

# BREVE EXÉGESIS DEL FALLO “CAMARONERA PATAGÓNICA” Y SU IMPORTANCIA PARA INTERPRETAR LA COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA ADUANERA

Corte Suprema de la Nación, sentencia del 15 de Abril de 2014, en autos “*Camaronera Patagónica S.A. c/ME y otros s/amparo*”<sup>1</sup>

POR ADRIÁN M. MÍGUEZ

En fecha 15 de abril próximo pasado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) dictó sentencia definitiva en la causa “Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de Economía s/acción de amparo”<sup>2</sup>.

La importancia de lo resuelto alcanza a determinadas cuestiones no menores en lo que a tributación aduanera se refiere. Especialmente se han tratado en el fallo las siguientes cuestiones:

(i) la constitucionalidad o no de la delegación legislativa —norma delegante— que preveía que el Poder Ejecutivo podía dictar normas tributarias;

(ii) la constitucionalidad o no de la creación de tributos por resoluciones ministeriales —norma delegada— en uso de las facultades antes mencionadas; y

(iii) la posibilidad o no de sanear o de otorgar validez a una norma delegada, si la respuesta al supuesto (ii) fuera negativa —inconstitucionalidad—.

Para ponernos en contexto recordemos, en lo que aquí interesa, que la discusión se centró en la constitucionalidad o no de un derecho de exportación establecido por una resolución ministerial. Especialmente, los derechos de exportación creados por la Res. MEI 11/2002, publicada en el Boletín Oficial el 5 de marzo de 2002.

Debió la Corte, para arribar a una conclusión, primero analizar otros aspectos que hacían a la definición de la naturaleza de los derechos de exportación, y luego a las competencias que la Constitución Nacional prevé para la procedencia de la creación y aplicación de tales derechos.

Es así que cuando se avanza en la lectura de la sentencia pueden observarse afirmaciones trascendentes para la comprensión del tema, especialmente en lo que se refiere a la naturaleza de los derechos de exportación.

Así, en el Considerando 6° se dice: “(...) 6° *Que a efectos de una adecuada solución de la controversia resulta imprescindible remarcar la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación. En efecto, se trata de un tributo...*”.

Para agregar inmediatamente que: “...*corresponde recordar que la naturaleza tributaria de los derechos de exportación fue reconocida desde hace mucho tiempo y quedó expuesta con total nitidez durante los debates de la Convención Nacional Constituyente ad hoc de 1860...*”.

Confirmando finalmente: “(...) *corresponde reiterar que el “derecho” establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo —especialmente, un impuesto—, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr.*”

1. El sumario del fallo comentado se puede consultar en la Sección Jurisprudencia de esta Revista.

2. Fallos C.486. XLIII

En oportunidad de las II Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, tuve oportunidad de analizar el tema y la conclusión fue la misma<sup>3</sup>. Allí sostuve que los derechos de aduana, más allá de los fines extra o parafiscales que pudieran tener, como herramientas de comercio exterior, pertenecen a la especie “impuestos”, dentro del género “tributos”, independientemente de la manera en que se los denomine.

La Corte Suprema ha zanjado este primer interrogante, si es que aún subsistía en parte de la doctrina<sup>4</sup>.

Definidos los derechos de exportación en la categoría de impuestos, continúa la Corte planteándose entonces, como “necesario”, en el Considerando 8º, examinar las normas constitucionales relacionadas con la competencia para “fijar” o establecer gravámenes.

Lo primero que se afirma, trayendo a colación la cita de los arts. 4, 17 y 52 de la Constitución de la Nación (CN), es que solo el Congreso impone las contribuciones, y citando su propia doctrina recuerda que *“los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas”* (Fallos 155:290; 248:482; 303:245; 312:912;”).

Agregando que *“...ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones...”*.

Abundó la Corte en que conforme su propia doctrina aún la creación, modificación o ampliación de un tributo realizada mediante el dictado de un decreto de necesidad y urgencia encuentra un valladar, una limitación constitucional infranqueable, para que sea el Poder Ejecutivo quien realice esta tarea que se le encuentra vedada. Ello en tanto la potestad de crear tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno y descansa en el Poder Legislativo.

También señaló, en este sentido, que el principio de reserva de ley o legalidad *“no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación”*, sino que constituye una garantía sustancial en la medida en que su esencia deriva de la representatividad de los contribuyentes. Como consecuencia, la creación de tasas, impuestos y contribuciones, como la modificación de los elementos esenciales de cada uno de ellos –el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados u obligados y las exenciones- deben ser creados solamente –exclusivamente- por una ley.

En el considerando 9º de la sentencia, la Corte recuerda el límite constitucional previsto en el art. 76 de la CN, aseverando que *“no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional...autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo...”*

A continuación refiere al alcance del art. 733 del C.A., que dispone que los derechos de exportación podrán ser ad valorem o específicos, pero sin determinar el legislador la alícuota aplicable.

Sin embargo, aclara que dadas las características de los “derechos de exportación” y del ámbito cambiante en que los mismos se aplican no podría negarse la potestad del legislador de otorgar al Poder Ejecutivo ciertas atribuciones que quedarían libradas al arbitrio razonable de éste, siempre que la política legislativa haya sido claramente –previamente- establecida. Por ejemplo en cuanto al aspecto cuantitativo de la obligación en la medida en que se hubiesen dispuesto, por ley, los topes mínimos y máximos.

A pesar de este reconocimiento confirma seguidamente que analizada la Res. MEI 11/2002, la misma no se ajusta a los parámetros mencionados.

Por todo lo antes expuesto, en el considerando 11º fulmina de invalidez a la mentada resolución en los siguientes términos: *“...todas*

3. Véase “Acerca de la naturaleza de los derechos de aduana: los derechos de exportación”, II Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Asociación Argentina de Estudios Fiscales; ERREPAR, 2009.

4. Véase la clara exposición que realiza Zunino, Gustavo, en “Los derechos de Exportación. Análisis en una sentencia de la CSJN”, Doctrina Tributaria – ERREPAR – Junio 2014.

*las razones expuestas conducen indefectiblemente a declarar la invalidez de la resolución 11/02 del –entonces- Ministerio de Economía e Infraestructura... ”.*

Llegado este punto de la exposición, la Corte había ya aclarado (i) que los derechos de exportación son tributos –impuestos-; (ii) que como tales no pueden ser creados por el Poder Ejecutivo en tanto rige el principio de legalidad o de reserva, (iii) que el art. 76 de la CN impide al Poder Legislativo la delegación de facultades en el Poder Ejecutivo; (iv) que, por lo tanto, la Res. MEI 11/2002 resulta inválida.

Pero estas afirmaciones tienen en la sentencia, una limitación en cuanto a su alcance y aplicación.

Ello en tanto la Corte procura armonizar las restricciones acotadas a la competencia para establecer tributos, con el dictado de las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519.

Retomando el comentario del art. 76 de la CN, y la Disposición Transitoria Octava, se recuerda que allí se dispuso que *“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”.*

Las leyes antes mencionadas, con una discutible técnica legislativa, (i) ratifican “la totalidad” de la delegación legislativa por los plazos y en las condiciones allí establecidas, y (ii) aprueban “la totalidad” de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional.

La Corte, en este punto, desarrolla un argumento tendiente a validar el objetivo tenido en mira por el Congreso al momento de dictar las leyes mencionadas, partiendo de la base de que no podría concluirse en que *“el legislador sanciona cláusulas inútiles, pensadas para no tener efecto”.*

Por lo tanto interpreta que cuando estas leyes disponen aprobar la totalidad de la legislación delegada, hacen referencia a las normas dictadas desde la sanción de la reforma constitucional y hasta la vigencia de cada una de dichas leyes.

Aquí es importante destacar que, en la materia que nos ocupa, los derechos de exportación son creados por la resolución ministerial 11/2002 (05/03/2002), por lo que las disposiciones de la ley 25.148 (24/08/99), -la primera de las leyes dictadas como consecuencia de la cláusula transitoria octava-, son “inocuas” a su respecto, dado que ésta es anterior a aquella. Así es claro que la Corte no interpreta que estas leyes “validan” la competencia delegada, en este caso en el art. 755 del C.A.

En el eje temporal, la segunda dictada es la ley 25.645 (sancionada el 21/08/2002, promulgada el 05/09/2002 y publicada en el Boletín Oficial el 09/09/2002), que sí es posterior al establecimiento de los derechos de exportación por la resolución ministerial.

La ley, a semejanza de las otras dictadas a igual fin –salvo la 26.519 que tiene otra estructura diferente–, posee dos artículos relevantes para el caso bajo análisis, el 1º y el 3º.

Allí se dispone:

**“(...) Artículo 1º - Sin perjuicio de la facultad derogatoria del Poder Legislativo nacional, ratifíquese en el Poder Ejecutivo nacional, a partir del 24 de agosto de 2002 por el plazo de dos (2) años y con arreglo a las bases oportunamente fijadas por el Poder Legislativo nacional, la totalidad de la delegación legislativa sobre materias determinadas de administración o situaciones de emergencia pública, emitidas con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, cuyo objeto no se hubiese agotado por su cumplimiento. El Poder Ejecutivo nacional ejercerá su atribución con arreglo a lo dispuesto en el art. 100 inciso 12 de la Constitución Nacional.**

**Artículo 3º - Apruébase la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994. (...).”**

Sin la claridad suficiente que tienen otros pasajes de la sentencia, parece que puede concluirse razonablemente que la Corte ha entendido que el art. 1º de la ley no “sanea” la delegación contenida en el art. 755 del C.A. Ello en tanto el mencionado art. 755 no estaría alcanzado por las materias a las que se hace expresa referencia.

Reforzando esta idea, aclara que *“la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable –como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia...”*.

Parece, por ello, que en su nacimiento la resolución ministerial es nula, no pudiendo sanearse dicha nulidad, y esto ocurre porque la delegación del art. 755 no resulta válida, o no resulta válida en tanto no confluyan otros extremos inexistentes en el caso particular.

Entonces entra en juego el art. 3° de la ley 25.645 que aprueba *“la totalidad de la legislación delegada...”*. La Corte interpreta que esta aprobación implica una suerte de manifestación legislativa, de expresión concreta para otorgar “eficacia” a las materias a las que habrían estado dirigidas las normas potencialmente inválidas en su nacimiento.

De allí concluye que la invalidez de la resol. 11/2002 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor), y el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rigen los efectos de la ley 25.645.

En este punto, entonces, cabe preguntarse si la Corte pretendió ratificar la validez de una norma, y entonces habría justificado su origen como norma dictada por una norma delegante inválida, o si, en realidad, presupone que la “nueva ley” –en este caso la 25.645– incorpora en su texto el contenido de la norma nula como nueva expresión legislativa de una materia que pretendió legislar.

Me inclino por esta segunda posición. Ello en tanto se remarca en el fallo que la resolución en cuestión es nula de nulidad absoluta e insanable, lo que impediría que una norma posterior convalide su contenido hacia el pasado.

Esto también se completa, además, con los conceptos ya adelantados, por los párrafos que

establecen que: *“Estos términos representan, sin dejar lugar a duda, la voluntad expresa del Congreso Nacional en la materia y solo pueden ser interpretados en el sentido de que quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia”* (en expresa alusión al texto del art. 3° de la ley”).

Y que: *“...una interpretación en sentido contrario al propuesto llevaría a sostener que la totalidad de la legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994 ha perdido su vigencia, vaciándose de contenido a las disposiciones del art. 3° de las leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135”*.

Párrafo aparte merecen los votos de los Dres. Argibay y Petracchi que van aún más allá que el voto de la mayoría, propiciando directamente la nulidad de la norma delegada pero sin posibilidad de interpretar que se le otorga algún tipo de validez hacia el futuro.

Finalmente, queda por aclarar que, sin perjuicio de la importancia trascendental que tiene el fallo por las definiciones mencionadas, al haber acotado el plazo temporal de la ineficacia del tributo a los períodos entre el dictado de la norma nula y el dictado posterior de la ley que lo “transforma” en obligatorio, limita también las posibilidades de repetición de lo pagado a aquellos derechos de exportación creados por decretos o normas inferiores, no ratificados por una clara expresión posterior legislativa.

Esto último se verificaría únicamente con todos aquellos creados por el Poder Ejecutivo o sus dependencias orgánicas, sin ratificación legislativa, con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 26.135 (agosto 23 de 2006). O bien a aquellos supuestos en que, a pesar del tiempo transcurrido, el exportador hubiera iniciado la acción de repetición y no hubiese operado el plazo de prescripción, siempre que se hubiesen verificado los demás requisitos ya señalados.