

Escuela de Gobierno

Tipo de documento: Tesis de maestría



Maestría en Políticas Públicas

Situación Jurídica de los Derechos de Exportación en Argentina

Autoría: Barratines, María del Pilar

Año: de defensa de la tesis: 2025

¿Cómo citar este trabajo?

Barretines, M. (2025) "*Situación Jurídica de los Derechos de Exportación en Argentina*". [Tesis de maestría. Universidad Torcuato Di Tella]. Repositorio Digital Universidad Torcuato Di Tella

<https://repositorio.utdt.edu/handle/20.500.13098/13609>

El presente documento se encuentra alojado en el Repositorio Digital de la Universidad Torcuato Di Tella bajo una licencia Creative Commons Atribución-No Comercial-Compartir Igual 4.0 Internacional
Dirección: <https://repositorio.utdt.edu>



Maestría en Políticas Públicas

Universidad Torcuato Di Tella

Situación Jurídica de los Derechos de Exportación en Argentina

Autor: María del Pilar Barratines

Director: Jorge Celso Sarli

Mayo 2025

ÍNDICE

Capítulo 1.-Introducción	3
1.1.- Breve contextualización del problema	3
1.2.- Presentación del tema de investigación y abordaje de la metodología	4
Capítulo 2.-Revisión de la literatura	5
Capítulo 3.- Análisis normativo y jurisprudencia	6
<i>Cuadro de clasificación cronológica de los instrumentos jurídicos</i>	7
3.1.- Ampliación sobre el Principio de Reserva Legal en materia tributaria	8
3.2.- Jurisprudencia y Legislación relevantes	10
3.2.2.- Fallo Laboratorios Anodia 1968	11
3.2.3.- Código Aduanero y la “Delegación” en materia de derechos de exportación	11
3.3.4.- Reforma Constitucional de 1994	12
3.3.5.- Decretos 310 y 809 de 2002	14
3.3.6.- Resoluciones MEP 11 y 35 del 2002	15
3.3.7.- Resolución MEP 125 del 2008	15
3.3.8.- Fallo Gallo Llorente (Año 2008)	15
3.3.9.- Fallo “Camaronera Patagónica” (CSJN) abril 2014	17
3.3.11.-Decreto 793/2018	20
4.Conclusiones y opiniones finales – Recomendaciones	30
4.2.- Conclusiones	31
4.3 .- ¿Por qué se han pagado –y se siguen pagando- derechos de exportación pese a que según expliqué están alcanzados –a mi juicio indudablemente- por la grave tacha de inconstitucionalidad?	32
4.4.- Recomendaciones	34
BIBLIOGRAFÍA	36

Capítulo 1.-Introducción

1.1. Planteo del problema y pregunta de investigación

¿Cuál es el encuadre jurídico actual del principio de reserva legal respecto a los derechos de exportación?

Los derechos de exportación (DE) en Argentina constituyen una figura tributaria que, si bien cuenta con reconocimiento constitucional, ha sido objeto de fuertes debates jurídicos, políticos y económicos a lo largo del tiempo. Desde la crisis de 2001, los DE se han convertido en una herramienta recurrente del Poder Ejecutivo para atender necesidades fiscales urgentes, a menudo sin intervención directa del Congreso Nacional. Esta práctica ha planteado interrogantes respecto del principio de “reserva legal” previsto por la Constitución Nacional para la creación de tributos.

Sin embargo, la cuestión no se agota en el plano jurídico. Los DE también son el reflejo de tensiones estructurales entre Nación y provincias, de disputas distributivas, y de decisiones económicas en contextos de alta volatilidad. Su permanencia, a pesar de la crítica doctrinaria y jurisprudencial, sugiere que existen otros factores –políticos, fiscales, institucionales– que explican su vigencia.

Los derechos de exportación, a pesar de su discutida constitucionalidad y de los límites establecidos por la Corte Suprema, se mantienen como herramienta central del Estado nacional. Esto se debe a varios factores: a la persistente emergencia fiscal estructural de la Argentina, el diseño del federalismo fiscal (que excluye los DE de la coparticipación, brindando incentivos al Ejecutivo para su uso unilateral) y la debilidad institucional. Además, su aplicación genera inseguridad jurídica, litigiosidad y desincentivo a la inversión. Esta tesis se propone aportar a esa discusión desde la perspectiva jurídica, examinando la evolución normativa e institucional de los derechos de exportación en Argentina desde la reforma constitucional de 1994 hasta la actualidad, con foco en las facultades del Poder Ejecutivo y el principio de legalidad en materia tributaria.

1.2.- Presentación del tema de investigación y abordaje de la metodología

La pregunta de la investigación es: Cuál es la situación jurídica actual del principio de reserva legal (los tributos nacionales deben ser establecidos por ley del Congreso Nacional; arts. 4º, 17, 52, 75 inc. 1º, y 76 de la actual C.N.) en relación con los derechos de exportación, en cuanto dicho impuesto fue y sigue siendo objeto de “delegación” al Poder Ejecutivo.

Haré una descripción cualitativa analítica de la situación jurídica, especialmente teniendo en cuenta el criterio, no alterado a la fecha, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Cameronera

Patagónica” de mayo de 2014. Ello así, a fin de analizar las razones que motivaron la problemática en los distintos momentos históricos, y entender sus consecuencias en la actualidad.

Capítulo 2.-Revisión de la literatura

La literatura especializada sobre derechos de exportación en Argentina ha sido prolífica en analizar los efectos económicos, fiscales y distributivos de este tipo de tributos, aunque en menor medida ha sido abordada su dimensión jurídica. A lo largo del tiempo, distintos enfoques han intentado explicar su permanencia, su rol en la política económica y los efectos que generan sobre el sistema tributario en su conjunto.

En primer lugar, se destaca el papel que los derechos de exportación han jugado como instrumento de política fiscal. En contextos de emergencia, han sido utilizados como mecanismo de recaudación eficiente, especialmente por su impacto directo sobre sectores exportadores con capacidad contributiva. Fundar (2022) sostiene que los derechos de exportación pueden ser útiles como herramienta fiscal en momentos críticos, pero que su uso permanente y sin respaldo legal adecuado compromete la estabilidad macroeconómica y la institucionalidad tributaria. Esta visión coincide con la de Cetrángolo (2006), quien advierte que el uso recurrente de los derechos de exportación se ha vuelto estructural, en buena medida por fuera de los mecanismos institucionales establecidos.

Los derechos de exportación también han sido analizados en tanto instrumentos con impacto redistributivo. Diversos estudios han señalado que las retenciones permiten al Estado capturar parte de la renta extraordinaria generada por los sectores agroexportadores, en un esquema que permite sostener el tipo de cambio real y financiar gasto público. Sin embargo, Nogués (2015) advierte que esta política genera efectos distorsivos sobre la inversión y la competitividad del sector, y sostiene que su carácter regresivo impacta en la producción de regiones periféricas, afectando especialmente a productores medianos y pequeños.

Desde una perspectiva político-económica, Sturzenegger y Salazni (2007) proponen una explicación sobre la persistencia de las retenciones, señalando que su éxito político radica en que permiten recaudar con bajo costo político, al concentrar el esfuerzo fiscal en un sector particular de la economía. Este enfoque refuerza la hipótesis de que los derechos de exportación no han sido eliminados por su utilidad política, más allá de sus limitaciones jurídicas.

A su vez, Garriga y Rosales (2008) destacan la naturaleza errática y cambiante de la política de derechos de exportación en Argentina, caracterizada por decisiones unilaterales, falta de reglas claras y escasa institucionalización. En línea con esto, Sánchez (2018) plantea que la ausencia de una normativa estable y debatida en el Congreso genera incertidumbre jurídica y económica, lo cual desalienta la inversión y erosiona la confianza de los actores económicos en las reglas del juego.

Finalmente, los estudios de Fundar y de Cetrángolo permiten contextualizar la política de retenciones dentro de un patrón más amplio de políticas tributarias discrecionales, que combinan objetivos fiscales, redistributivos y de gobernabilidad económica. La literatura coincide en que el problema no es solamente técnico o económico, sino también institucional y jurídico: la prolongada utilización de este tributo en ausencia de una habilitación legislativa directa vulnera los principios de legalidad y reserva de ley tributaria.

En suma, el análisis de la literatura existente permite identificar una tensión persistente entre la eficacia fiscal y la legalidad constitucional de los derechos de exportación. Este trabajo intenta aportar a la discusión desde una perspectiva jurídica analizando la evolución normativa de la aplicación de los DEX en Argentina desde la reforma de la Constitución Nacional de 1994

Capítulo 3.- Análisis normativo y jurisprudencia

En este capítulo haré una descripción cronológica y analítica de los principales hechos jurídicos que se sucedieron desde el 2002 -con algunas menciones inevitables a situaciones y/o normativas previas (inclusive de la Constitución Nacional) que les dieron fundamento- hasta la actualidad y que configuran la situación jurídica en el presente, de los derechos de exportación en Argentina.

En el cuadro que expongo a continuación realicé una clasificación de los instrumentos jurídicos que considero que son los más relevantes para el estudio del tema. Su análisis lo desarrollaré profundamente en los párrafos posteriores.

Cuadro de clasificación cronológica de los instrumentos jurídicos

Tipo de Instrumento Jurídico	Identificación	Fecha	Descripción y Contexto Jurídico
Fallo	Fallo 'Delfino'	1927	Valida delegación impropia con requisitos específicos.
Fallo	Fallo 'Laboratorios Anodia'	1968	Aprueba retenciones cambiarias por vía reglamentaria.
Ley	Ley 22.415 (Código Aduanero)	1981	Art. 755: autoriza al Poder Ejecutivo a modificar establecer de exportación.
Decreto	Decreto 2752/1991	1991	Delega facultades del Código Aduanero al Ministerio de Economía.
Ley	Constitución Nacional (Arts. 4°, 17, 52, 75, 76)	1994 (reforma)	Establece la reserva legal tributaria y limita la delegación legislativa al Poder Ejecutivo.
Ley	Ley 25.561	2002	Declara emergencia pública y habilita facultades extraordinarias para fijar derechos de exportación.
Decreto	Decreto 310/2002	2002	Fija derechos de exportación para hidrocarburos.
Resolución	Resolución ME 11/2002	2002	Fija derechos de exportación en emergencia económica.

Resolución	Resolución 125/2008	2008	Implementa retenciones móviles agropecuarias.
Fallo Cám. C.A.F.	Fallo 'Gallo Llorente'	2008	Declara inconstitucional la Resolución 125/2008.
Fallo Corte Suprema	Fallo 'Camaronera Patagónica'	2014	Valida delegación impropia pero con límites o "baremos" (topes o mínimos de las tarifas y plazo de aplicación).
Fallo Corte Suprema	Fallo 'Cencosud'	2014	Define criterios para devolución de derechos y depreciación monetaria.
Decreto	Decreto 133/2015	2015	Reduce alícuotas para productos agropecuarios.
Decreto	Decreto 793/2018	2018	Establece derechos del 12% general y 30% para soja.
Ley	Ley 27.467	2018	Ratifica el Decreto 793/2018 y establece topes máximos para derechos de exportación, y el plazo de aplicación.
Ley	Ley 27.541	2019	Autoriza al Poder Ejecutivo a fijar derechos de exportación hasta el 33%, y el plazo de aplicación.
Decreto	Decreto 230/2020	2020	Establece derechos hasta el 31/12/21
Decreto	Decreto 851/2021	2021	Establece derechos desde el 1/1/22 –fuera del baremo plazo-
Decreto	Decreto 131/2022	2022	Establece derechos (ultraactividad del decreto 230/20) hasta el 31/12/22
Fallo Juez Federal de Junín	Soc. Rural de Junín y otros s/ amparo	2021	Invalida Decreto 851/2021 por exceder plazo de delegación.
Plenario TFN	Tribunal Fiscal de la Nación	2022	Declara que el TFN no tiene facultades para declarar inconstitucionalidad y avala facultades del Poder Ejecutivo basadas en el art. 755 del Código Aduanero.
Fallos Cámara C.A.F.	Son 5 Fallos de Cámara que revocan el Plenario TFN de 2022	2023	Declaran inconstitucional el Decreto 793/2018 por falta de sustento legal previo.
Decreto	Decreto 697/2024	2024	Eliminación y rebaja de derechos
Decreto	Decreto 38/2025	2025	Eliminación y rebaja "provisional" de derechos

3.1.- Ampliación sobre el Principio de Reserva Legal en materia tributaria

La base normativa del denominado principio de "reserva legal" en materia tributaria está en los artículos 4º, 17, 52 y 75 -incs. 1) y 2) y 76 de la Constitución Nacional que transcribo a continuación.

*"Artículo 4º.- 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**, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional."*

Aclaro yo que en el texto precedente la expresión "contribuciones" alude al concepto jurídico más actual de "tributos" (como género de la especie "impuestos" -entre estos últimos los derechos de importación y de exportación, taxativamente indicados en dicho texto-), de modo que al expresar el texto ..."las demás contribuciones ..." se expresa en realidad "además de los derechos de importación y de

exportación” que como dije, “en ese texto” quedan incluidas en el allí concepto genérico de “demás contribuciones” (en rigor “tributos”, que como género tributario incluye tanto a impuestos como a tasas y a específicas contribuciones propiamente dichas).

“Artículo 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. **Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º.** Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.”

“Artículo 52.-A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.”

“Artículo 75.- Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.....
.....”; y sigue con la enumeración de facultades hasta el apartado 32.

Art. 76: “Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.....”

Aclaro yo que las negritas destacadas en las precedentes transcripciones son mías y en sentido explicativo. También aclaro que en virtud del aludido principio de reserva legal es posible una vez más afirmar –metafóricamente, claro- que el “dueño” de la facultad de imponer tributos nacionales (entre ellos los derechos de exportación) es el Congreso Nacional, es decir el Poder Legislativo de la Nación. Cabe asimismo también aclarar aquí que dicha facultad alcanza y/o comprende a los derechos de exportación, además de otros tributos nacionales, como los derechos de importación (según los arts. 4° y 17 de la C.N. “pero” –respeto de este último impuesto- con la salvedad, tratado Mercosur, que explico más abajo) y otros tributos, es decir otros impuestos y tasas, etc..

También cabe aclarar que dicha facultad del Congreso Nacional (en materia de derechos de exportación) es en principio “indelegable” conforme lo establece (de modo explícito por primera vez) el precedentemente transcrito art. 76 de la C.N., pero que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el

caso “Camaronera Patagónica” (abril 2014) al que después haré específica referencia, estableció que la excepción a dicha prohibición de delegar (excepción que en dicho art. 76 debe ser mediante una “ley del Congreso Nacional”) no alcanza a los derechos de exportación (ello porque la delegación del art. 755 del C.A. –norma legal delegante de los derechos de exportación- no es la delegación “propriadamente dicha” –a la que según el indicado fallo refiere el mencionado art. 76 de la C.N.- sino que la delegación del art. 755 del C.A, es para la C.S. -y conforme los precedentes citados en el cuadro que aquí antecede- una delegación “impropia”).

En relación a lo dicho en el párrafo precedente la misma Corte Suprema de Justicia, con anterioridad al aludido fallo “Camaronera” había venido elaborando, en distintos fallos y como también se indicó en el aludido cuadro que antecede, una doctrina que se denominó “delegación impropia”, doctrina por la que la Corte consideró admisible la delegación al Poder Ejecutivo (aun en materia de derechos de exportación) pero sólo en cuanto tal delegación impropia; ello en el sentido de que lo que está prohibido en el mencionado art. 76 C.N. es la delegación “propriadamente” dicha. Claro que tal delegación impropia fue explicitada en esos distintos fallos y aun en el fallo “Camaronera”, **bajo ciertos y determinados requisitos**, asimilando esta delegación impropia a la facultad constitucional (art. 99 inc. 2 de la C.N.) de “reglamentar las leyes del Congreso Nacional”, para que las leyes tuvieran efectiva aplicación. Corresponde entonces hacer referencia a dichos fallos de la C.S. que, entre otros, precedieron al fallo “Camaronera”. En suma, según dicho criterio (repito que no alterado hasta el presente) el Poder Ejecutivo tiene facultad de establecer derechos de exportación, pero como ejercicio de una delegación “impropia” (en el caso y como ya adelanté, delegación en virtud del art. 755 **de la ley** 22.415 -Código Aduanero-). Y también advierto, desde ya, que esta específica delegación está “ampliada y especificada” asimismo **por otras leyes** (en el caso y según se verá, las leyes 27.467 y 27.541, que –implícita pero clara y evidentemente- **han tenido en cuenta y/o lisa y llanamente aplicado el aludido criterio del fallo “Camaronera”**).

Cabe aclarar que en materia de derechos de “importación” (si bien el C.A. tiene un art. 664 que como delegación de facultades es una norma “espejo” con la del aludido art. 755) la situación es diferente pues “el dueño” (metafóricamente hablando) de la facultad de establecerlos no es el Poder Ejecutivo (y ni siquiera el Congreso de la Nación), por cuanto dicha facultad está hoy en cabeza Consejo de Ministros del MERCOSUR (Tratado de 1881) que en su caso es el que “autoriza” a nuestro país a subir o bajar el “arancel externo común”, pero ello de conformidad con lo establecido por el art. 75 inc. 22 de la C.N. y el Tratado de Asunción (Mercosur) ley 23.981 del año 1991, y con el fallo de la C.S. en el caso “Whirpool Puntana c/DGA”, 11/12/2014. Los tratados internacionales, una vez aprobados por el Congreso, tienen “mayor jerarquía” que cualquier otra ley del mismo Congreso; con lo cual queda a salvo el explicado principio de reserva legal.

Finalmente, y en razón de lo más arriba expuesto en cuanto a la doctrina de la denominada delegación “impropia” (doctrina previa al fallo “Camaronera” y afirmada en ese mismo fallo), es conveniente hacer una breve referencia a los fallos de la Corte Suprema en los que previamente se fue elaborando la aludida doctrina.

3.2.- Jurisprudencia y Legislación relevantes

3.2.1.-Fallo Delfino 1927

El primer caso contemplado por la C.S. en materia de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, fue el recaído en la causa “Delfino” (1927), en la cual debió determinarse si una multa, basada en un decreto de 1908 e impuesta al demandante (una compañía marítima) por la Prefectura General de Puertos, por infringir disposiciones portuarias, era inconstitucional por sustentarse en un reglamento administrativo que, ejerciendo una función legislativa, violaba la prohibición del Congreso de delegar sus funciones en la administración. Se cuestionaba la violación de los arts. 18, 67 (hoy art. 75) incisos 11 -hoy 12-, 12 -hoy 13- y 28 -hoy 32-, y 86 inciso 2º (hoy art. 99 inciso 2º), de la Constitución Nacional entonces vigente.

En este caso, la Corte rechazó la pretensión y admitió la validez constitucional de esa delegación sentando un esquema que luego se repitió en sucesivos pronunciamientos. Sostuvo que *“Existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o algún cuerpo administrativo a fin de reglar pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Lo primero no puede hacerse; lo segundo es admitido aun en aquellos países en los que, como en los Estados Unidos de América, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución”* (A.M Delfino y Cía. s/ apelando de una multa interpuesta por la Prefectura Marítima, por infracción al art. 117 del reglamento del Puerto de la Capital , 1927).

En este sentido expresa Barreira que: *“... Las atribuciones de poder completar pormenores y detalles pueden ser libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo siempre que se hubiera establecido claramente la política legislativa. Este criterio fue reiterado por la Corte en diversos precedentes, dando lugar a lo que luego se denominó la “delegación impropia”* (Barreira Enrique revista Jurisprudencia Argentina, 2008).

3.2.2.- Fallo Laboratorios Anodia 1968

Otro fallo relevante en esta materia es el de la causa “Laboratorios Anodia” (1968) en la cual, precisamente, se cuestionó la constitucionalidad de la delegación para el establecimiento de las llamadas “retenciones cambiarias” sobre las exportaciones (que por entonces eran derechos de exportación encubiertos), retenciones establecidas por decretos leyes del gobierno del General Aramburu en el año 1958. Allí la C.S. citó al menos tres casos de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Estados Unidos que admitían el criterio de la validez de la imposición. Como vemos, antes de la reforma constitucional de 1994

la C.S. argentina, había admitido la validez de normas similares a la del art. 755 del Código Aduanero -que analizaré más adelante-, sosteniendo que la facultad para su dictado no constituía una delegación propiamente dicha, sino una modalidad “del poder reglamentario” contemplado en el hoy art. 99 inciso 2 (ex art. 86 inciso 2) de la Constitución Nacional. Se añadía en este fallo 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”*. (“Laboratorios Anodia SA c/ Gobierno Nacional”, 1968)

3.2.3.- Código Aduanero y la “Delegación” en materia de derechos de exportación

En marzo de 1981, durante el gobierno de la dictadura militar se sancionó y promulgó la ley 22.415, Código Aduanero, que fue institucionalmente convalidado (es decir que más tarde-y siguiendo el criterio doctrinario y jurisprudencial vigente- no fue objetado como ley formal por el Congreso constituido, que en varias oportunidades introdujo modificaciones a dicho C.A.). En el mismo se admitió (por lo tanto por una ley formal) la delegación legislativa en varios pasajes. Por ejemplo, en su art. 755 se estableció que el Poder Ejecutivo podrá gravar con derechos de exportación mercadería que no estuviere gravada, o desgravar mercadería que sí lo estuviere, y a modificar el derecho de exportación establecido.

El mencionado artículo que es muy relevante en este análisis decía textualmente (en la redacción originaria del C.A.):

“ARTICULO 755. – 1. En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: 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. 2. Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas 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”. Código Aduanero [C.A]. Ley 22.415, 1981. Art.755. 2 de marzo de 1981 (Argentina)”.

3.3.4.- Reforma Constitucional de 1994

La reforma constitucional de 1994, entre otras incorporaciones, introdujo el nuevo artículo 76, según el cual se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo. En este punto cabe señalar que,

sin esta prohibición expresa, en principio lo que era facultad de uno de los Poderes de Gobierno no era facultad de los otros y por ende si la facultad de establecer derechos de exportación era del Poder Legislativo (art. 67 inc.1 de la C.N. antes de la reforma –y hoy art. 75 inc. 1 de la C.N. ya reformada) esta facultad “no” era del Poder Ejecutivo (y no lo es tampoco después de la reforma, aunque se verá y explicaré que sí lo es bajo ciertos y precisos límites. Y el mismo art. 76 de la C.N., el de la aludida prohibición expresa, también de todos modos prevé y/o autoriza, “como excepción” la delegación en el Poder Ejecutivo.

Y aquí ya cabe adelantar un punto crucial en este tema, cual es que al momento de la reforma del 94 “ya existía” una disposición legal (la del art. 755 del C.A. ley 22415 de 1981), que autorizaba la facultad del Poder Ejecutivo para establecer derechos de exportación, y ello ya era un supuesto de “delegación”, y por ende esa disposición era una norma “delegante”. Cabe aclarar especialmente que la facultad sólo se refiere a la “tarifa” de la imposición y no al hecho imponible y demás elementos sustantivos o esenciales –sujetos, base imponible-). Por lo tanto esa delegación, la del art. 755 originario, anterior a la reforma del 94, era una delegación parcial. Pero también cabe adelantar que –conforme y como se verá es el criterio de la Corte Suprema- la delegación que permite el art. 76 de la C.N., que admite –en la excepción allí mismo prevista- sólo los supuestos de “determinadas materias de administración” y de “emergencia pública”, se refiere a la “delegación propiamente dicha” y no la denominada “delegación impropia”.

Teniendo en cuenta que el art. 75 inciso 1º de la Constitución Nacional atribuye al Congreso la facultad de establecer los derechos de importación y de exportación, y que el art. 76 prohíbe la delegación de las facultades legislativas, salvo en los antes mencionados supuestos de excepción (en cuyo caso debe fijarse un plazo para su ejercicio y la medida debe hallarse incluida dentro de las bases de la delegación que el Congreso hubiere establecido), alguna corriente de opinión, que consideraba que el art. 755 del Código Aduanero constituye una delegación propiamente dicha (opinión contraria al criterio de “Camaronera”, por ende mera opinión frente al criterio interpretativo de la ley que es facultad de la C.S.), y por ende, con esa opinión, se sostuvo que la delegación del art. 755 en su texto originario, era inconstitucional. Aclaro yo que, conforme el criterio de “Camaronera”, dicho texto originario era inconstitucional pero por la falta de baremos que la C.S. exigió en dicho fallo, y no porque fuera una delegación propiamente dicha –que no lo era- prohibida por el art. 76 de la C.N.

Ocurre que el referido art. 76 puso en crisis una gran cantidad de normas que el Poder Ejecutivo solía dictar por delegación legislativa, por lo que la Constitución de 1994 pretendió solucionar estos inconvenientes a través de la Cláusula Transitoria Octava que 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”*. Ello implicaba el deber del Congreso de revisar pormenorizadamente la totalidad de las normas delegadas (y aun las normas delegantes) que se encontraran en vigencia, lo que nunca hizo (no lo hizo en las cinco leyes que se dictaron en virtud de dicha cláusula), es decir que se sancionaron dichas cinco leyes que no hicieron más que implícitamente “prorrogar” lo que el Congreso debía hacer. Para comprender la

referida Disposición Transitoria Octava debemos tener en cuenta que por legislación "delegante" debe entenderse la que emite el órgano que delega, esto es, el Congreso, mientras que legislación "delegada" es la que nace como resultado de la delegación y que es dictada por el Presidente o el órgano administrativo que corresponda, con el fin de completar y/o cumplir la norma delegante. Si partimos de la base de encuadrar al art. 755 del Código Aduanero como una "delegación" de facultades legislativas, dicho artículo constituiría la legislación "delegante" mientras que las resoluciones del Ministro de Economía y aun los decretos del Poder Ejecutivo mismo, que en su caso establecieron los derechos de aduana, son las normas "delegadas".

En ese entendimiento (y según la mencionada Cláusula Transitoria 8va. de la reforma en trato), todos los decretos del Poder Ejecutivo dictados por la delegación del art. 755 del Código Aduanero en su texto originario, y las resoluciones ministeriales en las cuales aquella prerrogativa hubiera sido subdelegada por la ley 22.792 u otras similares, que –unos y otras- establecían derechos aduaneros, irían a caducar el 24 de agosto de 1999, fecha en la cual se cumplirían los cinco años contados desde la fecha de entrada en vigencia de la nueva Constitución Nacional y sus Disposiciones Transitorias.

Pero antes de finalizar ese plazo y conforme dicha Cláusula (que como explicaré a continuación se cumplió o se fue cumpliendo sólo a medias, pero sin cumplirse el objetivo de la misma) el Congreso sancionó la ley 25.148 (B.O. 24/08/1999). Precisamente, esa ley no se expidió sobre lo que valía o no valía de la delegación preexistente a 1994, y en cambio "prorrogó" (en el Poder Ejecutivo) por tres años la totalidad de la delegación (debe entenderse de normas delegantes y delegadas) hasta entonces existente; **pero a la vez "aproband" la legislación delegada que se hubiera dictado hasta entonces.**

En efecto, cuando habían transcurrido tres años desde la ley 25.148 (y siempre en orden a la Cláusula Transitoria 8va.) se sancionó la ley 25.645 (B.O. 9/09/2002) por la cual –y nuevamente sin expedirse sobre el objetivo final de la Cláusula- se dispuso **una nueva prórroga**, esta vez de dos años, lo que volvió a suceder con las leyes 25.918 (24/08/04, **prórroga** de 2 años) y 26.135 (B.O. 24/08/06 **prórroga** de 3 años), volviéndose nuevamente (es decir en estos otros tres casos) a **aprobar toda la legislación delegada** (la sancionada al amparo de la legislación delegante anterior a la Reforma) que se había dictado, respectivamente, hasta la entrada en vigencia de dichas leyes.

Sin embargo, la última de las leyes sancionadas en orden a la Cláusula, que fue la 26.519 (agosto 2009), prorrogó -esta vez por sólo un año- la facultad del Congreso para expedirse conforme el art. 76 de la C.N. y la cláusula transitoria 8va, y esta vez fue la última prórroga. En efecto, hasta allí las leyes sancionadas al respecto (incluso ésta) se dictaban antes de vencerse las respectivas prórrogas; pero en este caso venció la prórroga de un año de la ley, sin sancionarse otra (y además –esta vez- "no" se aprobó la legislación delegada dictada entre la ley 26.135 y la 26.519), con lo cual (y porque esta vez tampoco se cumplió el objetivo final) toda la legislación delegante "habría caducado" en agosto de 2010 (entre ella la del art. 755 del C.A.).

Dada la redacción de las cinco leyes sancionadas en orden a lo dispuesto por la Cláusula Transitoria 8va: a) la legislación “delegada” (por ejercicio de la legislación delegante) anterior a 1994 fue ratificada con rango de ley, por lo que los derechos de exportación dictados antes de 1994 o antes de las primeras cuatro leyes, por vía de delegación, habrían quedado firmes; b) la legislación “delegante” anterior a la reforma de 1994, fue prorrogada respectiva y sucesivamente (por tres, o por dos, o por dos, o por tres o finalmente por sólo uno, años más); y c) la legislación delegante, entre las que deben considerarse incluidas las contempladas en el Código Aduanero, que como se vio no fue nunca convalidada, habrían caducado en su totalidad en agosto de 2010.

No obstante, otra ley posterior, la 26.939 del año 2014 (el llamado Digesto Jurídico Argentino) incluyó como ley vigente al Código Aduanero ley 22.415 (incluido como ley B 1280), y así una “ley” (es decir el Congreso) consideró vigente el art. 755 de dicho C.A., el de la delegación en materia de derechos de exportación. Precisamente y como se verá más adelante, el importante decreto 793/18 (que estableció –más bien se restablecieron- los derechos de exportación que se habían derogado por el decreto 133/2015), **invocó** (para tal restablecimiento) ese art. 755 que así se lo consideró vigente y por ende aplicable como fundamento de la imposición.

Y aquí debo señalar que toda esta real confusión de ideas que resulta de los párrafos precedentes, finalmente y según explicaré **la resuelve la Corte Suprema**, órgano máximo del Poder Judicial que tiene la facultad de decidir sobre los puntos regidos por la C.N. y les leyes de la Nación (art. 114 de la C.N.), en la ya mencionada varias veces sentencia de la causa “Camaronera Patagónica”.

3.3.5.- Decretos 310 y 809 de 2002

En el año 2002, en medio de la crisis económica y social que atravesaba Argentina se sancionaron el Decreto 310/2002 a través del cual, fundado en la ley 25.561 que declaró la emergencia pública, se fijaron derechos de exportación a distintas posiciones arancelarias correspondientes a hidrocarburos, y el Decreto 809/2002 que lo amplió.

3.3.6.- Resoluciones MEP 11 y 35 del 2002

Ese mismo año el Ministerio de Economía y Producción dictó las Resoluciones MEP 11/2002 y 35/2002 mediante las cuales (por la primera) se fijó un derecho de exportación (tarifa 10%) para la exportación para consumo de distintas mercaderías (la mayoría de las mercaderías del arancel) invocando: la emergencia económica, el Código Aduanero (art. 755), y el Decreto 2752/1991 que delegaba al Ministro de Economía las facultades conferidas al Poder Ejecutivo por dicho art. 755 del Código Aduanero (Una vez más, ante la necesidad económica se echó mano a este impuesto). La Resol. MEP 35 elevó la tarifa al 20%.

3.3.7.- Resolución MEP 125 del 2008

En marzo de 2008, en un contexto en el cual los precios internacionales de los cereales y oleaginosas habían aumentado mucho y con elevada volatilidad interanual, también el Ministerio de Economía, dictó la polémica Resolución 125/2008 que disponía un plan de **retenciones “móviles”** para ciertos productos (básicamente tales cereales y oleaginosas, en especial la soja), considerando al efecto que *“el escenario descripto podría repercutir negativamente sobre el conjunto de la economía a través de mayores precios internos, menor equidad distributiva y una creciente incertidumbre en lo que respecta a las decisiones de inversión del sector agropecuario”*; ello además de una concreta finalidad fiscal. Básicamente, se estableció que cuando y en la medida que aumentaba el valor del cereal aumentaba la tarifa de la retención. Otra vez la necesidad económica como fundamento de estos derechos de exportación. (Resolución 125 del año 2008 [Ministerio de Economía]. 10 de marzo de 2008. Ministerio de Economía y Producción). En la Resolución se invocaron –para validar la imposición– el art. 755 del C.A. y el decreto 2752/91 (este último, de subdelegación de la facultad del PEN al Ministerio de Economía).

Esta resolución, mientras tuvo efectiva aplicación, generó un conflicto político y social (esta vez la medida era considerada confiscatoria por el agro), lo que motivó que –conforme lo indicó después el PEN en los considerandos del Decreto 1176/2008–, *“sin perjuicio de haberse dictado aquélla en uso de facultades regladas, el PEN dispusiera, para mayor institucionalidad y ejercicio de la democracia, postular la ratificación por el Congreso, de la medida (es decir de la Resolución 125) y la transformación del Programa de Redistribución en un Fondo con Afectación Especial”* (ver Considerandos del Decreto 1176 de 2008, Poder Ejecutivo Nacional]. 21 de julio de 2008).

Y así se llegó a que la Cámara de Diputados se pronunció a favor de la ratificación de la medida con mayoría absoluta, mientras que **la de Senadores en virtud de un desempate, rechazó la medida**, por lo que en consecuencia el Poder Ejecutivo, mediante el dictado del citado Decreto 1176/2008 limitó su vigencia (la aludida Resolución 125/2008 quedó sin efecto para el futuro).

3.3.8.- Fallo Gallo Llorente (Año 2008)

La señora jueza de primera instancia había declarado “la inconstitucionalidad de las Resoluciones MEP N° 125/2008 y MEP N° 64/2008, así como de las normas que hasta allí sustentaban la delegación allí ejercida (Art. 755 del CA y Art. 1° del Decreto N° 2.752/1991)”. Luego la Sala II de la C.N.C.A.F., por mayoría de los votos concurrentes de la jueza Marta Herrera y del juez Guillermo Galli (con la disidencia del juez Carlos Manuel Grecco), dio por sentada –con apoyo jurisprudencial de determinados pronunciamientos de la C.S.– la validez constitucional del texto del citado Artículo 755, ello entre otros, por el siguiente motivo señalado por la jueza Herrera, a la que su colega de criterio adhirió: *“De la doctrina judicial reseñada se desprende que la legitimidad de las decisiones del Poder Ejecutivo en materia de derechos aduaneros –como la que nos ocupa– se sustenta en el juego armónico que deriva de la aplicación de las disposiciones del Artículo 755 y de las leyes que a los efectos allí previstos se dicten, y*

que constituyan la fuente legal que defina la clara política tributaria y fije los límites de la materia autorizada al Poder Ejecutivo para su aplicación. [...] Desde esta perspectiva, cabe concluir en que las facultades conferidas por el Artículo 755 del Código Aduanero requieren para su aplicación la sanción de una ley formal que especifique la política legislativa, y fije las escalas y los límites concretos para su ejercicio por parte del Poder Ejecutivo”. Con lo cual se reconoce 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 Artículo 755 del CA requiere del dictado de una ley formal que establezca los límites para su aplicación. Por lo tanto, sin profundizar la inexistencia –al momento del fallo- de tal ley formal, y sin expedirse (como el fallo de Primera Instancia) sobre la inconstitucionalidad de dicho art. 755, sí se declaró que de todos modos las resoluciones impugnadas son inconstitucionales; ello por arrogarse en ellas facultades que la Carta Magna -Arts. 4º, 17 y 75, inc. 1º- y el Código Aduanero confieren al Congreso de la Nación y en todo caso al Poder Ejecutivo si se sancionara la indicada ley formal complementaria. Así, el juez Galli, si bien centró su mayor desarrollo en la idea ya señalada por la jueza Herrera, de que la subdelegación de facultades sólo podía ser ejercida en la medida que así lo hubiere autorizado el delegante (en este caso la delegación sólo podía –según entendían,– serlo en el Poder Ejecutivo, ejercido por el Presidente de la Nación), pero sin embargo en el caso, la Resolución N° 125/2008 no emanaba del Poder Ejecutivo sino de la subdelegación al Ministro de Economía dada por el decreto del Poder Ejecutivo 2752/91, el cual –al dictarse la Resol. 125/08- ya había caducado, pues la ley 22.792 (que autorizaba la subdelegación del art 755 del C.A. del PEN al Ministro de Economía) había sido derogado por el DNU 2284/91 del 31/19/91 (es decir que cuando se dictó el decreto 2752/91 –diciembre de 1991- dicha ley ya estaba derogada), lo que le quitaba virtualidad a la subdelegación que había sido realizada en el Ministro de Economía para el dictado de la resolución impugnada. En síntesis, según este fallo la Res. 125 era inconstitucional por cuanto había sido dictada por quien (en Ministro de Economía y no el PEN) no tenía facultades para ejercer la delegación.

Por ello, la Cámara declaró la inconstitucionalidad de la citada resolución ministerial cuestionada. Y por eso, al mismo tiempo, ordenó al Estado Nacional *“abonarle a la parte actora la diferencia positiva de valor resultante de la aplicación de la Resolución N° 125/2008, modificada por su similar, N° 141/2008 y concordantes, y el que hubiere correspondido por aplicación de las normas preexistentes al dictado de la mencionada resolución, por las ventas acreditadas en autos y que se vieron alcanzadas por aquélla”*. Pero queda claro que en este fallo la Cámara no se expidió (mediante una declaración formal) sobre la cuestión de fondo, cual era la constitucionalidad o no del art. 755 del C.A..

En efecto, cuando llegó la causa a la Corte (por el recurso extraordinario del Fisco), se configuró una curiosa situación. En primer término, el Procurador General se remitió a una vieja doctrina, y a una consecuencia emanada de un raro precedente; así dijo: *“Al respecto, el Tribunal ha señalado en reiterada doctrina que si lo demandado carece de objeto actual, su decisión es inoficiosa [...], puesto que la desaparición de los requisitos jurisdiccionales que habilitan su actuación importa la de poder juzgar, circunstancia comprobable aún de oficio [...].”*(2015, Coviello). Consecuentemente la C.S. no se expidió

sobre la cuestión de fondo planteada, que era la constitucionalidad o no del art. 755 del C.A.. En cambio y por lo expuesto precedentemente la C.S. entendió que ello carecía de virtualidad y/o de objeto en razón de que la Resolución MEP 125/08 ya estaba derogada al momento de deber intervenir la C.S (derogada -como se vio más arriba en el punto 3.3.7- por el decreto 1176/08 del 21/7/08). Por ende quedó confirmada la sentencia recurrida y con ello la inconstitucionalidad “sólo de la Resolución MEP 125/2008”. Como se verá, esa cuestión de fondo fue resuelta recién seis años más tarde en el fallo “Camaronera” de la C.S. de la Nación.

De todos modos, cabe tener presente que en este caso (tanto en primera como en segunda instancia) se consideró –y así quedó fijado como criterio jurisprudencial no dejado sin efecto hasta hoy- que no sólo tiene legitimación activa quien hubiera pagado el tributo (es decir el exportador) sino aun quien hubiera recibido los efectos de la aplicación inconstitucional de ese tributo (en el caso “Gallo Llorente” no era el exportador que pagó el derecho de exportación de la Resol. 125/08, sino el “productor” que fue quien –perjudicado directo- recibió el pago de un importe menor por la mercadería exportada, menor en la medida del tributo que se sostenía y reclamaba como inconstitucional).

3.3.9.- Fallo “Camaronera Patagónica” (CSJN) abril 2014

Empieza a cerrarse el círculo de la problemática de este trabajo.

Se han tratado en este fallo las siguientes cuestiones: 1) la constitucionalidad o no de la delegación que preveía que el Poder Ejecutivo podía dictar normas tributarias; 2) la constitucionalidad o no de la creación de tributos por resoluciones ministeriales; y 3) la posibilidad o no de sanear o de otorgar validez, mediante una ley del Congreso Nacional, a una norma delegada dictada con anterioridad a esa ley ratificatoria.

Para ponernos en contexto recordemos, en lo que aquí interesa, que la discusión se centró en la constitucionalidad o no de derechos de exportación establecidos por una resolución ministerial; específicamente de los derechos de exportación establecidos por la Res. MEP 11/2002. Debió la Corte, para arribar a una conclusión, primero analizar otros aspectos que hacían a la 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 6º se dice: *“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** que ...”,* 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...”,* y confirmando finalmente: *“(...) Corresponde reiterar que el “derecho” establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo nacional (en el caso un impuesto nacional) y por*

ende claramente alcanzado por el principio de reserva legal". (Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo, 2014)

En este fallo la C.S. (terminando la evolución del criterio que la misma Corte venía elaborando en otros precedentes, tal como expliqué más arriba -fallos "Delfino" y "Laboratorios Anodia", entre otros) resuelve la cuestión en el sentido de que la delegación tributaria del caso era -y es- válida pero como **"delegación impropia"**. Esa delegación sí está permitida, y no cualquier otra, es decir que -"en materia tributaria"- sí se puede delegar, y eso "no es propiamente" una delegación. Y en el fallo se explica que la delegación impropia es: la que resulta de una especie de analogía con la facultad del Poder Ejecutivo de reglamentar una ley (hoy art 99 inc. 2° de la C.N.). Lo que en materia tributaria no se podría de ningún modo delegar es la facultad de "crear" un tributo con sus elementos esenciales (hecho gravado, sujetos, base imponible), pero sí "fijar la tarifa" (eso es, precisamente "gravar", "desgravar", "aumentar o disminuir", esa tarifa, lo que también -como la base imponible que sí es materia indelegable- hace a su cuantía). Es decir que establecer la base imponible, elemento esencial como el hecho gravado mismo, es privativo de la ley, pero no así la "tarifa" que puede ser objeto de delegación (es decir de delegación impropia). En suma, en esta materia tributaria se deben tomar o disponer medidas que requieren una rápida decisión del Estado (la economía tiene necesidades urgentes y por ende requiere respuestas urgentes), y ocurre que el Congreso (como suele decirse y es cierto) "tiene sus tiempos", y esos tiempos implican demora, lo que normalmente no ocurre con el Poder Ejecutivo, y de allí la delegación. Pero el fallo le pone requisitos (a los que denomina "baremos") a la delegación impropia para que la misma sea válida; y esos baremos son concretamente: por una parte "máximos" (topes -que debe poner la ley delegante- para la tarifa que fije el Poder Ejecutivo), o en su caso "mínimos", y por otra parte el plazo -que también debe establecer la ley delegante- "para aplicar la imposición" (es decir desde cuándo y hasta cuándo). También el fallo pone de relieve que esta delegación impropia (en materia "tributaria") "no" es la que se permite como excepción en el art. 76 de la C.N., "para ciertas materias de administración" (en principio puede afirmarse que la tributación no es "materia de administración") y "por emergencia pública". Es decir que **no es posible delegar la facultad de crear un tributo** y sus elementos esenciales, porque no superaría el valladar del principio de reserva legal; aunque -según el fallo- la delegación impropia tiene también requisitos para su validez y de allí los aludidos máximos y mínimos y el plazo de validez de la delegación prevista (la delegación impropia en materia tributaria). Se trata, en esta materia, claramente, de que lo que se pueda delegar de todos modos no lo sea al arbitrio liso y llano del Poder Ejecutivo; y de allí -otra vez- los aludidos "baremos".

Cabe agregar que en este fallo (aunque en su sustancia quedó "implícita" la inconstitucionalidad del art. 755 del C.A, en su texto originario -C.A. de 1981- que era el vigente al tiempo de la Resolución MEP 11/02 y al tiempo de dictarse el fallo) se declaró formalmente sólo la inconstitucionalidad de la Resolución MEP 11/02 y por ende de los derechos de exportación allí establecidos (en principio del 10% para todas las posiciones del arancel de exportación, si bien un poco más tarde, un mes después, la Resolución MEP 35/02 los elevó al 20%). Ello así por considerarse que aunque era válida la "delegación impropia", la

misma requiere, para su validez constitucional, que la norma delegante (la ley –en el caso el art. 755 del C.A ley 22.415-) establezca los más arriba referidos “baremos”, los que dicho art. 755 no los fijaba al momento de dictarse la citada Resolución 11/02. Como se verá, tales baremos si fueron establecidos por leyes posteriores, pero –se reitera- no los fijaba la norma legal en cuestión al momento de dictarse la Resolución 11/02. Cabe señalar que el art. 755, que como dije, en su redacción originaria, no establecía los indicados baremos, sí en cambio fijaba –y sigue fijando- “objetivos” y/o finalidades para establecer la tarifa, pero ellos no constituían –ni constituyen- lo que el fallo entendió como baremos necesarios para la validez constitucional de la delegación.

Es importante destacar que en este fallo se consideró que dicha inconstitucionalidad era tal para las exportaciones oficializadas “antes” de que la Resolución inconstitucional dejara de serlo, es decir, hasta que fuera “ratificada” por una ley del Congreso (cabe reiterar que el Congreso es –metafóricamente, claro- el “dueño de la facultad” de establecer derechos de exportación en virtud del comentado principio de “reserva legal”); y ocurre que en el caso la Resolución 11/02 fue –para el criterio de este fallo- efectivamente ratificada por la ley 25.645 del mismo año 2002.

En este fallo la C.S. consideró que la ley 25.645, aunque sin mencionarla específicamente, ratificó la Resolución 11/02 (era ella una resolución “delegada” dictada antes de esa ley 25.645); y por ello la misma fue constitucional “recién después” de esa ratificación, pero fue inconstitucional hasta la fecha de dicha ley. Así fue que, según este fallo, fueron inconstitucionales los derechos de exportación pagados por exportaciones oficializadas antes de la ley 25.645; y por el contrario los derechos pagados por exportaciones oficializadas posteriormente fueron constitucionales, es decir debidamente pagados.

También quedó claro en este fallo que la delegación en cuestión debía recaer en el Poder Ejecutivo o –en su caso y únicamente- en el Ministro Jefe de Gabinete, y no en cualquier ministerio.

Pero también quedó implícitamente claro que, mientras las disposiciones del Poder Ejecutivo (o del Jefe de Gabinete en su caso) no fueran ratificadas por una ley del Congreso, la delegación del artículo 755 del C.A. requería, como ya se lo había adelantado en el fallo “Gallo Llorente” de la CNCAF, la sanción de una ley complementaria que estableciera los ya explicitados baremos y la política legislativa clara al respecto. Esa ley complementaria finalmente se sancionó (en rigor fueron dos, la 27.467 diciembre 2018, y la 27.541 diciembre 2019, lo cual explicaré más abajo, más en detalle).

Desde ya adelanto que lo resuelto en este fallo, en cuanto ello no ha sido ni corregido ni dejado sin efecto (ni por otro fallo de la C.S. ni por la ley –más abajo se verá que por el contrario las leyes 27.467 27.541 implícita pero claramente lo aplicaron-), y que por lo tanto es la última palabra (la cabal interpretación de la “delegación en materia tributaria y en particular de los derechos de exportación”), y constituye el aspecto más relevante de este trabajo y la base o el principio de mis conclusiones finales.

3.3.10.- Decreto 133/2015

Ya quedó más arriba explicado que con la sanción de la ley 26.519, y el vencimiento de su prórroga (1 año) sin que se sancionara otra prórroga, se habría producido en agosto de 2010 la caducidad prevista en la Cláusula Transitoria 8va. de la C.N.. No obstante, el Congreso, como también se vio, estableció, mediante el Digesto Jurídico (ley 26.939 del año 2014) la vigencia del art. 755 del C.A.. Por lo tanto, se fueron estableciendo (básicamente aumentos) derechos de exportación por distintos decretos del PEN que a su vez venían en su caso siendo ratificados por ley (cabe recordar aquí el valor de cada ratificación según el comentado fallo “Camaronera”, en cuanto este fallo ya se había dictado al tiempo de este Decreto 133/15); y así -nuevamente- se llegó a fines del año 2015, con altos derechos de exportación. Por ello y en razón del elevado nivel de tal impuesto en detrimento de las necesidades económicas del sector agropecuario, el presidente Macri, mediante el Decreto 133/15, y como una de sus primeras medidas de gobierno y cumpliendo promesas de campaña, fijó en 0% las alícuotas de “la mayoría” de las posiciones arancelarias; y a otras –como excepciones de esa mayoría- les fijó diversas tarifas: del 20% hacia abajo, hasta el 2% y dejó el 30% para la semilla de soja y el 27% para el resto del complejo sojero (compuestos y derivados de la soja). Un año más tarde, mediante el Decreto 1343/2016, estableció para la semilla de soja una reducción a razón de 0,5% mensual a partir del 1 de enero de 2018. Queda claro que en estas medidas se invocó el art. 755 del C.A..

3.3.11.-Decreto 793/2018

Pero, una vez más (por razones de la “macroeconomía”) el gobierno se vio en la necesidad de volver a establecer, o aumentar en su caso, derechos de exportación. Por lo tanto, en septiembre de 2018, el PEN (el mismo gobierno que había desgravado la mayoría de las posiciones arancelarias en diciembre de 2015) volvió a establecer retenciones y aumentó las que seguían vigentes. Así, el 3 de septiembre de 2018, el gobierno, considerando el “contexto internacional, la necesidad de acelerar la consolidación fiscal, las alteraciones cambiarias y su efecto en los precios internos”, modificó los niveles de derechos de exportación (gravó posiciones arancelarias desgravadas y elevó considerablemente las tarifas existentes), invocando al efecto las “facultades conferidas por el artículo 99 incisos 1 y 2 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL (facultad “reglamentaria del PEN –ver delegación impropia y fallos de la C.S. al respecto-) y por el artículo 755 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero)”, norma esta última que como dije tenía vigencia en virtud de la ley 26.939. Con esta medida el mismo decreto fijó, hasta el 31 de diciembre de 2020, derechos de exportación del 12% “para todas las posiciones arancelarias” menos para la soja que –por arriba del 12%- quedó en el 30% (porque se le sumó al 12% el 18% que aún mantenía por los decretos 133/2015 y 1343/2016 (Decreto 793 de 2018 [Poder Ejecutivo Nacional]. 3 de septiembre de 2018. Poder Ejecutivo Nacional).

Queda claro entonces que, si bien al 3/9/2018 (fecha del Decreto 793/18) no existía una ley delegante que autorizara “específicamente” al PEN a efectuar dicho aumento, sin embargo, el aludido decreto fue dictado amparándose en la norma “delegante” del art. 755 del Código Aduanero, que

había sido aprobado por el Digesto Jurídico en 2014, lo que así le daba un manto de legalidad (principio constitucional de reserva legal), ello apoyado además por el criterio “Camaronera” (fallo del año 2014 que por ende ya se había dictado al tiempo de este Decreto) en cuanto al principio de la comentada “delegación impropia”. Sin embargo, ello no era suficiente puesto que el hecho de que dicha norma (la del referido Digesto Jurídico) hubiera sido aprobada por el Congreso, no subsanaba que la misma por entonces (por traer el mismo texto originario del art. 755) “no cumplía con los estándares de la Corte Suprema de Justicia de la Nación” (es decir, los comentados “baremos” que a la sazón –antes de la ley 27.467- no tenía dicho art. 755); ello sin duda, al menos, en lo atinente al período entre la vigencia de dicho Decreto 793/18 y una ley del Congreso que específicamente lo ratificara, y/o una ley complementaria formal que estableciera dichos baremos con carácter general, lo cual como se verá a continuación efectivamente así ocurrió –posteriormente, claro- en ambos aspectos.

Este decreto era por lo tanto inconstitucional al tiempo de su dictado. Ello así “aunque” tanto las tarifas fijadas por el decreto (el decreto había fijado tarifas para “todas” las posiciones arancelarias y algunas bastante altas como las de la soja 30%), como la allí también indicada expresamente fecha de vencimiento de su aplicación (31/12/21), hubieran quedado comprendidas -poco tiempo después- en los baremos de la posterior ley 27.467 de diciembre de 2018, lo que habría podido dar pie a considerar su validez constitucional. Pero no fue así, ya que en definitiva el art. 755 del C.A., que le daba apoyo legal, no tenía esos baremos (cabe reiterar, no los tenía al tiempo del dictado del decreto). Y tan inconstitucional fue por entonces el decreto (es decir antes de la ley 27.467), que fue necesario que una ley (que fue precisamente dicha ley 27.467), siguiendo el criterio del fallo “Camaronera”, lo ratificara expresamente, como si ello fuera un “reconocimiento” de esa inconstitucionalidad antes de la sanción de la ley. Ello así “además” de que también esa ley aplicara implícita pero evidentemente dicho criterio jurisprudencial al ampliar, como se verá a continuación, el texto del art. 755 del C.A..

3.3.12.- Ley 27.467

Se cierra el círculo de la problemática

Esta ley (de diciembre 2018) que aprobó el presupuesto del año 2019 ratificó expresamente (por el art.82 de misma) el Decreto 793/18 por el que el Poder Ejecutivo había aumentado las retenciones invocando la delegación dada por el art. 755 del C.A.. La justicia resolvió en varios casos que el decreto fue válido sólo desde esa ratificación, lo cual, como explicaré en seguida, recién ocurrió con esta misma ley 27.467, pero **no** con anterioridad; por ejemplo, así resolvió en el caso “DANES S.R.L. c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL s/ AMPARO LEY 16.986”. Tal criterio fue lisa y llanamente la aplicación del criterio “Camaronera” en cuanto en este último la C.S. había validado la Resolución MEP 11/02 sólo a partir de su ratificación por la ley 25.645, pero no con retroactividad al momento de esa Resolución ministerial (cabe recordar que en dicho fallo “Camaronera”, la minoría, Argibay y Petrachi, votaron en el sentido de que la Resol. MEP 11/02 era nula de nulidad absoluta y no admitía ratificación). Pero en otros varios casos la justicia también le dio validez al decreto 793/18 con anterioridad a la ley 27.467. Adelanto aquí que la

cuestión sobre estos dos distintos criterios (el de la validez del decreto 793/18 sólo desde la ley 27.467, y el de validez de dicho decreto desde antes de dicha ley 27.467) fue resuelta en forma global, en primer lugar por el Fallo plenario del Tribunal Fiscal de abril 2022, a favor del segundo criterio, y luego, por las 5 Salas de la C.N.C.A.F., que por apelación contra dicho plenario lo revocaron y por ende a favor del primer criterio, aplicando –las 5 Salas- también lisa y llanamente el fallo “Camaronera”; y por consiguiente esto es lo último que quedó en cuanto al valor de la ratificación por ley de las disposiciones del Poder Ejecutivo en ejercicio de la delegación. Sobre este tema en particular volveré más abajo cuando me refiera en detalle sobre el aludido plenario y a lo resuelto por las 5 Salas de la Cámara C.N.C.A.F.

Cabe también tener especialmente en cuenta que la aludida ley 27.467, además de la indicada ratificación, efectuó lo que puede denominarse como una “ampliación” del art. 755 del C.A., es decir de la delegación en el PEN para la fijación de derechos de exportación, ajustándose así a los comentados estándares de la C.S.. Tal ampliación fue dada por el artículo 81 de esta ley 27.467 que rezaba textualmente: *“Establécese que, en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (C.A.) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha. El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá ejercer esta facultad hasta el 31 de diciembre de 2020”*. Ley 27.467, 2018. 15 de noviembre de 2018 (Argentina).

Así quedaron –por primera vez- “legalmente” fijados los “baremos” que se habían fijado en el fallo “Camaronera” para la validez constitucional de la delegación del art. 755 del C.A.; lo cual no pudo sino significar, implícita pero evidente y claramente, que el Congreso, en esta ley 27.467, aplicó, lisa y llanamente, la doctrina de dicho fallo.

3.3.13. Ley 27.541

Por esta ley, se declaró el 31 de diciembre de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2020, la *“emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social”*. En ese marco la ley delegó en el Poder Ejecutivo Nacional facultades basadas sobre la emergencia; y, en lo que aquí interesa, en su art. 52 expresamente facultó al PEN a fijar derechos de exportación hasta el 33% con carácter general (tope de la tarifa) y **ello hasta el 31/12/2021** (plazo de aplicación). En cuanto al baremo “tope” la norma también fijó otros específicos topes: 15% para mercaderías no sujetas o con alícuota cero por el decreto 793/18; 5% para productos agrícolas industriales de economías regionales, bienes industriales y servicios; y 8% para hidrocarburos y minería (Ley 27.541, 2019. 21 de diciembre de 2019 Argentina).

Quedaron así, un año después de la ley 27.467, fijados “legalmente” (es decir “mediante una ley del Congreso de la Nación” -aplicación del principio constitucional de “reserva legal” en materia tributaria-), por segunda vez -y última vez-, los límites -los “baremos”-, exigidos –según expliqué más arriba- por la jurisprudencia de la C.S. para el ejercicio de la delegación en el PEN en materia de derechos de exportación. Pero a la vez queda muy claro que el baremo “plazo de aplicación” de esta delegación “venció” el 31/12/2021.

En cuanto a que el baremo “plazo de aplicación” (y/o plazo de ejercicio de esta delegación) quedó así fijado “definitivamente” en virtud del art. 52 de esta ley 27.541, cabe aun destacar lo siguiente: **a)** El principio de “reserva legal” –al que aludí repetidamente- establecido por la C.N. como “valladar” para la fijación de tributos (entre ellos los derechos de exportación) volvió por entonces a quedar salvado por una ley del Congreso cuyo art. 52 fijó legalmente los dos baremos (topes máximos y plazo de aplicación de la delegación) que el art. 755 del C.A. en su texto originario **no tenía** (y ello por segunda vez pues reitero que eso ya lo había hecho un año antes el Congreso mediante la ley 27.467, pero sus baremos quedaron sin efecto el 31/12/20 y precisamente fueron sustituidos por los baremos del aludido art. 52 de la ley 27.541); y **b)** Con posterioridad a la ley 27.541 **no se sancionó ninguna otra disposición legal** del Congreso de la Nación que (además de fijar otro u otros topes, lo que no ocurrió) ampliara dicho plazo de aplicación. Es decir que: **a)** la “delegación” para que el Poder Ejecutivo pudiera fijar válida o constitucionalmente derechos de exportación (delegación que no era válida constitucionalmente con el texto originario del art. 755 del C.A.) recién se consolidó con las aludidas dos leyes que “ampliaron” el texto del dicho art. 755, agregándole los baremos del criterio fijado por la C.S. en “Camaronera”; y **b)** que los baremos del art. 52 de la ley 27.541 (y subrayo en especial el baremo “plazo de aplicación”) fueron los últimos baremos que se fijaron legalmente.

Ahora bien, ya que de tal forma quedó superado el valladar del principio de reserva legal, cabe concluir en que, ante todo el Poder Ejecutivo debió cumplir con lo que disponía y dispone la ley, esto es que el Poder Ejecutivo, respecto de cualquier mercadería objeto de la delegación en trato: **a)** debía y debe -si no fijaba desgravación- fijar la tarifa de los derechos de exportación dentro del baremo “tope”; y **b)** debía y debe cumplir con el baremo “plazo de aplicación”.

En cuanto al baremo plazo de aplicación, debo referirme a un aspecto que advierto y asumo que es “conjetural”, y que es el siguiente. La norma del art. 52 de la ley 27.541 dispuso (al igual que lo había dispuesto en la ley 27.467) que el Poder Ejecutivo **“puede ejercer esta facultad hasta, ”**; y ese texto (que admito que no resulta del todo claro) puede dar lugar a sostener que ese plazo (el último plazo venció el 31/12/21) era sólo para poder “disponer” la aplicación de la facultad (ello en el sentido de disponer gravar lo desgravado, o desgravar lo gravado, o modificar la tarifa), es decir que el plazo para el ejercicio de la facultad era (o es) “sólo” el plazo para que el Poder Ejecutivo pudiera válidamente “dictar la norma”; pero que una vez dictada la norma dentro del baremo plazo, el gravamen -la tarifa fijada-, sería válido, por ejemplo sine die, sin límite, simplemente hasta que en su caso se fijara válidamente otro (otra tarifa diferente o dejar sin efecto el gravamen), o nunca. Alguna opinión (que entiendo aventuradamente

errónea) pudo sostenerlo. Por el contrario, tengo que acentuar que el vencimiento del plazo de aplicación significa que tal aplicación no significa “para siempre”. Entiendo entonces que el plazo del baremo del que se trata es razonablemente el plazo de efectiva “aplicación” del gravamen tarifado por el Poder Ejecutivo, y no sólo el plazo para dictar la norma que fije la tarifa; es decir que vencido ese plazo ese gravamen ya no corresponderá aplicarlo, ello en el sentido de que no corresponderá pagarlo o garantizarlo (garantía en su caso por aplicación del régimen de espera, art. 54 del Decreto 1001/82), lo cual a mi juicio es conteste con los arts. 726, 727 y 728 del C.A. (momento imponible en exportación). A mi juicio no tiene sentido lógico o razonable (el sentido esperable en la normativa legal) que lo que el gravamen que en su caso pudiera fijar una ley quizás sí pudiera ser de aplicación indefinida, pero no el que pudiera resultar del ejercicio de una facultad delegada, que para ello y por ello se le pone “por ley” un baremo plazo. No tiene ninguna lógica que el Poder Ejecutivo pudiera fijar un gravamen para aplicárselo sine die, lo que por lo demás sería contrario al criterio de la C.S. y de la delegación impropia (“Camaronera”), en el sentido de no conferirle al Poder Ejecutivo una facultad “a su arbitrio”. Señalo al respecto que lo que aquí sostengo fue el criterio sustentado en un amparo por un Juez Federal de Junín en la causa “Sociedad Rural de Junín y otros” (agosto 2022), como se detallará más abajo.

Luego, en caso de incumplimiento por el Poder Ejecutivo al ejercer la delegación, es decir el incumplimiento en alguno de los sentidos precedentemente indicados, la delegación se torna inválida por violación del principio de reserva legal; y subrayo en especial lo que expuse en cuanto al “plazo de aplicación” del gravamen fijado, aun el supuesto del gravamen “fijado por la norma delegada” dentro del plazo **pero** cuyos “pago/cobro o exigencia en la operativa aduanera” se efectuaran fuera de dicho plazo.

Una primera conclusión.

De la exposición, del análisis y del razonamiento hasta aquí efectuados en los párrafos precedentes (en especial todo lo expuesto en el precedente punto), cabe a mi juicio concluir en que:

1) no sólo que los decretos (todos) que han establecido derechos de exportación invocando el art. 755 del C.A., **dictados después del 1/1/2022 “son inconstitucionales”** (y esto es una afirmación concluyente de mi parte), sino que;

2) no sería legítima (y por ende no sería exigible) la “aplicación” (en el sentido del pago del contribuyente y/o del cobro por la aduana y/o de la exigencia operativa aduanera) de los derechos de exportación (fijados por decretos delegados por el art. 755 del C.A.) cuando la mera exigencia o el pago o el cobro se hubieran efectuado fuera del baremo plazo (es decir después del 1/1/22), aun de los derechos fijados (dictados los decretos) dentro del baremo plazo pero por permisos de embarque oficializados o que se oficialicen una vez vencido ese baremo; **pues ello sería inconstitucional** (y por ende el pago, la exigencia o el cobro, “indebidos”), y del mismo modo;

3) todo lo **“ya pagado/cobrado indebidamente”** (sea por la inconstitucionalidad del decreto dictado fuera de término, sea por el pago/cobro o la exigencia extemporáneos en los supuestos precedentes) puede **ser objeto de repetición** (obviamente si no se ha operado la prescripción de la acción); y

4) En los supuestos indicados precedentemente como 1) y 2), ante la mera exigencia indebida, esto es sin el pago o garantía del sujeto pasivo que soporta la exigencia operativa, el exportador o en su caso el productor agropecuario, tienen a su alcance intentar el importante amparo del art. 43 de la C.N. del 94. En suma, y concordantemente, “todo” lo pagado por derechos de exportación, desde el 1 de enero de 2022 en adelante, ES Y/O FUE INCONSTITUCIONAL (pago y/o exigencia indebidos). Por ende, en tales supuestos correspondería la repetición de lo pagado. También correspondería en su caso (ante una inminente exportación aún no oficializada aduaneramente -o aun no registrada su venta en el caso de la ley 21.453-), y en tal caso para evitar el pago o la ejecución de la garantía, el recurso de amparo del nuevo art. 43 de la C.N. del 94.

3.3.14.-Decreto 230/2020

Mediante este Decreto del 4 de marzo de 2020, el PEN, además de fijar derechos para mercaderías diversas, de distintos niveles de tarifas (5%, 7%, 9% y hasta 27%), elevó al 33% las alícuotas de la soja (que pasaron de 30% a 33%), amparado ello en las facultades del artículo 755 del CA, en el artículo 99 incs. 1 y 2 de la CN y en el art. 52 de la ley de emergencia económica N° 27.541. Ello así, en cuanto a las alícuotas de los derechos, **dentro del baremo “tope” de la tarifa, fijado por el art. 52 de dicha ley (33%)**. En cuanto al baremo plazo de aplicación cabe señalar que **con este decreto, que “se dictó “el 4/3/2020, el Poder Ejecutivo ejercitó la delegación correctamente “dentro” del baremo plazo que fijaba dicha ley al tiempo del dictado del decreto, pero siendo que, como el decreto no fijaba por sí mismo fecha de vencimiento para su aplicación, dicha fecha venía entonces dada por el baremo de la ley, 31/12/21**, de modo que los exportadores (o en su caso los productores) tenían tiempo razonablemente suficiente (entre el dictado del decreto y el aludido vencimiento), para realizar el pago en tiempo oportuno (ya explique que a mi juicio el vencimiento del plazo del baremo de la ley –cuando el mismo decreto no fija plazo al efecto- es el que determina no sólo el plazo para “dictar” la norma sino también, el plazo para el pago de la obligación o la exigencia aduanera oportunos). También señalo que este decreto 230/20, que del modo que indiqué cumplió con los baremos de la ley 27.541, pese a que no fue ratificado por ley vino básicamente y en buena medida a sustituir el decreto 793/18 el que como se vio sí fue ratificado por la ley 27.467 pero que, según el mismo decreto lo había dispuesto, su aplicación vencía el 31/12/20, por lo cual dicha ratificación –sin aclaración ninguna- lo fue de un decreto que por sí mismo disponía el vencimiento de su aplicación; y así su sustitución parcial a la que me referí tenía sentido lógico.

Medidas oficiales que siguieron

3.3.15.- Decreto 790/2020

Por este Decreto del 4/10/2020, que también se dictó en condiciones semejantes a las del decreto 230/20 en cuanto su ajuste a los baremos del art. 52 de la ley 27.541, se estableció –a diferencia de dicho decreto 230/20 que básicamente fijaba aumentos- una “reducción” de las retenciones a ciertos productos industrializados de la soja.

Hasta aquí cabe dejar sentado que, sin ninguna duda, con los precedentemente indicados decretos 230/2020 y 790/2020, el PEN ha cumplido con los baremos de la legalidad (vigentes a las fechas de dictado de los decretos): así en cuanto al “Tope” y en cuanto al “Plazo de aplicación”, pero esto último sólo respecto de las respectivas fechas de “dictado de los decretos” (pues los decretos “no” fijaban fecha de vencimiento), y por ello los respectivos pagos fueron válidos desde ese punto de vista, siempre que los pagos se hubieran efectuado o garantizado “hasta el 31/12/21”.(baremo “plazo” que venía dado por el art. 52 de la ley 27541). La situación, como se verá, **no** es la misma (aunque por diversas razones) a partir de los Decretos 851/2021 y 131/2022.

3.3.16.- Decreto 851/2021

Este Decreto del 14 de diciembre de 2021 modificó también las alícuotas de los derechos de exportación, **y fijó su aplicación hasta el 31/12/2022** (es decir que aquí sí el plazo de aplicación –digo yo que entendiéndose que para el pago- lo fijó expresamente el decreto más allá del baremo plazo -31/12/21- que además venía dado por el art. 52 de la ley 27.541 invocado en el decreto). Este decreto 851/21 invocó en sus considerandos las mismas normas que se invocarían en los Decretos 230/20 y 790/20, e incorporando como fundamento el art. 76 de la C.N.. Cabe señalar en este punto que este Decreto fue dictado “dentro del baremo “plazo de aplicación según la ley 27.541 -31/12/21-”, pero a la vez –el decreto mismo- dispuso su aplicación hasta una fecha posterior (31/12/2022), y en este último aspecto muy “fuera” del baremo de la ley (de modo que había un corto trecho entre la fecha del dictado del decreto y la fecha del vencimiento del baremo plazo según la ley). Por esto último, a mi juicio, **el decreto era inconstitucional si el pago se realizara o exigiera después del 31/12/21** (ver al respecto lo que expuse más arriba en el punto 3.3.13, en el título: Una primera conclusión).

3.3.16.- Fallo del Juzgado Federal de Junín en la causa “Sociedad Rural De Junin y Otros C/ Estado Nacional - Poder Ejecutivo y Otro S/Amparo Ley 16.986”

Precisamente, este Decreto fue cuestionado en la justicia, “vía amparo”, por un grupo de “productores” cuya legitimación activa fue reconocida pese a no ser ellos los exportadores (caso semejante al del fallo “Gallo Llorente” más arriba comentado); y el titular del Juzgado Federal de Junín, Dr. Héctor Pedro Plou, admitió el amparo presentado por dichos productores contra el Estado Nacional **y declaró la inconstitucionalidad del decreto**. El juez declaró inaplicable para esos demandantes el cobro de los derechos de exportación en las operaciones de venta que realizaran o hubieran realizado después del

baremo 31/12/2021. La decisión judicial consideró que este decreto que establece las retenciones (es decir el 851/2021) no cuenta con respaldo legal del Congreso de la Nación, lo que torna inválido al tributo en cuestión. El juez sostuvo que **no existe una delegación expresa de las facultades por parte del Poder Legislativo en el Ejecutivo para establecer que esos derechos de exportación se aplicaran “después” del 31/12/2021**, razón por la cual el decreto objetado no cuenta con base jurídica para haber sido dictado. En tal sentido, el magistrado Plou descartó que el art. 755 del Código Aduanero, **por sí mismo**, sea un respaldo válido para la exigencia del referido tributo. La cuestión radica en que la Ley de Emergencia, la ley 27.541 -que le confería facultades extraordinarias al Poder Ejecutivo para mantener las retenciones-, en cuanto al baremo plazo venció el 31 de diciembre de 2021 **y su prórroga, contenida en el proyecto de Ley de Presupuesto 2022, no recibió sanción por parte del Congreso de la Nación** (Juzgado Federal de Junín, Sociedad Rural De Junin Y Otros C/ Estado Nacional - Poder Ejecutivo y Otro S/Amparo Ley 16.986, 16 de agosto de 2002).

3.3.17.-Decreto 852/2021

Mediante este Decreto se reducen a CERO POR CIENTO (0 %) las alícuotas del derecho de exportación para los productos que revistan la condición de ecológicos, biológicos u orgánicos, debidamente certificados y autorizados. Si bien este Decreto fundamenta su competencia en las mismas normas que el cuestionado 851/2021, su legitimidad o no para el dictado de la norma no fue cuestionada ante la justicia porque en principio nadie invocó perjuicio (es claro que la norma había sido dictada en beneficio de los exportadores y productores).

3.3.18.- Decreto 131/2022

Este Decreto, **dictado el 18/3/22**, en lo que aquí interesa -suspendiendo los beneficios incorporados por el Decreto 790/20- **retoma la vigencia de las alícuotas del Decreto 230/2020, desde dicho dictado del 18/3/22 hasta el 31/12/22**. Así, lisa y llanamente le dio “ultra-actividad” a dicho decreto 230/20, el cual, éste sí y como se vio, encuadraba en los tantas veces referidos baremos de “Camaronera”. Cabe recordar que –según se vio- el decreto 230/20 se “dictó” dentro del baremo “plazo” según la ley –el art. 52 de la ley 27.541- pero no había dispuesto la fecha del vencimiento del plazo (ello con el efecto indicado cuando me referí más arriba específicamente al decreto 230/20). En consecuencia –y ultra actividad mediante- este decreto 131/22, que del modo indicado vino a fijar derechos de exportación, se **“dictó”**: fuera del aludido baremo legal (se dictó después del 31/12/21) y también para su **“aplicación”** obviamente fuera del mismo aludido baremo. Por lo tanto, este decreto **es abiertamente inconstitucional**.

3.3.19.-Fallo Plenario del Tribunal Fiscal de la Nación

El 26 de abril de 2022, en la causa “PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA SA C/DGA S/ REC. DE APELACIÓN”, el Tribunal Fiscal de la Nación, que es la segunda instancia administrativa jurisdiccional

que entiende en la resolución de recursos interpuestos por los contribuyentes contra actos dictados por la ex AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos -DGI y DGA-, hoy ARCA), se reunió en plenario de los Vocales con competencia aduanera a fin de tratar, entre otros, los siguientes puntos: 1) Su competencia para declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente; y 2) A partir del más arriba analizado Art. 755 del C.A, si por el mismo (es decir, por lo que allí se disponía en su texto originario, sin las ampliaciones de las leyes 27.467 y 27.541), el Poder Ejecutivo podía establecer derechos de exportación. Por mayoría (Dres. Licht, Segura, Juárez, y Sarquis) y con disidencia de los Dres. Musso, Soria, y González Palazzo, se decidió acordar con relación a los mencionados puntos la siguiente Doctrina:

“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.” (Plenario Tribunal Fiscal de la Nación] 26 de Abril de 2022).

En el plenario, por lo tanto, se declaró que el Tribunal Fiscal de la Nación no tiene la facultad de declarar la inconstitucionalidad de una ley o reglamento, dado que no forma parte del Poder Judicial. Su rol es administrativo, y aunque tiene competencias materialmente jurisdiccionales, no puede asumir prerrogativas propias del Poder Judicial, como la declaración de inconstitucionalidad de una norma.

En relación a los derechos de exportación, el plenario declaró, en contra de la ya analizada jurisprudencia de la C.S. en el fallo “Camaronera”, que no existen objeciones constitucionales para que el Poder Ejecutivo ejerza esta atribución (cabe señalar que se refiere a la delegación del art. 755 del C.A. “en su texto originario”) cuando está justificada y basada en emergencias o razones económicas específicas, reiterando la legitimidad del Poder Ejecutivo en establecer derechos de exportación bajo ciertas condiciones.

En mi opinión lo resuelto en este fallo plenario es claramente contrario a derecho; en primer lugar y en cuanto al artículo 1°, es específicamente contrario a lo categóricamente dispuesto por la ley (art. 1164 del CA y art. 185 de la ley 11.683 t.o. 98). En efecto, según dichas normas si bien el Tribunal Fiscal no puede “en principio” pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, las mismas normas expresan que ello es “...a no ser que la jurisprudencia de la C.S haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal”.

Es decir que dichas normas, como excepción al aludido impedimento, expresamente prevén la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad. Y tal excepción se había dado, ni más ni menos que con la sentencia de la C.S. en el caso “Camaronera”. En efecto, si bien en esa sentencia no se declaró expresa o literalmente la inconstitucionalidad del art. 755 del C.A., ello estaba claramente implícito en la misma, pues como ya lo expliqué más arriba al exponer en particular sobre el fallo “Camaronera”, allí la C.S. estableció

que una disposición normativa dictada en ejercicio de la delegación del art. 755 del CA (en ese caso la resolución MEP 11/92 que fijaba derechos de exportación) era inconstitucional si la norma delegante (dicho art. 755) no tenía en su texto al momento de dictarse dicha Resolución, los requisitos (los “baremos”) exigidos por el criterio de la C.S. para validar la delegación (la que allí se denominó “delegación impropia” como delegación válida). Y aquí corresponde señalar que, sentado que ese criterio se mantiene incólume como también expliqué, es forzoso concluir en que una disposición como la del decreto 793/18 (que también estableció derechos de exportación y también tuvo como fundamento de la delegación al aludido art. 755 del C.A., el que también -al dictarse dicho decreto- no tenía los indicados “baremos”), también era inconstitucional. Y precisamente esto último era sobre lo que debía expedirse el plenario en cuestión. Resulta por lo tanto suficientemente claro que el Tribunal Fiscal “sí podía” expedirse sobre la validez constitucional del Decreto 793/18”, precisamente porque de tal forma estaba aplicando un fallo de la C.S.. Y con lo dicho hasta aquí es claro que en el caso el Tribunal Fiscal efectivamente “pudo” declarar la inconstitucionalidad del Decreto 793/18 (debiéndose advertir que ello específicamente referido a dicho Decreto en su texto originario). Ello concluye mi opinión en contra del primer punto resuelto por el plenario. Subrayo que en el caso del plenario lo que estaba en discusión era específicamente la validez del Decreto 793/18 “antes de la ley 27.467”. Por lo demás y precisamente por esto último, el plenario en cuestión, al disponer en su segundo punto que el decreto era válido con dicha anterioridad, resolvió “en contra” del fallo “Camaronera”, cuando (salvo muy especiales circunstancias y fundadas razones justifiquen el apartamiento) los tribunales inferiores no sólo “pueden” sino que “deben” aplicar el criterio de la C.S.. Por lo tanto, el segundo punto del plenario también es desacertado. Finalmente –y corroborando lo hasta aquí expuesto- cabe recordar que las cinco Salas de la C.N.A.C.A.F., en muy poco tiempo (en sólo un año las cinco sentencias) revocaron el plenario del Tribunal Fiscal, lo cual funcionó en la práctica como si hubiera sido un verdadero plenario de esa Cámara, y si bien no formalmente, de hecho cada Sala siguió y sigue aplicando exactamente ese criterio; y ello, en las cinco sentencias, ni más ni menos que aplicando lisa y llanamente el fallo “Camaronera”.

Precisión sobre el precedentemente aludido criterio de la Cámara Contencioso Administrativo Federal

Las 5 Salas de la mencionada Cámara “coincidieron” en el criterio por el cual han revocado las sentencias del Tribunal Fiscal en los casos de aplicación del Decreto 793/18 anteriores a la ley 27.467, ello así en cuanto en esas sentencias el Tribunal Fiscal se había apartado del criterio establecido por la C.S. en el fallo “Camaronera”, y por eso –como dije en el párrafo inmediatamente precedente- las 5 Salas de la Cámara aplicaron ese fallo de la C.S..

Así, y “a título de ejemplo”, señalo que una de las Salas de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en el fallo de la causa NEWSAN S.A (TF 9748062-A C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, siguiendo las pautas establecidas en “Camaronera”, ha expresado que: “[...] *el artículo 755 del Código Aduanero no resulta suficiente, desde su aspecto constitucional, para fijar, por sí solo, una clara política legislativa. Y, al momento del dictado del decreto 793/2018 no existió una ley formal*

que permita establecer, con claridad y sin duda alguna, las pautas de la clara política legislativa a la cual debía atenerse el Poder Ejecutivo [...] Recién con el dictado de la ley 27.467 el legislador le otorgó rango legal al contenido del decreto 793/2018 [...] y determinó los parámetros de las facultades delegadas por el artículo 755, con “topes máximos” de las alícuotas que puede establecer “temporalmente” el Poder Ejecutivo”. Y se concluye en que “[...] a esa ley, no puede asignársele efecto ratificadorio para un hecho ocurrido antes de su entrada en vigencia y, por ende, corresponde declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido sin sustento legal por el decreto 793/2018, que fuera liquidado y abonado por la firma actora”. Y por lo tanto ordenó el reintegro de los derechos de exportación abonados en pesos más los intereses a partir de la presentación del escrito por el cual se reclamó la repetición hasta su efectivo pago (Cámara Nac. Apelac. en lo Contencioso Administrativo Federal “NEWSAN SA TF 9748062-A C/ DGA S/ Recurso Directo De Organismo Externo”, 2 De Febrero de 2023. Argentina). Aclaro aquí que en cuanto al modo de pago de lo que debió repetirse me voy a referir en particular más abajo.

4.Conclusiones y opiniones finales – Recomendaciones

4.1.- Síntesis hasta aquí. Aclaro especialmente que –dado el objetivo de “síntesis” necesaria y conducente a las “conclusiones” que expongo en este punto- lo que sigue contiene inevitables reiteraciones parciales de lo que se ha venido exponiendo). Pues bien, “en síntesis” resulta lo siguiente:

a) El punto central de la problemática en torno a los derechos de exportación en la Argentina, es **la “DELEGACIÓN” de las facultades del Congreso de la Nación en el Poder Ejecutivo Nacional**. Al respecto señalo que es de toda claridad que en virtud del principio de reserva legal el Congreso es “el dueño” metafórico de la facultad de establecer los derechos de exportación; **“pero” esa facultad ha quedado “delegada” en el Poder Ejecutivo**. Y esa delegación ha quedado definida por la C.S. en el fallo “Camaronera” de mayo 2014, ello a las resultas de una construcción doctrinaria y también de jurisprudencia elaborada en anteriores fallos de la misma Corte, como “delegación impropia”: una suerte de analogía con la facultad constitucional del Poder Ejecutivo- de **reglamentar** las leyes del Congreso (hoy art. 75 inc. 2 de la C.N.), a efectos –entre otros- de facilitar y/o asegurar el cumplimiento y la efectivización de la ley;

b) La disposición legal al respecto y actualmente vigente, claro que con dos sucesivas posteriores “ampliaciones” de su texto originario, por las leyes 27.467 y 27.54, **es el art. 755 el Código Aduanero, ley 22.415 del año 1981**;

c) Una síntesis particular sobre el “fallo “Camaronera”. La C.S. en dicho fallo declaró la inconstitucionalidad de la Resol. MEP 11/2002 y por ende indebida su aplicación; ello así por cuanto dicha Resolución (como disposición “delegada”) se había dictado invocando el aludido art. 755 del C.A. como norma legal “delegante” y por cuanto el mismo, al momento de su sanción –en el año 1981- y asimismo al momento de dictarse la referida Resolución 11/02, no tenía los requisitos (límites o “baremos”) que el

mismo fallo estableció que la norma debía tener para su validez como “delegación impropia”, explicitando claramente el concepto de la delegación en tal sentido, que difiere del concepto de la delegación propiamente dicha a la que se refiere el art. 76 de la C.N. Y por eso el fallo, que “implícitamente” consideró que dicho texto originario era inconstitucional, fundamentalmente por tal carencia de baremos, sin embargo, sólo se limitó a declarar formalmente la inconstitucionalidad de la Resol. 11/02. También allí se dejó en claro que la norma del art. 755 del C.A. en su texto originario era “incompleta” como delegación válida. En el fallo “Camaronera” la C.S. declaró que la Resol 11/02 fue inconstitucional “hasta que una ley posteriormente la ratificó”. Y de allí que, sobre la base de ese criterio, cualquier disposición con fundamento en el art. 755 en su texto “sin” los aludidos “baremos, era –y fue- inconstitucional hasta que una ley la ratificara; y así ocurrió con el decreto 793/18 hasta que el art. 82 de la ley 27.467 lo ratificara.

d) El Fallo “Camaronera” es, y -en cuanto no ha sido desvirtuado ni modificado, ni por la propia C.S. ni por ley- sigue siendo, la cabal interpretación incólume de la delegación del art. 755 del C.A. y de su debida aplicación. Por el contrario, y en afirmación de tal criterio, es evidente que con posterioridad al fallo, el Congreso, actuó de modo tal (en dos “leyes”, la 27.467 -en su art. 81- y la 27.541 -en su art. 52-) que ello significó que lisa y llanamente **aplicó** el criterio de dicho fallo **al “ampliar”, dos veces y en el mismo sentido, el contenido del texto originario del art. 755 del C.A.**, estableciendo, las dos veces, los “baremos” requeridos por el fallo para la delegación válida de dicho art. 755. Y así también –es decir tal “aplicación del fallo” por ley ulterior ocurrió con la “ratificación” del decreto 793/18 mediante el art. 82 de la ley 27.467; y asimismo es importante, respecto de la “aplicación del fallo”, además de su aplicación por ley ulterior, su aplicación jurisprudencial ulterior volviendo a señalar que las 5 Salas de la Cámara C.N.C.A.F. (al revocar el plenario del Tribunal Fiscal) aplicaran para ello lisa y llanamente –y concordantemente- el criterio del fallo.

4.2.- Conclusiones

“Todos” los decretos “dictados” por aplicación de y/o invocando el art. 755 del C.A. después del vencimiento del baremo “plazo de aplicación” establecido por el art. 52 de la ley 17.541, así como también “todos los pagos” (efectuados por el contribuyente), o bien “cobros” (percibidos por la Aduana), por derechos de exportación, igualmente después de ese vencimiento, son y/o han sido inconstitucionales, tanto como –según ya expliqué más arriba- lo son y/o han sido todo lo dictado y/o derechos de exportación pagados/cobrados en virtud de lo establecido/fijado por los decretos 851/21 y 131/22. Cabe señalar en este aspecto que efectivamente se han dictado -y aplicado los respectivos derechos de exportación- algunos decretos en el año 2020 (los decretos 230/20, 789/20 y 1060/20) que, si bien “dictados” dentro del baremo “plazo”, dieron lugar a “pagos/cobros/exigencias aduaneras” posteriores al vencimiento del baremo. Y también señalo el decreto 302/21 (con incumplimiento de los dos baremos), y muy especialmente los decretos 697/24 y 38/25 (estos últimos inconstitucionales según mi explicado criterio) pero con muy importantes rebajas y aun eliminaciones (desgravaciones totales, alícuota “0”), y por esto

último, en particular en cuanto a las partes de los mismos que establecían eliminaciones de derechos de exportación, no generaron perjuicio y por ende judicialización.

De lo dicho en el párrafo precedente resulta que: está claro que el Poder Ejecutivo ha dictado decretos que por sus fechas de dictado dentro el plazo del baremo (año 2021) sin embargo forzaban a pagar fuera de ese plazo de aplicación, o lisa y llanamente (años 2024 y 2025) decretos sin tener en cuenta que ya no existían baremos establecidos por ley. Conclusión o consecuencia de esto último es que: 1°) el sistema jurídico en su conjunto, de hecho (no de derecho por lo tanto) permite que “se paguen derechos de exportación” que son inconstitucionales (más abajo explicaré el porqué de esta última afirmación), y 2°) de todos modos y pese a todo, con todo lo que vino sucediendo (en materia de “dictado” de decretos en ejercicio de la facultad delegada) ha resultado que en la situación actual la mayoría de las posiciones arancelarias (las respectivas exportaciones) “están desgravadas”; que siguen gravadas la soja y todo el complejo sojero; y que (de lo que queda gravado hasta hoy) el poroto de soja bajó del 33% al 26%, sus derivados bajaron del 31% al 24,5 %, el maíz y el trigo reducidos del 12,5% al 9,5 %, lo mismo que el sorgo y la cebada; y el girasol –semilla y aceite- bajaron del 7% al 5,5% y sus pellets del 5% al 4%. Y el campo (el “agro”) reclama todavía mucho más.

Finalmente debo expresar mi adhesión al criterio y a la efectiva aplicación del instituto de la “delegación” (claro que como delegación impropia) al Poder Ejecutivo en materia tributaria y por ende específicamente EN MATERIA DE DERECHOS DE EXPORTACIÓN (y por lo tanto con la salvedad que al respecto indiqué más arriba en materia de derechos de importación). Ello en razón de la importancia de este impuesto en la macroeconomía nacional, y porque el Poder Ejecutivo es el responsable y el ejecutor de esa política (claro que con el debido “control” del Congreso), y porque dicho Poder tiene atribuciones y operatividad tales que le permiten actuar con celeridad ante situaciones y/o circunstancias de urgencia que requieren respuestas urgentes. Desde ya que el “necesario” ejercicio de la delegación a la que adhiero, debe darse siempre según alguno o algunos de los objetivos previstos por el art. 755 del C.A. y siempre con el cumplimiento de los “baremos” del instituto según lo establecido por la C.S. y que “en su consecuencia” y como vimos también establecidos por la propia ley del Congreso en salvaguardia del principio de “reserva legal”.

4.3 .- ¿Por qué se han pagado –y se siguen pagando- derechos de exportación pese a que según expliqué están alcanzados –a mi juicio indudablemente- por la grave tacha de inconstitucionalidad?

Entiendo que son varias las circunstancias que “en su conjunto” dan, respuesta al interrogante.

- a) En primer lugar, hay que poner en la lista el régimen operativo aduanero (aplicado a, o en, las exportaciones). En efecto, en exportación, de la armonización de los arts. 332 y 333 del C.A. (que son normas espejo de los arts. 234 y 235 en importación) resulta que en el trámite de la destinación

de exportación para consumo (que, como supuesto regular del hecho gravado –exportación para consumo-, es la destinación gravada con derechos de exportación) está reglada la “oficialización” ante la aduana (registro aduanero, en el caso de la exportación de productos de la agricultura forzosamente posterior al registro de venta ante el órgano correspondiente en el régimen de la ley 21.453) del permiso de embarque (solicitud/declaración al efecto), requisito ineludible para seguir el trámite, y así llegar al libramiento y así a la efectiva exportación. El trámite de la oficialización se realiza reglamentamente mediante el sistema informático (Sistema María, luego y hoy Sistema Malvinas). El exportador, por sí o por su representante –despachante o no- ingresa informáticamente la solicitud “declarando” los datos necesarios cuya declaración está a su cargo (mercadería, Posición Arancelaria, cantidad, precio, valor, valor imponible, etc.) y con esos datos el Sistema Malvinas determina el régimen legal aplicable (tributario, documentación complementaria y aún el importe de las retenciones correspondientes). El sistema Malvinas está “cargado” por la autoridad, el servicio aduanero; y la autoridad efectúa la carga con la aplicación de lo que entiende corresponde. Por eso el sistema carga el importe de los derechos de exportación que a juicio de la Aduana corresponde a lo declarado en el permiso. El exportador “debe pagar lo que informa y exige el sistema”. Si no lo hace el sistema no da el libramiento, es decir no autoriza el embarque y la exportación.

Por supuesto que la ley (el C.A.) prevé remedios al respecto (art. 333 tercer párrafo, y lo incorporado al mismo por el reciente DNU 70/23 como la “declaración anticipada y la resolución anticipada”), caminos que conducen forzosamente a un trámite jurisdiccional que incluye varias etapas recursivas, lo cual conduce al empleo de mucho tiempo al respecto; y la conclusión es que el exportador no puede exportar, -al menos por mucho tiempo- y ello es consecuencia de no haber pagado los derechos de exportación “cargados en el sistema”. Por lo tanto, la consecuencia real es que el exportador prefiere pagar, porque si paga sin discutir, entonces puede exportar y entonces las divisas (pago de la mercadería exportada) ingresan al país y las retenciones que pagó ya las “trasladó” al productor pagándole menos por la mercadería que le compró para poder exportar. Pero, repito, paga lo que es inconstitucional.

- b) Otro factor que contribuye a la decisión indicada es lo que expliqué al nivel bastante reducido en cuanto al nivel de las tarifas actuales.
- c) Y un último factor, y éste muy importante, es la jurisprudencia de la C.S. en el fallo de la causa “Cencosud” de mayo del 2014, un mes después del fallo “Camaronera”. Lo mínimo que tengo que referir a este último respecto es que en el fallo “Cencosud” se estableció –dicho en términos simplificados- que cuando el contribuyente debe pagar por ejemplo una determinación suplementaria (pagar más de lo liquidado en el trámite originario en consecuencia de una reliquidación que efectúa la aduana y que fuera objeto de toda la vía recursiva al respecto) con bastante posterioridad al tiempo del trámite aduanero de la exportación, la aduana cobra el importe del suplemento liquidado en dólares pero al tipo de cambio del momento de este pago suplementario del exportador, es decir en pesos con el tipo de cambio dólar bastante posterior al

tipo de cambio del tiempo del trámite aduanero (ello en consecuencia de la aplicación del art. 20 de la ley 23.905, que estableció que los tributos aduaneros se liquidan en dólares y se pagan en pesos al tipo de cambio del momento del pago). Por el contrario, el fallo “Cencosud” interpretó que cuando la aduana paga al contribuyente (por ejemplo en una repetición favorable al contribuyente) después de todo el camino recursivo, le paga en pesos al tipo de cambio que “pagó” el contribuyente en el trámite originario. Y ello por cuanto –dice el fallo- el importe pagado en el trámite originario se pagó en pesos, y la ley 23.928 y la ley 25.561 dejaron sin efecto la actualización monetaria (y aclaro que así debió ser –dicho pago en pesos en el trámite originario- porque el sistema y el Banco Central determinaron que no se puede pagar en dólares –ya que no hay cuentas corrientes en dólares y los derechos se pagan en la cuenta recaudación que tiene la Aduana, cuenta que, por lo dicho, es en pesos-). Dicho en términos sencillos: cuando el exportador paga bastante tiempo después del trámite originario paga un importe en pesos que económicamente se corresponde con el tiempo de ese cobro por parte de la aduana, y cuando la Aduana paga bastante después del trámite originario, por una devolución que debe efectuar por una repetición ganada por el contribuyente, paga en moneda devaluada, es decir en pesos –la liquidación en dólares al tiempo de la devolución- pero con el tipo de cambio del momento del trámite originario. Más sencillo: cuando la aduana le cobra al contribuyente, le cobra bastante más de lo que la aduana le paga, en iguales importes de dólares que en definitiva correspondieron. En suma, el exportador se ve obligado a pagar (los derechos de exportación que son inconstitucionales) en el trámite originario, para poder exportar, y a la vez decide no iniciar el procedimiento de repetición (devolución a la que tendría derecho porque pagó lo que era inconstitucional e indebido), porque la vía procesal para llegar al resultado que le corresponde es muy larga y cuando obtiene el resultado favorable le pagan muy devaluado. Sobre esto último debe tenerse presente que lo dicho puede perfectamente ocurrir con pagos originarios efectuados obligadamente en pesos, en los años 2022 y bastante avanzado el 2023, cuando el tipo de cambio dólar era bastante inferior al tipo de cambio de la actualidad.

4.4.- Recomendaciones

Qué es lo que a mi juicio correspondería efectuar frente a la problemática expuesta. Propuesta de soluciones al respecto.

4.4.1.- A mi juicio, ante todo, y teniéndose en cuenta que en esta materia consideré necesaria la “delegación” (aunque con los baremos establecidos por la ley), es preciso que por ley del Congreso se establezcan nuevos baremos para que el Poder Ejecutivo pueda hacer ejercicio -conforme a la C.N.- de la delegación que le confiere o confiera el Congreso. Es decir que los baremos que existían (los últimos son los dos baremos del art. 52 de la ley 27.541, y a mi juicio ambos son importantes, pero especialmente el baremo plazo de aplicación) están vencidos porque venció el plazo de aplicación (el 31/12/21). Debe entenderse que el PEN necesita el manto legal de los límites a la delegación, para que pueda ejercerla con los debidos respeto y cumplimiento del principio de reserva legal. De este modo, no sólo podrá

“emprolijarse” jurídicamente la anómala situación de que se estén pagando (y aun sin repetir lo pagado) derechos de exportación claramente inconstitucionales, aunque la situación económica y las reales circunstancias prácticas y operativas induzcan al exportador a pagarlos de todos modos, sin judicialización. Ello igualmente y aunque en menor medida (sobre todo por las dificultades para poder repetir) también resulta importante en términos de evitar en lo posible una eventual mayor judicialización si el PEN como responsable de la política económica tuviere la necesidad de gravar lo desgravado o aumentar los gravámenes actuales. Cabe señalar que, aunque esto no sea deseable, es posible en la realidad (necesidad de mayor recaudación –carácter fiscal del tributo-); y por ende la necesidad de los baremos. Al margen de esto último, y aún de no darse el supuesto de disponerse la aplicación de mayores retenciones, cabe destacar que de todos modos es, a mi juicio, no solo jurídicamente inaceptable el pago de derechos inconstitucionales, sino mantener una situación que sólo ocasiona dispendios de recursos administrativos que atentan contra la eficiencia del sistema.

4.4.2.- A mi juicio, ya que -haya o no necesidades económicas de crisis o semejantes- de todos modos, es necesaria la sanción legal de nuevos baremos, lo que además sería una buena oportunidad para “mejorar” los baremos tal como quedaron fijados por la ley 27.541. En tal sentido propongo que los nuevos baremos, además de establecer un nuevo o nuevos topes de la o las tarifas, “amplíen” el baremo plazo de aplicación, por ejemplo, por dos o tres años (y no sólo por un año como lo establecieron las leyes 27.467 y 27.541). Pero más aún: entiendo que sería necesario que también la ley establezca una “clara política de aplicación” (tal como la C.S. lo requirió en el caso “Camaronera”). Asimismo, el nuevo baremo debería establecer explícitamente que el “plazo de aplicación” lo fuere no sólo para el “dictado” del Decreto con el que se ejercite la delegación, sino también para el “pago oportuno” del gravamen que se imponga. También me parece aconsejable (siempre para en lo posible evitar judicialización) que el baremo plazo establezca un breve plazo automático de prórroga siempre que el PEN hubiere presentado un proyecto en la Cámara de Diputados (art. 52 de la C.N.), o el proyecto se inicie en la misma Cámara de Diputados, en ambos supuestos con una breve y reglada antelación, al vencimiento del plazo existente. Por último también, el proyecto de ley que establezca el nuevo baremo podría ir acompañado (por si la C.S. en algún supuesto que le llegue por vía recursiva o de amparo, no modifica, ella misma, el criterio del fallo “Cencosud”) de otro proyecto donde se establezca –en sentido aclaratorio del artículo 20 de la ley 23.905- que el tipo de cambio dólar que según dicha norma debe aplicarse “siempre” conforme el vigente “al momento del pago”, sea tanto para el caso del pago que deba efectuar el contribuyente en consecuencia de confirmársele jurisdiccionalmente una exigencia suplementaria de la aduana, como para el caso en que sea la aduana la que deba pagarle al contribuyente en el supuesto de obtener éste una decisión favorable en una repetición.

4.4.3.- Por último, considero conveniente que el PEN o el Congreso de oficio formalicen un proyecto de ley para que se sancionen “por ley” las modificaciones al C.A necesarias para, en los supuestos: de ejercicio del exportador de la opción prevista en el apartado 3 de del art. 332 (y en su caso en el supuesto del ap. 4 del mismo 332), o en el de ejercicio por parte del exportador de la “declaración anticipada”, o en su caso

de la petición del exportador del dictado de una “resolución anticipada”, supuestos estos dos últimos incorporados al C.A. por el DNU 70/23, se establezca –en los tres casos- que el “efecto suspensivo” (art. 1058 del CA) que tiene “el procedimiento de impugnación” (art. 1053 del CA) previsto para esos tres casos contra la denegatoria del servicio aduanero, además de serlo para el pago que en definitiva corresponda, comprenda también la autorización para, oficialización mediante, (y obviamente con aplicación del régimen de garantía del artículo 453 del C.A.), el libramiento aduanero de la destinación, es decir el embarque y la efectiva exportación.

4.4.4.- Obviamente, todo lo expuesto en los apartados precedentes, que pertenece –en los tres casos- al ámbito de “las políticas públicas” que propongo, es sin perjuicio de que los exportadores (y aun los productores como en los casos del fallo en la causa “Gallo-Llorente” y del fallo del Juez Federal de Junín en la causa “Sociedad Rural de Junín y otros”), tienen el derecho de interponer –si quieren- el procedimiento de repetición de lo pagado indebidamente en los casos de inconstitucionalidad explicados en este trabajo, y en tal caso de reclamar conjuntamente con la devolución de lo pagado (claro que con el planteo de inconstitucionalidad efectuado en la primera presentación del procedimiento), la modificación del criterio de la C.S. en el caso “Cencosud”.

BIBLIOGRAFÍA

Cetrángolo, O., & Gómez Sabaini, J. C. (2007). *Política tributaria en Argentina. Entre la solvencia y la emergencia*. CEPAL. <https://hdl.handle.net/11362/4866>

González, Darío (2009) *La política tributaria heterodoxa en los países de América Latina*. CEPAL <https://hdl.handle.net/11362/7325>

Rosignolo, Darío (2016). *La política tributaria en la última década y los derechos de exportación. Una reflexión*.

Allan, T.; Corfield, K.; O'Farrell, J. y Freytes, C. (2024). *Discutir los derechos de exportación: hacia un nuevo marco fiscal para el agro*. Fundar.

Mercojuris. (2022, mayo 2). Acerca de los derechos de exportación, también llamados “Retenciones” (o una mancha más, que le hace al Tigre)—Dr. Jorge Argentino Patricios. *Mercojuris*. <https://mercojuris.com/acerca-de-los-derechos-de-exportacion-tambien-llamados-retenciones-o-una-mancha-mas-que-le-hace-al-tigre-dr-jorge-argentino-patricios/>

A.M Delfino y Cía. s/ apelando de una multa interpuesta por la Prefectura Marítima, por infracción al art. 117 del reglamento del Puerto de la Capital (20 de Junio de 1927) CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION. Magistrados: A. BERMEJO - ROBERTO REPETTO - M. LAURENCENA
<http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-am-delfino-cia-apelando-una-multa-interpuesta-prefectura-maritima-infraccion-al-art-117-reglamento-puerto-capital-fa2700-0002-1927-06-20/123456789-200-0007-2ots-eupmocsollaf>

Barreira Enrique (2008) *revista Jurisprudencia Argentina, Editorial Lexis Nexis*, del miércoles 30 de abril de 2008 (2008 – II – Fascículo 5), pagina 3 y siguientes.

Mazio, F. I. (2017). Tributación aduanera argentina : aproximaciones a su estudio [en línea]. Tesis de Maestría en Derecho Tributario. Universidad Católica Argentina. Facultad de Derecho. Disponible en: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/tesis/tributacion-aduanera-argentina-mazio.pdf>

Coviello, P. J. J. (2015). De “Gallo Llorente” a “Camaronera Patagónica” [en línea], Forum. Anuario del Centro de Derecho Constitucional, 3. Disponible en: <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/revistas/gallo-llorente-camaronera-patagonica.pdf>

Constitución de la Nación Argentina (1995) [CN]. 3 de enero de 1995 (Argentina), Honorable Congreso de la Nación Argentina.

Código Aduanero [C.A]. Ley 22.415, 1981. 2 de marzo de 1981 (Argentina).

Resolución 125 de 2008 [Ministerio de Economía]. Por la cual se establece un esquema de retenciones móviles. 10 de marzo de 2008. (Argentina) Ministerio de Economía y Producción.

Decreto 1176 de 2008 [Poder Ejecutivo Nacional]. 21 de julio de 2008. Poder Ejecutivo Nacional.

Corte Suprema de Justicia de la Nación Gallo Llorente, Santiago Emilio y otro c/ E.N. Ministerio de Economía - resol. 125/08 (dto. 2752/91) s/ amparo ley 16.986, 1 de Noviembre de 2011 Nro. Interno: G. 1207 Magistrados: Mayoría: Lorenzetti, Fayt, Maqueda, Zaffaroni, Argibay. Disidencia: Petracchi. Abstencion: Highton de Nolasco. <http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-gallo-llorente-santiago-emilio-otro-en-ministerio-economia-resol-125-08-dto-2752-91-amparo-ley-16986-fa11000137-2011-11-01/123456789-731-0001-1ots-eupmocsollaf>

Corte Suprema de Justicia de la Nación, Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo, 15 de Abril de 2014, Nro. Interno: C.486 Magistrados: Mayoría: LORENZETTI, FAYT, MAQUEDA. Voto: ZAFFARONI. Disidencia: PETRACCHI, ARGIBAY <http://www.saij.gob.ar/corte-suprema-justicia-nacion-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-camaronera-patagonica-sa-ministerio-economia-otros-amparo-fa14000056-2014-04-15/123456789-650-0004-1ots-eupmocsollaf>

Decreto 793 de 2018 [Poder Ejecutivo Nacional]. 3 de septiembre de 2018. Poder Ejecutivo Nacional. <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/310000-314999/314042/norma.htm>

Ley 27.467, 2018. 15 de noviembre de 2018 (Argentina) <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/315000-319999/316974/norma.htm>

Ley 27.541, 2019. 21 de diciembre de 2019 (Argentina) <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/330000-334999/333564/texact.htm>

Juzgado Federal de Junín, SOCIEDAD RURAL DE JUNIN Y OTROS c/ ESTADO NACIONAL - PODER EJECUTIVO Y OTRO s/ AMPARO LEY 16.986, 16 de agosto de 2002, Nro. Interno: 10799/2022 Magistrado: Héctor Pedro PLOU <https://drive.google.com/file/d/1ZulOylab32DRQpr5ExYawPAIEsVq0VCS/view?usp=sharing>

Plenario [Tribunal Fiscal de la Nación] 26 de Abril de 2022 (Argentina)

<https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:VA6C2:c8d31a06-bed1-4e44-8702-e6f62ac56cfe>

Cámara Nac. Apelac. En Lo Contencioso Administrativo Federal NEWSAN SA (TF 9748062-A C/ DGA S/ Recurso Directo De Organismo Externo 2 De Febrero De 2023, Ciudad Autónoma De Buenos Aires Sala 01 Magistrados: DO PICO - FACIO - HEILAND
<http://www.saij.gob.ar/camara-nac-apelac-contencioso-administrativo-federal-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-newsan-sa-tf-9748062-dga-recurso-directo-organismo-externo-fa23100014-2023-02-02/123456789-410-0013-2ots-eupmocsollaf?>

Ley 25414. 2001. 29 de marzo de 2001 (Argentina)
<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/65000-69999/66559/norma.htm>