos los entes y órganos que giran en su órbita: autárquicos, desconcentrados y concentrados. Ninguna dificultad puede encontrarse allí.

Si se detecta una actividad del Poder Ejecutivo o la administración que es de naturaleza legislativa, necesita habilitación para ejercerla y debe cumplir con el art. 76 de la Constitución. Parafraseando al Cardenal Newman, las diez mil dificultades prácticas que puedan presentarse en esta materia no generan ninguna duda respecto de los principios constitucionales troncales que informan nuestro ordenamiento y que disciplinan la actividad administrativa. Tales principios son los que zanján cualquier controversia, siempre a favor de la ley y del derecho a la libertad y a su patrimonio de los administrados, y en contra de la asunción por el estado de funciones legislativas de las cuales, por principio, carece, siendo su accionar de tal naturaleza, también por principio, nulo de nulidad absoluta (art. 99 inc. 3 segundo párrafo de la Constitución).

r) Notoria es la confusión que, en la referida sentencia de la Sala G (<https://jurisprudenciatfn.meccon.gov.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-AP N-SGASADTFN-18-02-2021.pdf>), se observa en sus considerandos 74 a 83 respecto al fallo “Camaronera” de la Corte Suprema y la subsistencia de las leyes delegantes y normas delegadas bajo el imperio de la cláusula transitoria octava y el art. 76 de la Constitución.

Se pinta en tales considerandos una situación de catástrofe normativa por falta de prórroga de todas esas normas, como la necesidad de la administración de seguir dictando normas reglamentarias, que serían materialmente legislativas (delegadas) en sus estamentos autárquicos, concentrados y desconcentrados.

Se pretende resolver tal “catástrofe”, en el considerando 84, apelando a las facultades legislativas “impropias” de las que el Poder Ejecutivo -se insiste tozudamente- gozaría en términos amplios por virtud del art. 99 inc. 2 de la Constitución. No existe tal supuesto problema de los considerandos 74 a 83, ni es necesario acudir al art. 99 inc. 2 para “salvar” al estado nacional de un peligro, en realidad, inexistente. Este discurso catastrofista data de los años 2005 y 2006 (no constituye ninguna originalidad, descubierta en 2021, por la sentencia comentada) y la respuesta a tal supuesto cataclismo administrativo, que nunca ocurrió, la dio, entre otras disposiciones, la sanción la ley 26.122 del año 2006.

Desde el año 2006 hasta este año 2022, no se ha desmoronado la organización administrativa del Poder Ejecutivo Nacional, ni la de sus órganos concentrados, desconcentrados y autárquicos. Incluso es posible afirmar que los burócratas profesionales que los integran gozan de muy buena salud (incluso se han reproducido exponencialmente), quizás mejor que la salud de muchos de sus administrados. Ciertamente la administración pública nacional no ha experimentado en todos estos años mayores dificultades para su ingente producción de normas y regulaciones de todo tipo, con las que someten a millones de ciudadanos y contribuyentes.

Para un correcto examen de la cuestión planteada en esos considerandos 74 a 83 de la sentencia de la Sala G, remitimos al lector al examen del fallo Camaronera contenido en el capítulo VIII de nuestro voto en la causa “PCR” de la Sala E del 22.10.21 (IF-2021-104540568-APN-VOCXIII#TFN que se puede ver en <https://jurisprudenciatfn.meccon.gov.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf>), especialmente lo expuesto en la página 17 y, cómo la ley 26.122 en sus arts. 17 y 24 se articuló con la cláusula transitoria octava de la Constitución para la prórroga de las normas delegadas, sin perjuicio de la subsistencia *sine die* de las normas delegantes previas a 1994 que, sin ser inconstitucionales, deberán adecuarse al nuevo art. 76 de la Constitución en su ejercicio práctico, lo que también se aplica a las normas delegantes dictadas con posterioridad a 1994 y que podrían no adecuarse al nuevo art. 76.

s) Resulta inadmisibles desde el punto de vista constitucional -como desde la más elemental racionalidad jurídica- argumentar que porque, previamente a 1994, podría haber existido en la legislación general y en la aduanera -como en la jurisprudencia- una pauta más flexible en cuanto a la delegación de facultades legislativas, entonces corresponde ahora realizar una interpretación del más exigente art. 76 de la Constitución, que impida depositar en el “arcón de los recuerdos” aquel acervo del pasado, supuestamente -y solo supuestamente- más laxo, al que habría que asegurarle supervivencia *contra* la exigente reforma constitucional.

A más de que el envío de elementos jurídicos al “arcón de los recuerdos” es, propiamente, una función del legislador (constituyente u ordinario) y no del juez intérprete, en esta materia constituye un verdadero contrasentido regresivo tener la mira en esos elementos del pasado.

Justamente la reforma de 1994, en lo que hace a la materia tributaria y a la delegación legislativa en general, tuvo como

finalidad apartarse de tal pasado, limitando más de lo que había hecho la Corte Suprema en su jurisprudencia -previa a 1994- las facultades del PEN para legislar o reglamentar la materia tributaria. En ese sentido, contrariamente a lo que sostiene la sentencia de la Sala G (“PCR”) del 14.02.21 (<https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-AP N-SGASADTFN-18-02-2021.pdf>), existe una coherente línea de continuidad en la jurisprudencia de la Corte Suprema desde el caso “Delfino” hasta el caso “Camaronera”, cuya armonía sustancial es manifiesta y notoria, pese a los 87 años que separan ambos casos.

Ahora bien, si categorías o líneas jurisprudenciales previas a 1994 chocan con las nuevas disposiciones constitucionales, no hay dudas de que son las primeras las que deben ser puestas en el “arcón de los recuerdos”, pues resulta esquizofrénico para un régimen de validez legal riguroso -como el de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución- tener una constitución material en contradicción manifiesta con el nuevo texto constitucional. Nunca el programa constitucional puede consistir en la violación sistemática de sus normas claras.

La reforma constitucional introdujo, nada menos, que un artículo específico en la Carta Magna, el 76, para regular la materia de la delegación legislativa en el PEN, justamente para innovar, corregir y mejorar el pasado constitucional en esa espinosa materia. Sentar jurisprudencia tomando como norte orientativo la jurisprudencia de la Corte Suprema anterior a 1994 es juzgar los casos, nuevamente en *lenguaje claro*, poniendo el carro por delante del caballo y, además, dando con la fusta al noble animal para que, en vez de ir hacia adelante, cabalgue asustado hacia el barranco del pasado, del cual la reforma constitucional nos quiso, al menos en esta materia, sacar.

t) Seguir hablando de delegación impropia después de la reforma constitucional de 1994, negando que a esa clase de delegación le sean aplicables las exigencias del art. 76 de la Constitución es un paralogismo jurídico.

Es crear pretorianamente, *ex nihilo*, como si se gozara de poder constituyente, una categoría de delegación legislativa nueva por fuera de la Constitución, cuyas reglas son arbitrariamente decididas por los jueces a partir de “principios” y jurisprudencia superada. Precisamente las situaciones que la reforma quiso sujetar a determinadas prescripciones constitucionales inexcusables.

En definitiva, tendríamos la delegación legislativa de la Constitución, regulada por el art. 76, y la “delegación impropia, no sujeta a las reglas del art. 76 sino a un brumoso compuesto de palabras, desde el caso “A.M. Delfino” (mal interpretado y peor aplicado) hasta el uso conceptual del “bien común” y la “buena administración” en manos de abnegados funcionarios administrativos. En definitiva, y como se ve en este caso, también en manos de la arbitrariedad o discrecionalidad de los jueces.

Curiosa jurisprudencia sería ésta. Frente al claro objetivo de la reforma de 1994 que quiso poner un límite a la discrecionalidad presidencial en materia legislativa en su faz tributaria y no tributaria, aparece una respuesta jurisprudencial que abroga en términos prácticos la reforma del año 1994, sepultándola. Esta jurisprudencia opone a la reforma una intacta discrecionalidad presidencial, cuyo único control será, en definitiva, el de los jueces, pero no con base en el art. 76 de la Constitución, sino bajo el amparo de la categoría para-constitucional de la “delegación impropia”, fácilmente maleable para autorizar cualquier actuación discrecional del Poder Ejecutivo en esta fundamental materia que, vale recordar, tocará directa e inmediatamente el patrimonio de los contribuyentes.

Ante esta realidad solo cabe preguntarse: ¿Por qué mejor no derogamos la Constitución, cerramos el Congreso y le damos facultades legislativas al Presidente de la Nación en materia tributaria y en todas las materias? Porque, no nos engañemos, no para otra cosa que para lograr una situación práctica similar al aberrante objetivo que se enunció en la pregunta, es que fue convocado el presente plenario.

u) Finalmente, no cabe exigir al contribuyente que ha cuestionado el decreto 793/18, con base en el precedente “Camaronera Patagónica”, incluir en su planteo una impugnación de inconstitucionalidad del art. 82 de la ley 27.647, en cuanto pretende dar vigencia retroactiva al decreto 793/18 (considerando 95 de la sentencia “PCR”, Sala G, del 14.02.21, ver <https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2021/09/EX-2020-15395348-APN -SGASADTFN-18-02-2021.pdf>).

En el precedente “Camaronera” la Corte Suprema, de modo unánime, dejó claro que las normas del PEN sobre materia tributaria dictadas sin ley delegante previa son nulas de nulidad absoluta, y que las leyes que pretenden ratificarlas retroactivamente carecen de todo efecto hacia el pasado (considerando 11 dos últimos párrafos del voto de la mayoría; considerando 32 dos últimos párrafos del voto del Dr. Zaffaroni y considerando 20 primer párrafo del voto en disidencia de los Dres. Petracchi y Argibay); solamente las podrían validar hacia el futuro.

Así, la invocación del caso “Camaronera” como fundamento de la postura de la parte actora en este caso, torna innecesaria una impugnación específica de la ley ratificatoria 27.467 de la norma “delegada” inconstitucional, pues va de

suyo que bajo tal precedente dicha norma legal ratificatoria carece de cualquier efecto retroactivo.

La exorbitante exigencia del juzgador de que el contribuyente debía impugnar el art. 82 de la ley 27.647 -cuando el contribuyente invocaba el precedente “Camaronera” como fundamento de su caso- a lo único que lleva a pensar es si tal juzgador ha comprendido cabalmente lo decidido por la Corte en “Camaronera”, si entendió que, en 1994, se reformó la Constitución en materia de delegación legislativa, y que por tal reforma actos que son constitucionalmente calificados como *nulos de nulidad absoluta e insanable nunca podrían ser subsanados retroactivamente*, porque, por más que una ley lo dijera y dispusiera, tal ley no podría modificar una sanción constitucional emanada directamente del texto de la Carta Magna, que ningún magistrado puede mantener (menos con chicanas procesales propias de abogados) una vez que resulta verificada.

En efecto, tal juzgador parece haber perdido la elemental noción de que las leyes, como los jueces, no pueden modificar o no aplicar las disposiciones constitucionales, solamente deben servirlos.

2.3. Conforme lo expuesto *supra*, respecto de la tercera cuestión planteada, VOTO por:

Declarar, en los términos estrictos en que fue convocado este plenario, 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 y la autorización que confiere a este tribunal el art. 1164 del CA cuando hay precedentes de la Corte Suprema en la materia, siéndolo para este caso la sentencia dictada por el Alto Tribunal in re "CAMARONERA PATAGÓNICA S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTROS S/AMPARO" (Fallos: 337:388) del 15.04.2014.

3.- En relación a la segunda cuestión, por la que se solicita al pleno defina si el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero, respondo **NO**.

Por las siguientes razones:

3.1. El establecimiento de alcúotas de derechos de exportación resulta, en principio, una actividad materialmente legislativa, en tanto las alcúotas son elementos esenciales de la obligación tributaria que solamente pueden ser fijadas por el Congreso (fallo “Camaronera” considerandos 9º último párrafo y 10º último párrafo, y los considerandos 8º, 9º, 10º, 12º, 13º y 16 del voto en disidencia de los doctores Carmen M. Argibay y Enrique S. Petracchi).

3.2. El PEN puede fijar las alcúotas si el Congreso le delega tal potestad. Tal delegación, en tanto se trata de una correspondiente a facultades legislativas exclusivas del Congreso, solamente puede tener lugar mediante una ley delegante que cumpla con los requisitos del art. 76 de la Constitución (ley delegante, política legislativa clara, plazo).

3.3. La jurisprudencia de la Corte Suprema, en el caso “Camaronera” determinó, de modo unánime (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) que el art. 755 del Código Aduanero no resulta una norma delegante suficiente para, de modo autónomo, autorizar al Poder Ejecutivo a que establezca alcúotas de derechos de exportación, por su inadecuación al art. 76 de la Constitución.

3.4. Conforme el mismo fallo de la Corte Suprema, tal insuficiencia del art. 755 del Código Aduanero, no la convierte en una norma inconstitucional, pues sigue sirviendo como régimen de base respecto de las normas legales complementarias que se dicten, sea para fijar o aumentar las alcúotas, como para disponer su delegación en el PEN, cumpliendo tales leyes las prescripciones del art. 76 de la Constitución (conf. también considerando 17 del voto en disidencia de los Dres. Argibay y Petracchi en “Camaronera”).

3.5. La inclusión del art. 755 del CA en el Digesto Jurídico Argentino mediante la ley 26.239 carece de toda relevancia jurídica. Como se acaba de señalar el art. 755 no es una norma legal inválida (la Corte no la ha declarado inconstitucional) sino insuficiente, -en los términos del art. 76, para delegar facultades impositivas del Congreso en el PEN. El hecho de su inclusión en el Digesto Jurídico Argentino no modifica nada de lo anterior. Sigue siendo una norma vigente, aplicándose al art. 755 las calificaciones jurídicas, en cuanto norma delegante, que surgen del fallo de la Corte Suprema “Camaronera” de 1994. En tal sentido no existe ninguna “insistencia legislativa” y aún en ese contexto -que el Congreso “insista”- ello no dota al art. 755 del CA, en cuanto se mantiene idéntico, con los requisitos del art. 76 de la Constitución, los cuales, mientras no sea reformado, sigue incumpliendo.

3.6. Las cuestiones que se pretenden definir en este plenario en torno al art. 755 del CA fueron definitivamente zanjadas por la Corte en el caso “Camaronera”. En consecuencia, una decisión de este plenario del Tribunal Fiscal, contradiciendo la autoridad institucional de la jurisprudencia de la Corte Suprema, hacen aplicables a esta cuestión las críticas

desarrolladas *supra* en 2.2., puntos *a*) a *d*).

3.7. Conforme lo expuesto *supra*, respecto de la tercera cuestión planteada, VOTO por:

Declarar, en los términos estrictos en que fue convocado este plenario, que el art. 755 del Código Aduanero no habilita, por sí mismo y de modo autónomo, al Poder Ejecutivo a fijar o aumentar alícuotas de derechos de exportación, conforme lo decidido por la Corte Suprema en el caso "CAMARONERA PATAGÓNICA S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTROS S/AMPARO" (Fallos: 337:388) del 15.04.2014 (considerando 9° párrafos 3°, 4°, 6° y 7°; 10° párrafos 2° a 4° y 7° de la mayoría; voto del Dr. Zaffaroni, considerandos 25 párrafos 1° y 3°; 26; 27; 28 párrafos 1° y 2°, 4° a 6°; 30 y 31; disidencia de los doctores Argibay y Petracchi, considerandos 12°, 13°, 14, 16 y 17 párrafos 1°, 4° y 5°).

La Dra. Cora M. Musso dijo:

Este plenario ha sido convocado en concreto respecto de causas que tramitan ante el Tribunal Fiscal de la Nación, con motivo de las repeticiones de los derechos de exportación pagados por los exportadores por aplicación de lo dispuesto en el Decreto 793/2018, en las exportaciones registradas entre el 4 de septiembre de 2018 y el 4 de diciembre del mismo año.

Punto 1.1. Art. 1164 del Código Aduanero: Si el Tribunal Fiscal de la Nación puede declarar la inconstitucionalidad de una ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A. el Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Se deduce de lo anterior, que si no existe pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, correspondería rechazar el planteo de inconstitucionalidad efectuado por los recurrentes.

Por el contrario, si existen pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la solución adoptada en esas decisiones.

La redacción del artículo 1164 del C.A. al señalar que “podrá seguir la interpretación”, no significa que resulte optativo para el Tribunal tomar ese criterio o establecer uno distinto. A mi entender el término “podrá” solo fue utilizado para establecer la excepción a la regla general, pero los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no pueden ser soslayados por este Tribunal Fiscal.

En este punto resulta pertinente reproducir el criterio establecido por la Corte Suprema y por razones de brevedad transcribiré las citas que la Dra. Catalina García Vizcaíno, realiza en la página 459 de su libro: “El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores”. En homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación. (2 da. Edición –Abeledo Perrot, 2011). “La Corte ha sostenido que pese a que “solo decide en los procesos concretos que le son sometidos y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (...). De esa doctrina y de Fallos 212:51 y 160 emana la consecuencia de que carecen de fundamentos las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución y de las leyes dictadas en su consecuencia(...) especialmente en supuestos como el presente, en el cual dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante” (Corte Sup. 4/7/1985 “Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo” (Fallos 307:1094 y sus citas) Ello es así por cuanto, por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad definitiva para la justicia de toda la República (art. 100, CN [actualmente art. 116 según la reforma de 1994], y art 14, Ley 48 Fallos 212:51). Que, por otra parte la Corte Sup. ha expresado en forma contundente que el desconocimiento de las pautas dadas por ella en sus pronunciamientos basta para descalificar las sentencias emanadas de tribunales inferiores, “pues la ausencia de argumentos que permitan determinar el criterio seguido para prescindir de la doctrina jurisprudencial de la Corte aplicable al caso importa una decisiva carencia de fundamentación que vicia la sentencia como acto jurisdiccional (30/6/1999 “García Sixto E” LL1999-E-352)”.

Para concluir: en cada caso el Tribunal Fiscal deberá examinar si la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en causas análogas. (ver mi voto en la causa 39.154-A “Transportadora de Gas del Sur SA” (2/12/2019 entre otras) en la que se rechazó una repetición por haber considerado que existía una ley expresa y que la Corte no se había pronunciado en contra de su validez).

Ese pacífico criterio me lleva al análisis del punto siguiente.

1.2. Art. 755 del Código Aduanero: Si el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo

allí dispuesto.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ratificado el carácter tributario de los derechos de exportación y de importación, establecidos por el Código Aduanero. En la división tripartita tradicional los ubicó como “impuestos”, como la generalidad de la doctrina, con la excepción de Juan Carlos Luqui quien afirma el carácter tributario de los derechos, ubicándolo como un gravamen diferente de los impuestos. Pero en cualquier caso y para todos, siempre se aplica el principio de legalidad (arts. 4, 17 y 75 inc. 1 de la Constitución Nacional). La misma Corte Suprema ha reconocido la validez de las leyes que delegan en el Poder Ejecutivo la facultad de reglamentar o completar algunos aspectos para posibilitar la aplicación de las leyes tributarias, siempre que en la ley estén precisados los casos y situaciones en que el Poder Administrador ejercerá esa facultad de modo de no vulnerar el artículo 76 de la Constitución Nacional.

Después de la reforma constitucional del año 1994, la Corte afirmó respecto de distintos tributos, que resulta inválida la delegación legislativa que no establece escalas para determinar los importes o alícuotas, sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución (criterio de Fallos 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:336; 323:3770; 326:4251).

En el caso de los derechos de exportación y a las facultades establecidas por el artículo 755 del Código Aduanero, aplicó los mismos principios mencionados en la sentencia dictada el 15 de abril de 2014 en la causa “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”. Ha sostenido que el Congreso no ha previsto cual es la alícuota aplicable ni siquiera mediante mínimos o máximos. Sostuvo que el silencio de la ley sobre el tema, coloca a las normas dictadas en su exclusivo amparo “a extramuros de los principios constitucionales”. Reitera en la sentencia que resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorizar, elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

Si bien el caso citado se refería a la resolución 11/2002 del Ministerio de Economía, la situación es análoga a la que se presenta con el Decreto 793/2018 y en consecuencia corresponde aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema citada, que ha seguido en la materia los principios que venía sustentando de manera inalterable desde Fallos 316:2329.

En tal sentido considero que debe aplicarse lo resuelto por la Corte Suprema, en razón de que no puede considerarse que se trate de un criterio aislado o circunstancial, sino por el contrario se trata de una jurisprudencia pacífica. Al mismo tiempo, las eventuales disposiciones que morigeran el principio de legalidad en otras legislaciones no resultan aplicables al caso ya que no han sido receptadas en nuestra Constitución Nacional.

Tampoco considero que puedan establecerse comparaciones con otros derechos aduaneros, como son los derechos antidumping, en tanto la delegación viene establecida con criterios precisos de aplicación, luego de un procedimiento contradictorio, con topes mínimos y máximos establecidos por un tratado internacional (Acuerdo para la aplicación del artículo VI del GATT, ratificado por la ley 24.425).

En síntesis, y como lo anticipé en el penúltimo párrafo de 1.1 por aplicación de los principios sentados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Tribunal Fiscal no debe considerar válidos los derechos de exportación cuyas alícuotas se hayan establecido por normas dictadas por el Poder Ejecutivo; la Jefatura de Gabinete o cualquier organismo administrativo, que tengan fundamento exclusivo en el artículo 755 del Código Aduanero.

1.3. Si corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/18 en aquellos casos en que el Tribunal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduana que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto en el Decreto 793/18 respecto de destinaciones de exportación registradas a partir del día 4/9/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto y hasta el día 4/12/18, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467.

El Decreto del Poder Ejecutivo Nacional 793, del 4 de septiembre de 2018, se funda en el artículo 99 incisos 1 y 2 de la Constitución Nacional y en el artículo 755 del Código Aduanero.

La norma constitucional invocada reconoce que el Poder Ejecutivo:

1. Es el jefe supremo de la Nación, jefe del gobierno y responsable político de la administración general del país.

2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias

El inciso 1 del artículo 99 citado debe interpretarse correlativamente con el inciso 3 y el artículo 76 de la Constitución Nacional, que expresamente impiden al Poder Ejecutivo Nacional dictar disposiciones de naturaleza tributaria.

En cuanto al inciso 2 supone la vigencia de una ley en materia tributaria, que le permita dictar las normas necesarias para la ejecución de una ley. En el caso concreto, la invocación al artículo 755 del Código Aduanero no lo faculta para establecer las alícuotas tributarias si no existe otra ley que en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya establecido escalas para determinar los importes o alícuotas, con límites expresos y una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución.

En consecuencia sostengo que por aplicación de los principios establecidos por la Corte Suprema en causas análogas, que el Tribunal Fiscal debe declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en las acciones de repetición de los derechos de exportación pagados durante el período en que no existió una ratificación legislativa, es decir, desde el 4/9/2018 hasta la entrada en vigencia de la ley 27.467 que los ratificó.

Dicha ratificación solo rige para las exportaciones registradas ante la Dirección General de Aduanas a partir del 4/12/2018 y carece de efectos retroactivos, tal como lo tiene resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en causas análogas de naturaleza tributaria (Camaronera Patagónica citada y Kupchik, Fallos 321:366, entre muchos otros).

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

El Dr. Hector H. Juárez dijo:

1.1.- Art. 1164 del Código Aduanero.: Puede el Tribunal Fiscal de la Nación declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente.

La respuesta es clara y contundente: **NO PUEDE**, salvo -única excepción- que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de esta ley con anterioridad.

Los magistrados, en el ejercicio de su “iurisdiccio” (jurisdicción) se deben regir, de manera rigurosa y restrictiva, por el principio de legalidad, estándoles impedido realizar aquellos actos para los cuales no se encuentran facultados, y menos aún, realizar actos que les son prohibidos.

En el presente caso, tanto el art. 1164 del C.A. como el art. 185 de la ley 11.683 (normas “espejo” -con idéntico contenido-) establecen expresamente que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación no podrán contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal.

Ambas normas se encuentran plenamente vigentes, por lo que la claridad de su prohibición me exime de mayores comentarios. **ASÍ LO VOTO.-**

1.2.- Art. 755 del Código Aduanero: Si el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo allí dispuesto.

El Código Aduanero Argentino, en su Sección IX, titulada TRIBUTOS REGIDOS POR LA LEGISLACIÓN ADUANERA, Título I, ESPECIES DE TRIBUTOS, Capítulo VI, DERECHOS DE EXPORTACIÓN, regula de manera integral todos los elementos esenciales y sustanciales de este tributo. En ellos se ha determinado con precisión el hecho gravado (art. 724 del C.A.), el sujeto pasivo del tributo (art. 777 del C.A.), el momento imponible (arts. 726 y 727 del C.A.), la base imponible sobre la que debe determinarse el tributo (art. 735 y s.s. del C.A.), y ha delegado expresamente en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de determinar el “quantum” del tributo, atento tratarse éste, de un elemento dinámico del gravamen.

Esta norma, ley 22.415, se encuentra claramente vigente y formando parte del sistema jurídico argentino[1], y ni ella, ni su artículo 755, han sido declarados inconstitucionales por la C.S.J.N., de modo que, resulta aplicable en todos los aspectos por ella regulados.[2]

Aclaremos lo expuesto para despejar cualquier tipo de dudas que pudiere generarse: una ley de la nación (ley 22.415) ha regulado de manera “integral” todos los elementos esenciales y sustanciales de un tributo, delegando en el poder ejecutivo la facultad de determinar su cuantía.

La mayoría de las legislaciones aduaneras del mundo delegan en sus poderes ejecutivos la determinación de la cuantía del tributo atento tratarse los Derechos Aduaneros (tanto de importación como de exportación) de instrumentos de política económica que exceden largamente la finalidad recaudatoria exclusiva que suele observarse en otros tributos.

En Argentina, esta delegación legislativa, pacíficamente aceptada por la doctrina durante décadas, ha comenzado a cuestionarse a partir de que el Poder Ejecutivo procedió a hacer uso de esa facultad desde el año 2002, presentándose numerosos planteos que procuran colisionar su interpretación con otras normas del sistema jurídico dictadas a partir de la Reforma Constitucional del año 1994.

Obsérvese que los cuestionamientos han sido dirigidos al artículo 755 (derechos de exportación) y no a su norma “espejo” o “gemela” (poseen casi idéntica redacción), el art. 664 del CA, que regula la misma delegación de facultades, pero en materia de importación y que goza desde su nacimiento, de un armónico convivir normativo, sin perturbaciones, turbulencias, ni planteos de inconstitucionalidad[3].[4]

Lo mismo ha sucedido con otras delegaciones en materia tributaria efectuadas -en similares términos- en el Código Aduanero, y que tampoco han sido objeto de planteos de inconstitucionalidad: art. 663 (derechos de importación específicos), art. 673 (impuesto de equiparación de precios), art. 687 y 697 del C.A. (derechos antidumping y derechos compensatorios).[5]

Ahora bien, tanto la Constitución Nacional, como la ley 22.415 (en particular, su artículo 755) y la ley 26.122 (luego hablaremos de ella), forman parte, como elementos componentes, del “ordenamiento jurídico” argentino, esto es, un “sistema de normas” (no un mero conjunto o conglomerado de normas), respecto de las cuales resultan de aplicación -entre otros- el principio de congruencia y coherencia que deben regir todo sistema jurídico.

En consecuencia, para responder adecuadamente el punto traído a debate, corresponde efectuar un análisis en tal sentido, y para ello vamos a valernos, en simultáneo, de tres métodos de análisis: el método gramatical o analítico, el método teleológico (la voluntad del legislador o finalidad de la norma) y el método lógico-deductivo (que nos permita determinar si la aplicación conjunta y simultánea de sus preceptos nos pueda deparar consecuencias contradictorias e inconsistentes dentro del sistema).

Esta elección metodológica no es aleatoria ni subjetiva, sino que se ajusta estrictamente a los parámetros establecidos por el propio ordenamiento jurídico argentino en la (nueva) redacción del Código Civil y Comercial de la República Argentina, cuyo artículo 2do. establece que “*La ley debe ser interpretada teniendo en cuenta sus palabras (método gramatical o analítico), sus finalidades (método teleológico) ... , de modo coherente (método lógico) con todo el ordenamiento.*”

Análisis Gramatical: Con increíble previsión y correcto uso de técnica legislativa, el artículo 755 del Código Aduanero comienza su redacción consignando: “1. **En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables**, el Poder Ejecutivo podrá: ...”

Puede apreciarse que el legislador ha comenzado la delegación de sus facultades consignando expresamente que la misma se realiza “*En las condiciones previstas en este código ...*”, esto es, teniendo en cuenta: el hecho gravado (art. 724 del C.A.), el sujeto pasivo del tributo (art. 777 del C.A.), el momento imponible (arts. 726 y 727 del C.A.), la base imponible sobre la que debe determinarse el tributo (art. 735 y s.s. del C.A.), y demás preceptos que completan en el Código Aduanero la regulación de los Derechos de Exportación.

Posteriormente, y de manera muy sabia y previsor, ha utilizado la conjunción “y” en su redacción, es decir, que la norma es plenamente “operativa” en sí misma, pero si existiera otra norma vinculada al ejercicio de esta facultad, deberá ser ejercida en las condiciones que ellas, en su conjunto, establecieron.

Este aspecto es muy importante por cuanto algún sector de la doctrina ha planteado que esta norma no es “operativa” sino “programática”, es decir, que requiere de otras normas que la reglamenten, y precisamente, un adecuado análisis de los términos y tiempos verbales utilizados, muestran que ello no es así, y si existiera otra norma vinculada a la facultad delegada, debería aplicarse en forma conjunta y complementaria.

Y luego, el texto legal incluye el futuro del subjuntivo del verbo ser: “**fueren**”, es decir que incluye la posibilidad, expectativa, y contingencia de la existencia de otras leyes que a futuro pudieren resultar aplicables, con lo cual fulmina cualquier intento de incompatibilidad en su contenido, por cuanto, expresamente está estableciendo su aplicación en forma complementaria o supletoria.

A partir de allí, se le faculta al Poder Ejecutivo a:

- a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo;
- b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y
- c) modificar el derecho de exportación establecido.

Es decir, no se le autoriza a “**crear**” un tributo nuevo, sino a gravar, desgravar, o modificar las alícuotas (“quantum”) de un tributo ya creado por ley. Es necesario realizar esta salvedad pues parte de la doctrina ha planteado que este artículo está facultando al Poder Ejecutivo a “crear” un tributo (procurando tornarlo inconstitucional), situación que claramente no se da en la norma bajo análisis.

En el apartado segundo se establecen las “finalidades” con las que se podrán utilizar las prerrogativas que se delegan. Son límites objetivos que serán objeto de análisis en el punto siguiente.

Análisis Teleológico: ¿Cuál fue la finalidad que tuvo en cuenta el legislador al momento de delegar estas facultades en el Poder Ejecutivo?

Dotar al órgano encargado de la administración de la cosa pública de un instrumento dinámico de política económica. Conforme se ha manifestado precedentemente, los Derechos de Exportación (e Importación) constituyen una categoría de tributos que claramente exceden la finalidad recaudatoria de los gravámenes interiores, sino que configuran valiosos y poderosos instrumentos (herramientas) de política económica nacional.[6]

Así lo han comprendido diversos países del mundo, muchos de los cuales directamente han contemplado esta delegación “particular y específica” en la norma constitucional[7], y otros, la han incorporado en sus legislaciones aduaneras de base[8].

El apartado 2 del artículo 755 del CA establece que, las facultades delegadas en el apartado 1, únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades:

- a) *asegurar el máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional;*
- b) *ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior;*
- c) *promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales;*
- d) *estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno;*
- e) *atender las necesidades de las finanzas públicas.*

Conforme se puede apreciar, estas finalidades son múltiples, diversas y, muchas de ellas, absolutamente dinámicas y fluctuantes, que requieren para su adecuada utilización, de órganos ejecutores con capacidad de decisión y acción rápida. Asimismo, se establecen los límites dentro de los cuales puede desenvolverse el Poder Ejecutivo.[9]

Análisis Lógico: Habiendo efectuado el análisis gramatical y teleológico de la norma en debate, debemos ahora abocarnos a su análisis lógico, evaluando si su aplicación conjunta con el resto de los preceptos del sistema jurídico es coherente y sus conclusiones congruentes.

Al respecto, la C.S.J.N. ha establecido que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles aquél sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando, como verdadero, el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Corte Suprema, Fallos 296:372).

En primer lugar, debemos referirnos a la Constitución Nacional, que es la norma fundante y fundamental a la que deben ajustarse el resto de los preceptos jurídicos, separando e iluminando aquellos parámetros que resultan de aplicación a la controversia planteada.

Debemos comenzar por el Artículo 4º de la CN que establece que: “*El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, ... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General ...*”

"Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4to." (art. 17 de la CN).

"A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones .." (art. 52 de la CN).

En idéntico sentido el inciso 1, del artículo 75º de la CN dispone que le corresponde al Congreso: “... *Legislar en materia*

aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, que serán uniformes en todo el país ..."

De lo expuesto surge claramente que la Constitución Nacional ha sido categórica al conferir atribuciones exclusivas y excluyentes al Congreso de la Nación en la "creación" de los Derechos de Exportación (y los de Importación), y con respecto a ello no se observa ninguna inconsistencia toda vez que los elementos estructurales sustanciales y esenciales de estos tributos aduaneros han sido establecidos formalmente por la ley 22.415.

En el año 1994, la reforma constitucional incorporó el artículo 76 ap. 1ro. que establece: *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.* Estableciendo asimismo, en el artículo 99: *El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:...* 2. *Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.* 3. *... 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.*

Es en la interpretación de estas últimas normas en donde se han presentado diversas posiciones e interpretaciones jurídicas, muchas de ellas, antagónicas entre sí, que es necesario evaluar y sopesar desde una perspectiva sistémica, integral, con sentido común, que no analice solamente las formas, sino fundamentalmente, las finalidades. Que no procure destruir, dinamitar, sino todo lo contrario, solucionar y construir. Son los casos difíciles, el nudo gordiano que es necesario desatar.

Podemos sintetizar estas posiciones en cuatro grandes grupos: (i) para algunos, el art. 755 del C.A. es una delegación prohibida en los términos del art. 76 ap. 1ro. y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional, y en consecuencia, consideran que es una norma inconstitucional.[10] Para otro grupo (ii), se trata de una delegación de administración, que el poder ejecutivo necesita ejercer para el cumplimiento de sus funciones. Otro grupo (iii) considera que la fijación del "quantum" de los tributos constituye el ejercicio de facultades propias en los términos del art. 99 ap. 2 de la CN. Y un último grupo (iv) considera que se trata de una delegación especial, por tratarse de una materia con matices singulares que difieren del resto del universo tributario.

Que con relación al primer grupo (i), que plantea directamente la inconstitucionalidad de la norma, deviene impertinente su tratamiento en esta instancia en virtud de la clara limitante dispuesta en el art. 1164 del C.A. que prohíbe a los vocales del TFN pronunciarse respecto a la eventual falta de validez constitucional de una norma aduanera. Ello así, toda vez que la C.S.J.N. no ha declarado en ningún momento la inconstitucionalidad del art. 755 del C.A. -pese a haber tenido oportunidad de hacerlo-[11], por lo que a su respecto, para éste Vocal, se trata de una norma vigente y constitucional.

Que, en relación al resto de las interpretaciones y posiciones doctrinarias, resulta pertinente su consideración en virtud de que todas ellas procuran armonizar la compleja matriz normativa para posibilitar el adecuado funcionamiento del sistema. Para ello, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales interactuaban (e interactúan) en forma conjunta[12] con las leyes 26.939 (B.O. 29-04-2014) que al declarar la "vigencia" de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y **fundamentalmente**, con la ley 26.122[13] (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo **adecuado** de control y aprobación "**a posteriori**" (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

De esta forma, se logra una solución **óptima** para el tratamiento de la fijación del "quantum" de las alícuotas en los derechos aduaneros, sin afectar el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria.

La C.S.J.N. tiene dicho que "Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad...". (CSJN, 1956/04/23: Grisolia, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

Conforme expusimos precedentemente, los derechos aduaneros poseen elevada complejidad técnica (ver nota al pie Nro. 4), requieren de las rápidas respuestas que impone el dinámico desenvolvimiento del comercio internacional (ver nota al

pie Nro. 8 (i)) y, en muchos casos, requieren un tratamiento reservado, pues su difusión puede ser perjudicial a los fines procurados[14]. La experiencia internacional citada en las notas al pie números 7 y 8 así lo indican. Los tiempos de los trámites parlamentarios “ex ante” (con anterioridad) resultan inconvenientes para la dinámica del comercio exterior, pero, en la modalidad “ex post” (con posterioridad), resultan muy beneficiosos, toda vez que, resguardando plenamente el principio de legalidad, otorgan a los representantes del pueblo, el tiempo suficiente para que procedan a analizar y debatir, aprobando o rechazando las medidas dispuestas por el Ejecutivo.

En virtud de la solución normativa expuesta, deviene innecesario e inoficioso ingresar al debate doctrinario para tratar de determinar el tipo de delegación o el ámbito en el cuál actúa el Poder Ejecutivo, pues muchas veces lo hace en el ejercicio de sus facultades propias y en otras, en el ejercicio de facultades delegadas.

Obsérvese que la ley 26.122 se refiere simplemente a “decretos delegados” sin hacer ningún tipo de distingo o clasificación.

No podemos dejar de mencionar, que éste es precisamente el criterio sustentado en la actualidad por el Poder Ejecutivo Nacional en la materia y que se encuentra plasmado en los considerandos y parte resolutive de los Decretos 790/20 (B.O. 05/10/2020), 1060/20 (B.O. 31/12/2020), 851/2021 (B.O. 15/12/2021), y 131/2022 (B.O. 19/03/2022), que en todos los casos ordenan la remisión de lo allí dispuesto para su aprobación por parte del Poder Legislativo de la Nación.

En virtud de todo lo expuesto y en respuesta concreta a este punto del plenario, corresponde concluir que el Poder Ejecutivo **SI PUEDE** gravar, desgravar y modificar derechos de exportación en los términos y condiciones del art. 755 del Código Aduanero, supeditado (“ad referendum”) a la posterior aprobación del Congreso de la Nación. **ASÍ LO VOTO.-**

1.3.- Si corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la 27.467.

Para dilucidar la situación planteada en autos, corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es “aprobar” o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas “condicionadas” o “ad referendum” de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable en la materia, ha establecido precisamente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5º del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación no proceda a su desaprobación o rechazo.

Aclarado ello, corresponde analizar si la aprobación expresa realizada por el Congreso de la Nación mediante la Ley de Presupuesto Nro. 27.467 resulta suficiente para convalidar la validez del Decreto 793/2018 entre los días 04/09/18 y 04/12/2018, toda vez que a partir de ahí y hasta el final del periodo de tiempo de fijación de las alícuotas (30/12/2020) nada se ha cuestionado.

Este punto es medular a los fines de comprender la controversia planteada. El recurrente no plantea la invalidez del Decreto “in totum” sino solo respecto del período de tiempo comprendido entre el día 04/09/18 y el 04/12/2018, por lo que se deduce, que la aprobación realizada por el Congreso de la Nación, a partir de ahí es suficiente, caso contrario se hubiera planteado su invalidez absoluta.

En otros términos, la parte no cuestiona que la aprobación del Congreso mediante la Ley 27.467 es nula por no haber seguido los procedimientos formales de la ley 26.122, sino que solamente plantea que su aprobación no puede ser retroactiva, lo que nos conduce nuevamente al punto previo ya analizado y resuelto por el artículo 17 de la ley 26.122.

Pero si existieran dudas sobre la interpretación respecto de la fecha de vigencia de las alícuotas, la misma ha quedado expresamente aclarada en el art. 82 de la ley 27.467 que expresamente dispone: “**ARTÍCULO 82.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos ... y 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.**” (las negritas me corresponden).

Es decir, que el Congreso de la Nación expresamente “mantuvo” la validez y vigencia del Decreto 793/18 desde su dictado y publicación ocurrida con fecha 04/09/2018.

Con respecto al argumento de que la aprobación del Congreso mediante la ley 27.467 no tendría efecto convalidante toda vez que no se ajusta al procedimiento instaurado por la ley 26.122, debe tenerse presente que la Ley de Presupuesto de la Nación, habitualmente denominada “ley de leyes”, tiene precisamente por función establecer las pautas de recaudación, entre ellas, los derechos de exportación, que van a solventar -entre muchos otros- los gastos de la nación.

En definitiva, se ha cumplido (dentro de un plazo razonable: 3 meses) con la finalidad procurada por la ley 26.122, esto es, que el Congreso de la Nación apruebe lo actuado en el marco de las facultades delegadas.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo[15], por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

Además de ello, el legislador reiteró nuevamente la íntegra aprobación del Decreto 793/18 en el artículo 54 de la ley 27.541 (Ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública), en donde, también fijó un tope arancelario máximo (33 % del del valor imponible o del precio oficial FOB) por lo que la voluntad del legislador en este sentido es indubitable.

Por último, corresponde aclarar que no es factible extender -como lo solicita la actora- al presente caso la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trata de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, difieren sustancialmente de las que rodean el presente caso, en donde el Poder Legislativo ha declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), previsto su intervención “a posteriori” del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122) y producida la convalidación legislativa (Leyes 27.467 y 27.541) de las alícuotas establecidas por el Poder Ejecutivo, así como los parámetros utilizados para cuantificarlas, estableciendo asimismo, sus topes máximos.

En consecuencia, en virtud de lo expuesto precedentemente, y en respuesta concreta a este punto del plenario, concluyo que **NO CORRESPONDE** declarar la invalidez del decreto 793/2018, publicado en el Boletín Oficial con fecha 04.09.18, toda vez que el Congreso de la Nación, mediante la Ley Nro. 27.467, publicada en el Boletín Oficial con fecha 04.12.18 procedió a su expresa APROBACIÓN (convalidación), con vigencia a partir de su dictado y publicación (art. 7 del Decreto 793/18). **ASÍ LO VOTO.-**

[1] El Digesto Jurídico Argentino (Ley 26.939 – B.O. 29-04-2014) declaró “vigentes” las normas incorporadas a su Anexo I, dentro de las cuales se encuentra la ley 22.415.

[2] La declaración de vigencia de la ley 22.415 efectuada en la ley 26.939, y en consecuencia, de las facultades en ella delegadas, exigen al suscripto de ingresar al análisis del debate sobre la caducidad de las normas delegadas o de las normas delegantes dispuesta en la cláusula transitoria octava de la Constitución Nacional, toda vez que dicha controversia ha devenido abstracta en virtud de la expresa ratificación legislativa efectuada por esta nueva ley. Pero si algún atisbo de duda quedara respecto a lo expuesto, téngase presente que al momento del dictado de la ley 26.519 (B.O.: 24/08/2006), que extendió “sine die” todas las facultades delegadas con anterioridad a la reforma constitucional, se encontraba ya vigente la ley 26.122 (B.O.: 28/07/2006) que en su artículo 17 claramente establece que las facultades delegadas se mantienen vigentes en tanto y en cuanto no sean expresamente rechazadas por el Congreso de la Nación.

[3] Aun cuando en este caso se ha producido una doble delegación, pues mediante el art. 5 de la ley 22.792, y el art. 1 del Decreto 2.752/91 se ha facultado al Poder Ejecutivo a subdelegar estas facultades en el Ministerio de Economía y Obras y servicios Públicos.

[4] Resulta ilustrativo reseñar sucintamente como es el ejercicio de la facultad delegada para fijar las alícuotas en materia de importaciones, que se realiza en el ámbito de integración MERCOSUR, con participación directa -casi exclusiva- del Poder Ejecutivo Nacional a través de sus diferentes áreas técnicas: el Consejo Mercado Común (CMC), órgano superior del MERCOSUR, integrado por los Ministros de Relaciones Exteriores y por los Ministros de Economía, o sus equivalentes de los Estados Parte, tiene la responsabilidad de definir la política comercial a través de la definición de las alícuotas del Arancel Externo Común (AEC), el Grupo Mercado Común (GMC), conformado por representantes de los Ministerios de Relaciones Exteriores, de los Ministerios de Economía (o equivalentes) y de los Bancos Centrales de los Estados Parte, tiene a su cargo establecer modificaciones puntuales en materia de AEC y administrar los cambios de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, y la Comisión de comercio del MERCOSUR (CCM), integrada por cuatro miembros titulares y cuatro miembros alternos por Estado Parte y es coordinada por los Ministerios de Relaciones Exteriores, es la que está facultada a establecer reducciones del AEC. De manera habitual, casi

cotidiana, los funcionarios técnicos de los Ministerios de Economía, Producción, Agricultura, Energía, AFIP, y muchos más, son convocados (según el tema a tratar) por el Ministerio de Relaciones Exteriores para, participar en las negociaciones de los aranceles con sus pares de los otros Estados Parte. Todas estas negociaciones se realizan en el ámbito de los Poderes Ejecutivos de los Estados Parte, y allí se definen las alícuotas, las excepciones y cronogramas de convergencia. Posteriormente, una vez aprobado a nivel MERCOSUR, se incorporan al ordenamiento jurídico nacional mediante Decretos del Poder Ejecutivo Nacional.

En forma excepcional, el Poder Legislativo Nacional ha ejercido de manera directa su facultad constitucional de establecer derechos a la importación por fuera de lo ya consensuado por el Poder Ejecutivo en el seno del MERCOSUR. Tal es el caso de la Ley de Emergencia Sanitaria (Ley 25.590), la Ley para el fomento de la lucha antigranizo (Ley 25.174), la Ley de promoción para la erradicación de la Carpocapsa, mediante la técnica de confusión sexual de los insectos (Ley 25.614), entre muy pocas más.

[5] Asimismo, el Código Aduanero Argentino recepta delegaciones legislativas en otras disposiciones: art. 631 (prohibiciones de carácter económico a la importación o exportación); art. 632 (prohibiciones de carácter económico a la importación o exportación); art. 768 (tasa de estadística); art. 770 (tasa de comprobación de destino); art. 771 (exenciones a la tasa de comprobación de destino); art. 774 (tasa de servicios extraordinarios), art. 776 (tasa de almacenaje), entre otras. Todas ellas, vigentes y operativas en la actualidad.

[6] Corresponde aquí traer a colación -por su relevancia- la opinión oportunamente vertida por el actual Presidente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Dr. Horacio Daniel Rosatti, en el Dictámen Nro. 576/03 - Tomo: 247, del 21/11/2003, dictado cuando revestía la calidad de Procurador del Tesoro de la Nación: “3.2. *Al respecto hago notar que, tratándose de los gravámenes a la exportación e importación, la Constitución Nacional no emplea los términos impuestos ni contribuciones; ello, -explica Luqui-, posiblemente a causa de la función que esos gravámenes cumplen como medios o instrumentos de que pueda hacer uso el Estado con fines de política económica.*” (El Dr. Juan Carlos Luqui, es un prestigioso constitucionalista autor de la obra “Derecho Constitucional Tributario”)

[7] A título meramente ejemplificativo, podemos mencionar: (i) la Constitución de la República Federativa de Brasil del año 1988 que autoriza en el artículo 153 al Poder Ejecutivo a alterar las alícuotas de los impuestos a la importación y a la exportación, (ii) la Constitución de la República de Colombia del año 1991 que en su artículo 189 dispone que corresponde al Presidente “... 25. (...) *modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; regular el comercio exterior...*”, (iii) La Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en el apartado 2do. de su art. 131 dispone: “*El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida*”; (iv) la Constitución de Ecuador, en su artículo 305 dispone: “*La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva*”; (v) La Constitución del Perú, en su artículo 118 establece: “*Corresponde al Presidente de la República: (...) 20. Regular las tarifas arancelarias*”.

[8] A título meramente ejemplificativo, podemos mencionar: (i) la Sección 232 de la Ley de Expansión Comercial de 1962 de los Estados Unidos, que faculta al Presidente de la Nación a “ajustar las importaciones” de un artículo si el Secretario de Comercio determina que la importación del artículo amenaza con perjudicar la seguridad nacional (recientemente, año 2018, el ex Presidente Donald Trump hizo uso de esta facultad, e impuso un arancel adicional de 10% y 25% a las importaciones de productos de aluminio y acero procedentes de todo el mundo, afectando -de manera imprevista y severa- nuestras exportaciones de esos productos a ese destino), (ii) La ley Nro. 1095/84 de la República de Paraguay, que en su artículo 2do. establece: “*Las mercaderías de importación estarán sujetas al pago de gravamen aduanero correspondiente, salvo las expresamente declaradas libres. La cuantía de este tributo será fijada por el Poder Ejecutivo y su monto será hasta un máximo del 30 % (treinta por ciento) sobre el valor imponible de las mercaderías, conforme a la calificación y clasificación arancelaria de las mismas.*”.

[9] Nos comenta el Dr. Ricardo Xavier Basaldúa, corredactor del Código Aduanero Argentino, que el art. 755 del C.A. (y su norma espejo 664 del CA), tiene como antecedentes a la Ley de Aduana, arts. 125 y 138, y las leyes 12.964 de 1947, art. 17, y 20.545, arts. 2 y 3; y que su ap. 2do., siguió los lineamientos del Anteproyecto de Ley General de Aduanas de 1969 (arts. 221 y 222) elaborado por la comisión creada por Resolución n° 3436/69 de la Secretaría de Estado de Hacienda, que integraron los Dres. Ricardo Xavier Basaldúa, Juan Patricio Cotter Moine, Julio T. Rubens y Rojo y Juan José Alberto Sortheix. (“El principio de legalidad y los derechos aduaneros”, en Revista de Estudios Aduaneros, Año XXI, N° 20, Buenos Aires, años 2008 a 2010, Sección Doctrina, Págs. 59 a 68)

[10] Consideran que se trataría de una norma inconstitucional por: (a) ser de naturaleza impositiva, (b) no constituir materia de administración o de emergencia pública, (c) no poseer un plazo fijado para su ejercicio y (d) no haber determinado las bases de la delegación o una política económica.

[11] “PROPULSORA SIDERÚRGICA S.A.I.C. c/recurso de apelación – A.N.A.”, sentencia unánime del 1 de septiembre de 1992, Fallos: 315:1820; “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, sentencia de fecha 15 de abril de 2014, Fallos 337:388, entre otros.

[12] La interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (confr. doctrina de la Corte Suprema in re: “Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas”; “Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro”; “Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros”; entre muchos otros.

[13] La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que marca un antes y un después en el tratamiento de la materia y que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

[14] Al respecto, nos transcribe el Dr. Ricardo X. Basaldúa las palabras de uno de los mayores especialistas de Derecho Aduanero del mundo, el Dr. Claude J. Berr, quien en su obra *“Introduction au droit douanier”* (Ed. Economica, París, 2008, ps. 17 y 18) nos dice: *“...incluso en los países más democráticos, es generalmente el poder ejecutivo quien se considera responsable de la fijación de los derechos de aduana, no teniendo los parlamentos la mayoría de las veces sino un derecho de control a posteriori. Esto se explica: uno se imagina claramente que la lentitud y las áleas de la elaboración legislativa podrían ser aprovechadas por los especuladores, que podrían constituir stoks en la perspectiva de un aumento previsible de los derechos de aduana. Se trata de una diferencia importante con la fiscalidad del derecho común, sobre la cual los parlamentos se pronuncian en principio antes de que la misma entre en vigor”*. (“El principio de legalidad y los derechos aduaneros”, en *Revista de Estudios Aduaneros*, Año XXI, N° 20, Buenos Aires, años 2008 a 2010, Sección Doctrina, Págs. 59 a 68). A ello, podemos agregar que, en el caso de exportaciones, un operador que sabe de antemano que le van a subir las alícuotas de la gabela, puede adelantar ventas para evitar su pago.

[15] Ley 26.122, artículo 18: *“En caso de que el Jefe de Gabinete no remita en el plazo establecido a la Comisión Bicameral Permanente los decretos que reglamenta esta ley, dicha Comisión se abocará de oficio a su tratamiento. Para ello, el plazo de diez días hábiles para dictaminar, se contará a partir del vencimiento del término establecido para la presentación del Jefe de Gabinete.”*

De conformidad con la votación que antecede los Vocales por mayoría, **ACORDARON** fijar la siguiente doctrina legal:

ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente.

ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467.

ARTICULO 4°.- Comuníquese, publíquese, dése a la DIRECCIÓN NACIONAL DEL REGISTRO OFICIAL y en la página web del Tribunal www.tribunalfiscal.gob.ar, y archívese.

Con lo que termino el acto siendo las 12:30 hs.

