

# EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN. A PROPOSITO DEL FALLO “CAMARONERA PATAGÓNICA S.A.”(\*)

Corte Suprema de Justicia 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 JUAN PATRICIO COTTER

## SUMARIO

1. La doctrina del fallo “Camaronera Patagónica S.A.”.
2. El principio de legalidad.
3. El principio de legalidad en la doctrina de la Corte Suprema.
4. El principio de legalidad y la delegación en materia aduanera.
5. La delegación en materia aduanera y la reforma constitucional de 1994.
6. A modo de síntesis.

### **1. La doctrina del fallo “Camaronera Patagónica S.A.”**

En un caso que merece nuestra atención, la Corte Suprema se ha ocupado nuevamente del principio de legalidad. La Corte ha validado su histórica doctrina, abordando con profundidad el principio de legalidad y las facultades de delegación contenidas en la Constitución, con las modificaciones establecidas en la reforma de 1994 y su impacto en los tributos aduaneros, en concreto en relación a los derechos de exportación.

La Corte analizó la constitucionalidad de las disposiciones contenidas en el Código Aduanero y las resoluciones ministeriales que impusieron derechos de exportación, invocan-

do facultades delegadas por la ley aduanera. Es decir, se abocó al estudio de las facultades de delegación contenidas en el Código Aduanero, en materia tributaria, y analizó su validez constitucional luego de la reforma de 1994.

Analizó, también, la validez constitucional de los derechos de exportación y la incidencia de la ratificación posterior a la reforma de 1994 que el Congreso ha realizado de la delegación legislativa y las normas delegadas, al amparo de la Cláusula Transitoria Octava del art. 76 de la Constitución Nacional.

Se trata del fallo dictado en la causa “Camaronera Patagónica”, el pasado 15 de abril de 2014, en el cual la Corte resolviera declarar la inconstitucionalidad de los derechos de

---

(\*) Esta nota al fallo de la CSJN, en los autos “Camaronera”, fue publicada en la Revista “Impuestos”, Junio de 2014.

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

exportación establecidos por la Resolución ME 11/02, abonados por la actora, aunque limitó dicha invalidez al período comprendido entre el dictado de dicha Resolución y la ratificación de la delegación legislativa y las normas delegadas que efectuó la Ley 25.645 en el marco de la Cláusula Transitoria Octava del art. 76 de la Constitución Nacional (esto es, entre marzo de 2002 y agosto de ese mismo año).

En definitiva la Corte ha sido clara al sostener que los tributos deben ser impuestos por ley, excepción hecha de los tributos impuestos por una norma legal de inferior jerarquía pero amparados por una norma delegante que defina claramente los elementos fundamentales del tributo y en el caso de los derechos, un tope arancelario determinado. Por lo tanto, no obstante la limitación en cuanto al período de la invalidez decretada en el fallo, corresponde repasar la doctrina del fallo en comentario, de manera de analizar las implicancias de tales conceptos para la validez constitucional de los derechos aduaneros de exportación.

## 2. El principio de legalidad.

El principio de legalidad, que se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley), constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica<sup>2</sup>.

La razón de ser del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones<sup>3</sup>. La finalidad es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las

conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir<sup>4</sup>.

Este principio rector del derecho tributario, es receptado por primera vez en una norma escrita en la Carta Magna, otorgada el 15 de junio de 1215 por el rey Juan Sin Tierra a los lores y súbditos británicos. Nace como principio *no taxation without representation*. De manera clara e indubitable se estableció que el rey no podía establecer recursos ordinarios sin el consentimiento de los representantes del pueblo.

Sin embargo, no podemos obviar que el 31 de marzo de 1091, en España, Alfonso VI elaboró un documento sobre la imposición de un tributo extraordinario dirigido al obispo y habitantes de León. Allí se solicitó consentimiento para esta carga extraordinaria<sup>5</sup>.

En Francia, se recurrió también al consentimiento del impuesto con la participación de los pobladores de las villas y ciudades por medio de los Estados Generales creados en el año 1314. El absolutismo que luego se impuso en las monarquías europeas durante los siglos XVI al XVIII fue desdibujando la aplicación de ese consentimiento; mas luego, el principio de legalidad formó parte de la Declaración de Derechos de 1789 y de la Constitución de 1791. La Revolución Francesa sentó las bases de la soberanía popular y la división de poderes.

Estados Unidos lo adoptó con la sanción de su Constitución de 1787, ordenamiento que tuvo decisiva influencia en el movimiento constitucional latinoamericano. Cabe aquí destacar especialmente a Madison quien, en el “El Federalista”, destacara que sólo el Congreso de la Nación puede poner las manos en los bolsillos de los contribuyentes.

En la Argentina, el principio es consagrado desde el nacimiento del movimiento emancipador. Ya en el Acta Capitular del Cabildo de 1810 se expresa “Y los señores, habiendo salido al balcón de estas casas capitulares y oído que

2. García Belsunce, Horacio, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1982, p. 78.

3. Bidart Campos, Germán, *Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino*, t. I, Ediar, Bs. As., 1986, p. 225.

4. Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, 3ª ed., Lexis Nexis, Bs. As., 2007, p. 259.

5. Sáinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, p. 232.

el pueblo ratificó por aclamación el contenido de dicho pedimento o representación, después de hacerse leído por mí en altas e inteligibles voces, acordaron...que no se puedan imponer contribuciones ni gravámenes al pueblo o sus vecinos, sin previa consulta y conformidad del Cabildo”<sup>6</sup>. Los Estatutos, reglamentos y Constituciones, proyectadas o sancionadas, que se sucedieron con posterioridad, comulgaron con tan fundamental principio, definitivamente consagrado en la Constitución Nacional<sup>7</sup> de 1852, que garantiza que “Nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”<sup>8</sup>.

Además, cabe también señalar que en nuestro país, la Constitución ha establecido que sólo el Congreso impone las contribuciones<sup>9</sup>, luego determina que los impuestos deben ser creados por ley formal emanada del Congreso de la Nación<sup>10</sup> y, asimismo, atribuye a la Cámara de Diputados —en donde están los representantes del pueblo— la iniciativa de las leyes tributarias<sup>11</sup>.

El principio analizado, encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes del poder fiscal, en su derecho de propiedad, visto que los tributos importan una restricción a éste. Descansa en la exigencia propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público, tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado<sup>12</sup>.

Este principio no se agota en la legitimidad formal, sino que supone que la ley sea clara, completa y precisa, a la vez que se nutran de certeza y de irretroactividad. Conforme enseña Jarach<sup>13</sup> no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer esa obligación

y, por tanto, sólo la ley debe definir los supuestos y elementos fundamentales de la relación tributaria. Y ello supone que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su aceptación objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación por nacer. Debe ser también la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, el criterio con que debe valuarse la materia imponible y es también la ley la que debe definir este monto.

Casás<sup>14</sup>, por su parte ha señalado que el principio de legalidad debe necesariamente comprender todos los elementos estructurales. A saber:

- a) la precisión en el elemento material del hecho generador;
- b) la solidaridad tributaria;
- c) la creación de agentes de retención y de percepción;
- d) la determinación del elemento temporal;
- e) el establecimiento de anticipos, retenciones y percepciones por la Administración no puede ser objeto de decisiones discrecionales, por lo que la ley debe regular con la mayor precisión los márgenes dentro de los cuales puedan instrumentarse las medidas;
- f) el elemento cuantificante adquiere relevancia, ya que a partir de él es posible fijar el *quantum debeatur* correspondiente a cada hecho imponible efectivamente acaecido, lo que obliga a que la ley dé claras definiciones sobre la base de cálculo o base imponible;
- g) cuando las bases de cálculo se enuncien mediante conceptos jurídicos indeterminados, la Administración, al interpretarlos, deberá hacerlo conforme a las reglas hermenéuticas que la ciencia jurídica preconiza;
- h) las alícuotas o escalas que configuran la tarifa, constituyen una de las pocas regulaciones en las cuales se advierte consenso en ad-

6. Linares Quintana, Segundo V., *El poder impositivo y la libertad individual*, Alfa, Bs. As., 1951, p. 181.

7. C. Nac., art. 19.

8. Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, 3ª ed., Lexis Nexis, Bs.As., 2007, p. 265.

9. C. Nac. art. 17.

10. C. Nac., art. 4º.

11. C. Nac., art. 52.

12. Dictamen del Procurador General, Corte Sup., 1973, “*Banco Argentino de Comercio*”, Fallos 286:325.

13. Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, t. I, Liceo Profesional CIMA, Bs. As., 1957, p. 99.

14. Casás, José O., “Principios Jurídicos de la Tributación”, en AA VV Tratado de Tributación, *Derecho Tributario*, t. I (coord. García Belsunce, Horacio), Astrea, Bs. As., 2003, ps. 219/408.

mitir para determinados tributos —impuestos aduaneros e impuestos a los consumos— la posibilidad de habilitar a la Administración para su ajuste;

i) la actualización monetaria de los créditos tributarios del fisco y de los contribuyentes, así como el ajuste de determinación tributaria, no contravienen el principio de reserva de ley, a condición de estar expresamente previstos en la ley;

j) las exenciones, exclusiones, beneficios y remisiones de deudas tributarias deben ser materia reservada a la ley;

k) en materia de deberes formales, la ley debe establecer, directa o indirectamente, los límites y criterios a desarrollar por la norma reglamentaria;

l) los ilícitos y sanciones tributarias deben ser establecidos siempre por la ley por aplicación directa de la norma constitucional que consagra el principio de reserva de ley;

m) es menester que en los ilícitos tributarios (fundamentalmente en las contravenciones) se abandone la difundida práctica consistente en la utilización de tipos abiertos o leyes penales en blanco.

### 3. El principio de legalidad en la doctrina de la Corte Suprema

En relación con el principio de legalidad, la Corte Suprema ha destacado que la facultad del Congreso de crear impuestos constituye uno de los rasgos esenciales del régimen republicano<sup>15</sup>. También ha señalado que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una

exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad, reconocido en la Constitución Nacional<sup>16</sup>. En otro precedente, consideró que el Poder Ejecutivo no puede, vía reglamentaria, establecer o extender los impuestos a sujetos no previstos en la ley<sup>17</sup>.

La Corte también invalidó la obligación de pago de diferencias cambiarias a quienes habían adquirido pasajes al exterior, impuestas por circular del Banco Central, atento afectarse el principio de reserva legal<sup>18</sup>. También cuestionó la aplicación de un impuesto interno establecido para cubiertas destinado al Fondo Nacional de Vialidad, aplicado a las cubiertas para aviones<sup>19</sup>. Asimismo, reiteró la prohibición de extensión analógica, vía reglamentaria, destacando que ninguna carga tributaria era exigible sin la previa disposición legal<sup>20</sup>.

Sin embargo, cabe destacar los avances del poder administrador sobre el Congreso<sup>21</sup>, al amparo de la delegación de facultades<sup>22</sup>. Hace algunos años nos alertaba en relación al particular el Académico Horacio García Belsunce<sup>23</sup>, al destacar que en mérito a leyes delegadas, con condicionamiento o sin ellos, se ha legitimado la transferencia de la facultad de crear tributos del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo, borrándose así una garantía esencial a la tributación y, por ende la garantía de la inviolabilidad de la propiedad.

Desde 1863, nuestra Corte Suprema 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

15. Corte Sup., 1929, “Doncel de Cook, Sara”, Fallos 155:290.

16. Corte Sup., 1938, “Manuel Arturo Gutiérrez”, Fallos 180:384.

17. Corte Sup., 1970, “Industria Te Argentino SRL”, Fallos 276:21.

18. Corte Sup., 1976, “Ventura”, Fallos 294:152.

19. Corte Sup., 1982, “Aviquipo”, Fallos 304:697.

20. Corte Sup., 1993, “Eves Argentina”, Fallos 316:2329.

21. Castellanos, Fernando, “Casos de violación al principio de legalidad por delegación de facultades tributarias”, LL 1989-B-1027/1035.

22. Es oportuno destacar que la delegación tiene su sustento constitucional en el art. 99, inc. 2º, que atribuye al Poder Ejecutivo facultad para expedir 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. Sin embargo, cabe también tener presente que la reforma constitucional de 1994, dispuso expresamente en el citado art. 99 que el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Y se refiere expresamente a la materia penal y tributaria, con una veda absoluta. Luego el art. 76 de la Constitución también ha sido reformado prohibiendo al Poder Legislativo delegar en el Poder Ejecutivo, salvo en materia de administración y de emergencia.

23. García Belsunce, Horacio, *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1982, p. 129.

que le ha asignado la ley suprema<sup>24</sup>. Sin embargo, nuestro Tribunal Superior luego destacó que existe una diferencia fundamental entre la delegación del poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo para reglar los pormenores o detalles necesarios para su ejecución<sup>25</sup>.

La Corte consideró que la circunstancia de ejecutar una política legislativa determinada implica también el poder dictar normas adaptadas a las cambiantes circunstancias, sobre todo en una materia, que por hallarse tan sujeta a variaciones, merece estar librada al prudente arbitrio del Poder Ejecutivo, en lugar de estar sometida a las dilaciones propias del trámite parlamentario. Entendió que en estos casos no existe 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<sup>26</sup>.

#### 4. El principio de legalidad y la delegación en materia aduanera.

Considerando la pacífica jurisprudencia de nuestro Tribunal Superior en materia de delegación acotada o, si se prefiere, ejercicio reglamentario, en el Código Aduanero<sup>27</sup> se ha definido mediante ley formal la determinación del hecho gravado<sup>28</sup>, el momento imponible<sup>29</sup>, la base imponible<sup>30</sup>, así como el

sujeito gravado<sup>31</sup>, para luego delegar en el Poder Ejecutivo la determinación del quantum del tributo<sup>32</sup>.

La delegación en materia de los tributos aduaneros se ha explicado con fundamento en la celeridad con que deben poder efectuarse las reformas arancelarias en materia aduanera. En relación al particular, cabe recordar que la Corte Suprema, antes de la sanción del Código, había resuelto que no viola el principio de legalidad si el Congreso, al establecer un impuesto, faculta al Poder Ejecutivo para determinar su cuantificación fijando un tope máximo o si lo autoriza a variar las alícuotas sin superar ese tope legal o si lo faculta a suspender la aplicación del impuesto y, en su caso, a dejar sin efecto esa suspensión<sup>33</sup>.

Cabe aquí aclarar que la delegación contenida en el Código Aduanero sólo incluyó al Poder Ejecutivo, no contempla la subdelegación<sup>34</sup>.

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

24. Corte Sup., 1863, “Ramón Ríos, Francisco Gómez, y Saturnino Ríos”, Fallos 1:36.

25. Ley 22.415.

26. Corte Sup., 1927, “Delfino”, Fallos 148:430. Doctrina luego reiterada, entre otros, en 1993, “Cocchia, Jorge Daniel”, Fallos 316:2624; 1967, “Ernesto N. de Milo”, Fallos 267:247; 1968, “Laboratorios Anodia SA”, Fallos 270:42; 1982, “Ufíto SRL, Fallos 304:1898 y 1987, “Conevial Sociedad Anónima Constructora, Indus. Com. Inm. y Finan.”, Fallos 310:2193.

27. Corte Sup., 1973, “Banco Argentino de Comercio”, Fallos 286:325.

28. C. Ad., arts. 635 y 724.

29. C. Ad., arts. 637, 638, 726 y 727.

30. Código de Valor del GATT (ley 24425) para los derechos de importación y art. 735 y conc. para los derechos de exportación.

31. C. Ad., art. 777.

32. C. Ad., arts. 664, 667, 755, 757, antes también en el art. 125 de la Ley de Aduanas, cuyo antecedente también se encontraba en el art. 17 de la ley 12.964.

33. Corte Sup., 1954, “Rubén Raul Leira”, Fallos 230:28.

34. Párrafo aparte merece la subdelegación de facultades del Poder Ejecutivo en el Ministerio de Economía u otros Ministerios u organismos del Estado. En efecto, sobre este particular, es oportuno señalar que la Corte Suprema admitió la subdelegación en la medida en que la ley delegante la admitiera expresamente, en el caso “Verónica SRL” del 17.11.88. En materia de derechos aduaneros, por ley 20.545 y, luego de la vigencia del Código Aduanero, por ley 22.792, se autorizó al Poder Ejecutivo a delegar en el Ministerio de Economía las facultades conferidas en el art. 755 —en cuanto interesa a estas líneas—. Sin embargo, el decreto 2284/91 y su modificatorio 2488/91, derogó expresamente la ley 22.792. Ambos decretos de necesidad y urgencia han sido ratificados por ley 24.307. Por su parte, la ley 26.217 autorizó la subdelegación para derechos de exportación para hidrocarburos.

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<sup>35</sup>.

Basaldúa, luego destacó que la utilización generalizada del arancel aduanero con fines de defensa o protección y a la necesidad de reaccionar rápida y eficazmente frente a los incessantes y muchas veces imprevisibles cambios del comercio internacional, justifican sobradamente la delegación. En razón de los fines que persiguen los derechos aduaneros, el tiempo que insume el cumplimiento del procedimiento legislativo para la sanción de una ley no se concilia con la velocidad de las respuestas que impone el desenvolvimiento del comercio internacional y el deber del Estado de preservar el bien común y defender, en tiempo oportuno, las actividades económicas nacionales<sup>36</sup>. Barreira, también consideró que el manejo del arancel, en cuanto herramienta de regulación del comercio exterior, requiere de una rapidez que no se compadece con el dictado de una ley<sup>37</sup>.

En el mismo sentido, antes incluso de la sanción del Código Aduanero, Ahumada destacó 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<sup>38</sup>.

En la doctrina extranjera, Rohde Ponce<sup>39</sup> ha destacado que en virtud de que los cambios arancelarios aduaneros requieren celeridad y dinamismo, se ha admitido la facultad ejecutiva de modificar las leyes, en beneficio de la

estabilidad de la producción nacional o de cualquier otro propósito en beneficio del país. Allix, por su parte, ha señalado que si bien por tratarse de impuestos, el Parlamento es el único que puede crear, aumentar, reducir o suprimir los derechos aduaneros, lo cierto es que este principio teórico cede en esta materia. En primer lugar, dado que si bien son indiscutidamente impuestos, no tienen únicamente carácter fiscal y usualmente inspiran más preocupaciones económicas que fiscales. Además, las medidas aduaneras, suelen tener un carácter urgente que no se condice con el trámite parlamentario<sup>40</sup>.

Berr, por su parte, destaca que incluso en los países más democráticos, es generalmente al 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 justifica visto que la lentitud de las áreas de la elaboración legislativa podría ser aprovechada por los especuladores, constituyendo stocks en la perspectiva de un aumento previsible de los derechos de aduana. Se trata de una diferencia importante con la fiscalidad del derecho común, sobre la cual los parlamentos se pronuncian en principio antes de que la misma entre en vigor<sup>41</sup>.

En igual sentido, Molierac ha señalado que aunque los derechos de aduana no pueden ser, en principio, establecidos sino por el Parlamento, el Gobierno tiene poderes bastante extensos; por una parte recibió una delegación permanente para negociar con los otros Estados convenios comerciales y, por otra parte tiene, en ciertas circunstancias, previstos en el Código de Aduanas, poderes excepcionales para modificar los derechos de aduana<sup>42</sup>. Rosier también señaló que el derecho aduanero no es de carácter exclusivamente fiscal. Es también de

35. Alsina, Mario A., Basaldúa, Ricardo X., Cotter Moine, Juan P., *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias* (arts. 585 a 672), t IV, Abeledo-Perrot, Bs. As., 1985, ps. 365 a 372.

36. Basaldúa, Ricardo Xavier, *Tributos al Comercio Exterior*, Abeledo-Perrot, Bs. As., 2011, p. 437.

37. Barreira, Enrique C., "La legitimidad de los derechos de exportación 'móviles' establecidos a los productos agrícolas", LL nro. 13, Bs. As., julio 2008, p. 1095.

38. Ahumada, Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, vol. II, Assandri, Córdoba, 1948, ps. 550 y 551.

39. Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, t. I, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, p. 181.

40. Allix, Edgar, *Les droits de douane. Traite theorique et pratique de legislation douaniere*, t. I, Rousseau, Paris, 1932, p. 263.

41. Berr, Claude J., *Introduction au droit douanier*, Economica, Paris, 2008, p. 17.

42. Moliérac, J., *Traité de législation dounière*, Librairie du Recueil Sirey, Paris 1930, nros. 10 y 11, ps. 11 a 15.

orden económico y, a este título, exige a veces un procedimiento más rápido que el del voto de la ley. Fue, entonces, necesario establecer en su favor una derogación al principio general del establecimiento del impuesto por la ley, gracias al ejercicio del poder reglamentario<sup>43</sup>.

También cabe destacar que el esquema de delegación de la fijación de la alícuota aduanera sostenida por el Código Aduanero, constituye el camino adoptado en varias legislaciones.

En efecto, la Constitución de Brasil<sup>44</sup> de 1988 autoriza al Poder Ejecutivo a alterar las alícuotas de los impuestos a la importación y a la exportación, atendiendo a las condiciones y límites establecidos por la ley. La Constitución de Colombia<sup>45</sup> de 1991, por su parte, autoriza al Poder Ejecutivo a modificar aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas. La Constitución de México<sup>46</sup> de 1917, autoriza al Poder Legislativo a delegar en el Poder Ejecutivo el aumento, disminución o incluso supresión de las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras. La Constitución de Chile<sup>47</sup> de 1980 se pronuncia en el mismo sentido. En Bolivia<sup>48</sup>, en el Código Tributario se autoriza al Poder Ejecutivo a establecer la alícuota del Gravamen Arancelario aplicable a la importación de mercancías y, cuando corresponda, los derechos de compensación y los derechos antidumping. El parlamento Europeo, desde el Tratado de Roma<sup>49</sup> y hasta la entrada en vigencia del Tratado de Lisboa<sup>50</sup> no tuvo atribución alguna en materia arancelaria aduanera. En la actualidad, tiene una intervención posterior.

## 5. La delegación en materia aduanera y la reforma constitucional de 1994

Ahora bien, sin perjuicio de la tradición arancelaria aduanera de nuestro país, del derecho comparado y de la doctrina especializada aduanera, en torno a la conveniencia de que se admita la delegación en el Poder Ejecutivo para modificar los aranceles, cabe tener presente que la reforma constitucional de 1994 ha puesto en tela de juicio la legitimidad de esta delegación contenida en el Código Aduanero argentino, porque no la ha admitido expresamente, sino más bien ha establecido una expresa prohibición para la materia tributaria en general —y aquí debemos incluir a los tributos aduaneros—.

Como hemos visto, la delegación tiene su sustento constitucional<sup>51</sup>, la Constitución atribuye al Poder Ejecutivo facultad para expedir 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. Sin embargo, en la reforma constitucional de 1994, dispuso que el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Y se refiere expresamente a la materia penal y tributaria, con una veda absoluta<sup>52</sup>. Luego, la Constitución de 1994, también ha prohibido al Poder Legislativo delegar en el Poder Ejecutivo<sup>53</sup>, salvo en materia de administración y de emergencia. Desgraciadamente, la reforma de la Constitución Nacional de 1994 no ha hecho ninguna excepción a la materia aduanera, lo cual hubiera sido un acierto siempre y cuando, la legislación delegante determinara claramente la política legislativa y los topes arancelarios.

Surge claro, entonces, que se ha establecido una limitación a la delegación del Poder Legislativo en materia tributaria que incluye a los

43. Rosier, Raymond, *Manuel Pratique de législation dounière*, LGD, Paris, 1954, nros. 14 y 15, ps. 23 a 27.

44. Constitución de Brasil, art. 153.

45. Constitución de Colombia, art. 189.

46. Constitución de México, art. 131.

47. Constitución de Chile, art. 62.

48. Código Tributario de Bolivia, art. 7°.

49. El Tratado de Roma fue suscripto en 1957.

50. El Tratado de Lisboa fue suscripto en 2007.

51. C. Nac. art. 99, inc. 2°.

52. En el mismo art. 99.

53. C. Nac. art. 76.

tributos aduaneros. Conforme destacara García Lema<sup>54</sup>, al examinar los motivos alegados para incorporar a la Constitución una delegación legislativa acotada, se advierte que constituye la consecuencia directa de los objetivos declarados en la reforma constitucional de 1994, en punto a generar un nuevo equilibrio en el funcionamiento de los tres órganos de gobierno, para lograr la atenuación del sistema presidencialista, el fortalecimiento del rol del Congreso y la mayor independencia del Poder Judicial.

De manera que puede señalarse que la delegación legislativa solamente tiene cabida en relación con los asuntos de administración y emergencia pública, pero no en materia penal ni tributaria.

Luego de la reforma constitucional de 1994, algunos fallos de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo se ocuparon de esta reforma y su impacto en los tributos aduaneros.

En efecto, en el caso de los aranceles de importación adicionales establecidos vía reglamentaria para el caso de incumplimientos vinculados al régimen de admisión temporaria, se ha señalado que “no debe olvidarse que en el nuevo art. 76 de la ley fundamental se establece, como principio, que está prohibido delegar facultades en el poder administrador, a menos que se trate de 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. Resulta claro que en lo atinente a la fijación de los elementos esenciales para la existencia de tributos no encuadra en la noción de materias determinadas de administración”<sup>55</sup>.

Por su parte, en el caso “Gallo Llorente”, se sostuvo que “el derecho a la exportación es un tributo alcanzado por el principio de reserva de ley y que el ejercicio de las facultades conferidas al Poder Ejecutivo Nacional en el art. 755 del Código Aduanero requiere del dictado de una ley formal que establezca los límites para su aplica-

ción, las Resoluciones impugnadas son inconstitucionales por arrogarse facultades que la Carta Magna (arts. 4º, 17 y 75, inc. 1º) y el Código Aduanero confieren al Congreso Nacional...”<sup>56</sup>.

La doctrina del caso “Gallo Llorente” no fue objeto de análisis por parte del Tribunal Superior, en atención a la derogación de las retenciones móviles objeto de reclamo al momento en que el caso se encontraba a estudio de la Corte. Por tal motivo, al tratar el recurso respectivo y visto la derogación de las retenciones, la Corte declaró inoficioso el pronunciamiento del tribunal sobre la cuestión de fondo debatida. Por tal motivo, la Corte no se abocó al estudio de la constitucionalidad de los derechos de exportación, en el marco del principio de legalidad.

Sin embargo, antes que en el caso analizado “Camaronera Patagónica”, la Corte Suprema se refirió al principio de legalidad, aunque no en materia aduanera, en el caso “Selcro”. Allí señaló que es reiterada la jurisprudencia del Tribunal que señala que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo. Expresamente indicó que “Al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la Ley 25.237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución”<sup>57</sup>.

Es claro, entonces, que la tendencia de los pronunciamientos judiciales, posteriores a la reforma constitucional de 1994, si bien no referidos a la delegación legislativa del Código Aduanero, resultaban sumamente ilustrativos y permitían avizorar la posición de la doctrina de la Corte. Hace algunos años señalamos que “Luego de la reforma constitucional de 1994, resulta por tanto cuestionable que los derechos de exportación

54. García Lema fue uno de los miembros informantes del despacho de mayoría, Diario de Sesiones de la Convención Constituyente, ps. 2210/2211.

55. CNCAF, Sala 4ª, 18/11/99, “Langenuer e Hijos”. En igual sentido se pronunció la Sala 2ª, 29/10/02, “Alba Cía. Argentina de Seguros”, la Sala 4ª, 16/08/05, “Manufactura Peletera Uruguay SA” y Sala 3ª, 21/05/13, “Alba Cía Argentina de Seguros”.

56. C. Nac. Cont. Adm., Sala 2ª, 23/09/08, “Gallo Llorente”.

57. Corte Sup., 2003, “Selcro SA”, Fallos 326:4251.

resulten determinados por delegación e incluso subdelegación legislativa. Máxime cuando son el fruto de la política de gestión aplicada por el Poder Ejecutivo y no a partir de una política económico/tributaria de largo plazo delineada con claridad por el Congreso de la Nación<sup>58</sup>.

## 6. A modo de síntesis

En materia de derechos de importación y exportación, el Código Aduanero ha seguido los lineamientos antes definidos por las Ordenanzas de Aduanas y la Ley de Aduana, del mismo modo que las regulaciones aduaneras de varios países, delegando en el Poder Ejecutivo la potestad de determinar las alícuotas.

Sin embargo, con la reforma constitucional de 1994, a partir de los expresos limitantes en materia de delegación contenidos en su nueva redacción, la delegación contenida en el Código Aduanero debe ser materia de revisión.

La posición de la Corte Suprema ha sido determinante. La delegación contenida en el Código Aduanero para que el Poder Ejecutivo determine los aranceles de los derechos de exportación resulta inconstitucional. La Corte

ha destacado que resulta imprescindible, para la validez constitucional de un tributo, que el Congreso sea el que cree o modifique tal tributo, entendiéndose en éste aspecto que el Congreso debe ser quien delimite el hecho imponible, los sujetos alcanzados, las exenciones previstas y la alícuota o cuantía del impuesto.

En éste último aspecto, la Corte reconoció que la facultad del Poder Ejecutivo para modificar un impuesto establecido por el Congreso se limita al aspecto cuantitativo (alícuota), y sólo puede ejercerse cuando el Congreso expresamente delega tal facultad y delimita expresamente márgenes mínimos y máximos de modificación.

De allí que el Más Alto Tribunal concluyera que, en materia de derechos de exportación, ni el art. 755 del C.A. y tampoco la Ley de Emergencia 25.561, resultan normas delegantes válidas a los efectos de que el Poder Ejecutivo pueda válidamente ejercer una facultad legislativa, siendo que ninguna de las normas antes citadas ha establecido claramente la política legislativa, determinando parámetros claros y precisos, ni menos ha establecido topes mínimos y máximos de alícuotas, aplicables según tales y cuales circunstancias.

---

58. Cotter, Juan Patricio, "Reflexiones en torno a los derechos de exportación, su legitimidad y razonabilidad". Suplemento Especial La Ley "Retenciones a las exportaciones", (coord. Marcelo Lascano), abril de 2008", p. 53.