

PARTE/S: Camaronera Patagónica SA c/ME y otros s/amparo
TRIBUNAL: Corte Sup. Just. Nac.
SALA: -
FECHA: 15/04/2014



Nota de la Editorial: Sin perjuicio de las distintas interpretaciones que sobre el orden constitucional se ponen de manifiesto en el presente fallo de la Corte Suprema de Justicia, la trascendencia del mismo y su aplicación a situaciones análogas no prescriptas, en las que actualmente pudieran quedar encuadrados los contribuyentes, debe ser analizada en forma pormenorizada

Buenos Aires, 15 de abril de 2014.

Vistos los autos: "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo".

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, al revocar la sentencia de primera instancia, resolvió hacer lugar a la acción de amparo instaurada por Camaronera Patagónica S.A. y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad a la actora de las resoluciones 11/02 y 150/02 del -entonces- Ministerio de Economía e Infraestructura.

Para así decidir, adujo que el art. 76 de la Constitución Nacional prohíbe la delegación legislativa, de manera general, admitiéndola en supuestos puntuales, esto es, en materia de emergencia pública y de administración. A su vez, señaló que el art. 99, inc. 3º, veda terminantemente al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, aunque también reconoce excepciones al permitir el dictado de decretos de necesidad y urgencia cuando se den determinadas condiciones, excluyendo de ellas la materia tributaria.

Expresó que, para preservar la división de competencias entre los poderes del Estado, la interpretación en esta materia ha de ser estricta.

Sostuvo que, en la especie, la resolución 11/02 posee indudable naturaleza impositiva y por ende su dictado controvierte el principio de legalidad en materia tributaria.

Por otra parte, como cuestión de carácter formal, señaló que en todo caso la delegación -en la hipótesis de que estuviese permitida- ha de ejercerse por el Poder Ejecutivo mediante decretos, y no por un ministro mediante resoluciones. Asimismo, agregó que esta subdelegación resulta inadmisibles tras la reforma constitucional de 1994, puesto que el art. 100, inc. 12, de la Carta Magna prevé a los primeros como norma específica para tal supuesto.

De igual modo, examinó la cuestión desde la perspectiva de la delegación impropia a efectos de indagar si el mentado reglamento se ajusta al marco regulatorio delimitado por el Congreso, para concluir nuevamente en que resulta violatorio de elementales consideraciones del principio de reserva de ley, sin que el interés público invocado por la Aduana en el establecimiento de las retenciones sea motivo suficiente para salvar su inconstitucionalidad.

2º) Que contra esa decisión la AFIP presentó el recurso extraordinario glosado a fs. 187/194, que fue concedido por el a quo.

Señalo, en primer término, que la ley 25.561 se ajusta a los preceptos del art. 76 de la Ley Fundamental y que, por ende, da suficiente cobertura al reglamento atacado, puesto que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa y cambiaria, dictada en un marco de fuerte deterioro de los ingresos fiscales y de una enorme necesidad de asistir a los sectores más desprotegidos de la población. Se trata, adujo, de un caso de delegación impropia, ajustado por demás a los límites de una pacífica y antigua jurisprudencia de la Corte.

Por otra parte, destacó que el art. 755 del Código Aduanero faculta al Poder Ejecutivo a gravar con derechos de exportación las mercaderías, para el cumplimiento de ciertos fines que él contempla, sean recaudatorios o de otro tipo. En tales circunstancias, indicó que el acto atacado por la actora no luce como manifiestamente ilegítimo, circunstancia que obsta a la vía intentada. De forma similar, añadió que no se ha acreditado la inexistencia de otras vías que resulten más aptas, y que para la resolución del pleito es preciso un ámbito de mayor debate y prueba.

Puntualizó luego que no hay norma que prohíba al Poder Ejecutivo, a su turno, delegar sus funciones -sean originarias o no- en los departamentos de Estado que lo integran, ya que son de aplicación a su respecto los postulados del art. 19 de la Constitución Nacional en tanto puede realizar todo aquello que no le está expresamente prohibido.

3º) Que, por razones de orden lógico, corresponde examinar en primer término el agravio de la demandada vinculado con la improcedencia de la vía escogida para debatir la cuestión planteada.

Es indudable que dicho agravio remite al estudio de cuestiones de orden procesal, las cuales quedan fuera de la órbita del recurso extraordinario, aun cuando estén regidas por normas federales sin que, en la presente causa, se dé alguno de los supuestos en que cabe hacer excepción a este principio.

En efecto, los argumentos de orden fáctico y procesal esgrimidos por la apelante no tienen entidad suficiente para refutar los fundamentos dados por el a quo, ni para dilatar el control de constitucionalidad que constituye la primera y principal misión de este Tribunal (conf. Fallos: 318:1154; 323:2256; 326:4251), máxime cuando el amparo resulta admisible si su empleo no ha reducido las posibilidades de defensa de la demandada en cuanto a la extensión de la discusión y de la prueba (Fallos: 320:1339).

En tales condiciones, y dado que la apelante no ha señalado, ni mucho menos demostrado, la existencia de pruebas de que se haya querido valer y que por las características sumarias del amparo se ha visto frustrada de producir en apoyo del derecho que invoca, la remisión a un procedimiento ordinario -como lo pretende esa parte- solo constituiría un ritualismo inútil.

4º) Que sin perjuicio de lo señalado y en lo atinente a los restantes agravios de la demandada, el recurso extraordinario resulta formalmente admisible ya que se encuentra controvertido el alcance de normas de naturaleza federal -leyes 22.415 y 25.561, y

resolución 11/02 del Ministerio de Economía-, y la decisión del tribunal superior de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

Asimismo, cabe recordar que, en la tarea de esclarecer la inteligencia de las normas federales, esta Corte no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o del a quo, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado (Fallos: 307:1457 y 315:1492, entre muchos otros).

5º) Que con fundamento, entre otras normas, en lo previsto por las leyes 22.415 (Código Aduanero) y 25.561 (de emergencia pública y reforma del régimen cambiario), la resolución 11/02 del -entonces- Ministerio de Economía fijó ciertos "derechos a la exportación" para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas éstas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

En sus considerandos se hizo mención al contexto, económico reinante al momento de su dictado (4 de marzo de 2002), caracterizado por un pronunciado deterioro de los ingresos fiscales y una creciente demanda de asistencia por parte de los sectores de población menos favorecidos del país.

Asimismo, se indicó que se trataba de una medida transitoria, que tomaba en cuenta el efecto de las modificaciones cambiarias acaecidas, a fin de no descuidar su impacto sobre los precios internos, en especial sobre aquéllos vinculados con los productos de la canasta familiar.

De esta forma, la citada resolución dispuso un derecho de exportación del 5% para todas las mercaderías comprendidas en la referida nomenclatura, que se elevaba al 10% para aquellas expresamente mencionadas en seis planillas anexas (arts. 2º y 1º, respectivamente). Asimismo, estableció que este derecho se adicionaba a los que ya estuvieran vigentes, sea con carácter permanente o transitorio (art. 4º).

6º) 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 cuya definición puede comprenderse en el art. 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas.

La citada norma define un presupuesto de hecho que al verificarse en la realidad del caso concreto da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones que establece el texto legal. Tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado -justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (Fallos: 318:676).

Sobre este último aspecto, el Tribunal ha sostenido que no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, puesto que los tributos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública (Fallos: 152:268; 218:596; 318:676, entre otros).

Por lo demás, 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 (cfr. De Vedia y Mitre, Mariano, El Régimen tributario de la Argentina, Imprenta de la Universidad, Buenos Aires, 1925, p. 311 y ss.).

7º) Que cabe destacar que en el Código Aduanero se recogió la posibilidad de que este tipo de gravámenes sea establecido no solo con finalidad recaudatoria, es decir, para nutrir el erario público, sino también con el objeto de cumplir con los demás fines estatales, de manera directa, como útil herramienta de política económica, social o monetaria (arg. art. 755, inc. 2º y sus apartados).

Esta caracterización del tributo como instrumento que no es pura o exclusivamente recaudatorio ha sido compartida por la jurisprudencia de esta Corte, cuando ha sostenido, desde antiguo, que el poder tributario -y con particular relevancia respecto de las gabelas sobre el comercio exterior- "tiende, ante todo, a proveer de recursos al Tesoro Público, pero constituye además, un valioso instrumento de regulación económica (...). Tal es la que esta Corte ha llamado 'función de fomento y asistencia social' del impuesto (...), que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida en que responde a las exigencias del bien común, cuya satisfacción ha sido prevista por la Ley Fundamental como uno de los objetos del poder impositivo (art. 67, inc. 2º). En este aspecto, las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primera, y ciertamente extra fiscal, de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas" (Fallos: 243:98; doctrina reiterada en los precedentes de Fallos: 289:443; 314:1293 y 316:42, entre otros).

Las razones que se invocaron para dictar la resolución 11/02 se inscriben dentro de tal caracterización pues en los considerandos que precedieron a dicha norma se aludió al fuerte deterioro de los ingresos fiscales, pero también se señaló que dicha medida se justificaba en la necesidad de atenuar el efecto de las modificaciones cambiarias sobre los precios internos, especialmente, en lo referente a los productos esenciales de la canasta familiar.

No obstante ello, corresponde reiterar que el "derecho" establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo -específicamente, un impuesto-, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr.

8º) Que la presente controversia hace necesario examinar la compatibilidad de las normas citadas con las que la Constitución Nacional ha fijado para el establecimiento de gravámenes.

Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318: 1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros).

Está consolidada doctrina fue sostenida, sin grietas, aun en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmarse que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada (Fallos: 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros). Tesitura que el constituyente de 1994 mantuvo, sin hesitaciones, al redactar el actual inc. 3º del art. 99 de nuestra Ley Fundamental.

La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411). Como ha dicho este Tribunal, "al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al órgano más íntimo del país -según las palabras de Alberdi- la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados", agregando, también en conceptos del ilustre jurista citado que "ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea 'saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la seguridad personal' e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública" (Fallos: 321:2683).

En la fecha más reciente, esta Corte ha señalado que "el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329: 1554).

9º) Que debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar inconstitucional que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución.

En efecto, este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto que "no puedan caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo" (Fallos: 326:4251).

Aun cuando se soslayase lo sostenido en dicho precedente, tampoco resultaría admisible el argumento que subyace en la defensa realizada por el ente fiscal, que consiste en sostener que la ley de emergencia 25.561 -y sus sucesivas prórrogas-, ha otorgado una delegación suficiente al Poder Ejecutivo para que, en el marco de la dolorosa situación de emergencia nacional por la que atravesó el país, tomara una serie de medidas tendientes a terminar con esa situación, entre las cuales estaba la habilitación para que estableciese el tributo aquí cuestionado.

En efecto, ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata.

Por una parte, la ley 25.561 solo contiene en su art. 5º, tercer párrafo, in fine, una previsión de creación de un derecho a la exportación de hidrocarburos, supuesto ajeno al de la especie cuya constitucionalidad no es objeto aquí de discusión. Pero, con la salvedad mencionada, no hay otra disposición en su articulado que permita establecer, con claridad y sin duda alguna, las pautas de la clara política legislativa a las cuales debe atenerse el Presidente. Es más, de su lectura no puede siquiera intuirse que el Poder Legislativo haya delegado en el Ejecutivo la posibilidad de crear este tipo de gravámenes, más allá de la admisibilidad constitucional de tal mecanismo, que como se señaló anteriormente debe ser enérgicamente rechazada.

En segundo término, corresponde detenerse en el Capítulo Sexto del Título II, de la Sección IX, del Código Aduanero, titulado "Tributos regidos por la legislación aduanera", que prevé la existencia de derechos de exportación y regula aspectos atinentes a tal tipo de gravámenes, los arts. 733 y ss. establecen que el derecho de exportación puede ser ad valorem (es decir, de base imponible variable en función del valor de la mercadería) o bien específico (una cantidad determinada, fija o variable en función de la cantidad de mercadería que se exporte), pero para el caso en concreto aquí discutido, como puede observarse, no es el legislador quien ha determinado, de manera cierta e indudable, cuál es la forma de cuantificar la prestación, sino que ha de recurrirse necesariamente, a lo dispuesto por la resolución 11/02 mencionada.

En efecto, el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados.

10) Que por la trascendencia de la materia debatida corresponde efectuar algunas consideraciones adicionales a efectos de precisar los alcances de la doctrina expuesta.

No puede soslayarse que los derechos aduaneros están íntimamente ligados a las continuas fluctuaciones que presenta el comercio internacional y, por dicha razón, en esta materia es indispensable contar con herramientas que permitan adecuar, en forma ágil, los instrumentos estatales de política económica a efectos de que, entre otros objetivos, puedan protegerse la producción local, los precios en el mercado interno o las condiciones de competitividad de nuestros bienes en el exterior. Como consecuencia de la mayor integración económica y del creciente comercio mundial, es imprescindible que el Estado pueda realizar, de manera oportuna, los ajustes que estime necesarios para conjurar los efectos que pueden tener en nuestro país las crisis financieras internacionales o bien para evitar que decisiones económicas adoptadas en otras naciones puedan repercutir negativamente en el ámbito interno.

Por ello, en el ámbito de los derechos aduaneros, cobra relevancia la doctrina según la cual "tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida" (Fallos: 246:345 y 328:940).

En el contexto detallado, resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

Cabe recordar que la interpretación de la Constitución Nacional debe hacerse de manera que sus limitaciones no lleguen a trabar el eficaz ejercicio de los poderes atribuidos al Estado a efecto del cumplimiento de sus fines del modo más beneficioso para la comunidad (Fallos: 311:1617; 315:952; 327:4376, entre otros).

En efecto, una inteligencia dinámica del texto constitucional, superadora de una concepción pétrea de sus directivas, conlleva la posibilidad de encontrar en él los remedios adecuados para cada una de las circunstancias que está llamado a regir. En ese sentido ha observado también el Tribunal que la Constitución, que es la ley de las leyes y se halla en el cimiento de todo el orden jurídico positivo, tiene la virtualidad necesaria de poder gobernar las relaciones jurídicas nacidas en circunstancias sociales diferentes a las que, existían en tiempo de su sanción. Este avance de los principios constitucionales, que es de natural desarrollo y no de contradicción, es la obra genuina de los intérpretes, en particular de los jueces, quienes deben consagrar la inteligencia que mejor asegure los grandes objetivos para que fue dictada la Constitución (Fallos: 332:111).

Sin embargo, tal como se expuso en el considerando anterior, la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo.

11) Que todas las razones expuestas conducen indefectiblemente a declarar la invalidez de la resolución 11/02 del -entonces- Ministerio de Economía e Infraestructura.

Sin perjuicio de ello, es necesario traer a colación lo dispuesto en otras normas a fin de establecer con qué alcances debe declararse la mencionada invalidez.

En materia de delegación legislativa, los constituyentes de 1994, además de incorporar a nuestra Carta Magna el texto del actual art. 76, agregaron la cláusula transitoria octava, según la cual: "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".

En el marco de dicha disposición constitucional, el Congreso Nacional dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, normas que tienen incidencia en la solución de esta controversia. Cabe destacar que -con excepción de la ley 26.519- las restantes leyes contienen una estructura similar ya que, por una parte, ratifican la totalidad de la delegación legislativa, por los

plazos y en las condiciones que allí se establecen (art. 1º) y, en lo que al caso interesa, aprueban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994 (art. 3º).

En ese sentido, las leyes 25.918 y 26.135 fueron explícitas al aprobar la totalidad de la legislación delegada dictada entre determinados períodos, desde el 24 de agosto de 2002 hasta el 24 de agosto de 2004, y desde esa fecha hasta el 24 de agosto de 2006, respectivamente. La mencionada aprobación abarcó las normas dictadas entre las fechas en que concluía la ratificación de la delegación legislativa y la entrada en vigencia de cada una de esas dos leyes.

Por su parte, si bien las leyes 25.148 y 25.645 no establecieron concretamente cuál era el período que comprendía dicha aprobación, no se requieren mayores esfuerzos interpretativos para dilucidar ese punto.

Resulta nítido que la ley 25.148, al aprobar la "totalidad de la legislación delegada" (cfr. art. 3º), hizo referencia a las normas dictadas desde la sanción de la reforma constitucional y hasta la vigencia de dicha ley.

En consecuencia, no puede sino colegirse que la ley 25.645 al disponer en su art. 3º: "Apruébase la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994", hace alusión a las normas dictadas hasta la fecha de su entrada en vigencia, hecho que aconteció el 24 de agosto de 2002.

Cabe recordar que en la tarea de interpretar la ley debe tenerse en cuenta el contexto general y los fines que la informan y que, con ese objeto, la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos de la norma (Fallos: 329:2876, entre muchos otros). Asimismo, no es ocioso recordar que la interpretación debe evitar asignar a las leyes un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras correspondiendo adoptar como verdadero el criterio que las concilie y obtenga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 315:2668; 316:1927, entre muchos).

Es evidente que los términos empleados por el legislador al sancionar la ley 25.645 constituyen una clara manifestación de su decisión política de ratificar la legislación delegada dictada hasta el 24 de agosto de 2002 (confr. Fallos: 331:1927, voto del juez Maqueda).

Esos términos representan, sin dejar lugar a duda, la voluntad expresa del Congreso Nacional en la materia y solo pueden ser interpretados en el sentido de que quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia.

Si bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron.

La circunstancia de que no se haya identificado en forma particular a cada una de las normas aprobadas no invalida a la ratificación, en tanto el universo de preceptos que el Congreso Nacional pretendió convalidar resulta determinable.

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

Tal exégesis resulta inadmisibles pues no solo presume que el legislador sanciona cláusulas inútiles, pensadas para no tener efecto (arg. de Fallos: 311:460) sino que además contraría la clara intención del Congreso Nacional de privilegiar la seguridad jurídica, evitar vacíos legislativos y sanear, hacia el futuro, cualquier nulidad de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo u organismos de administración al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994.

En tales condiciones, corresponde señalar que la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia (arg. de Fallos: 321:347, considerando 10).

Por ello, cabe aclarar que la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal.

12) Que por su parte, la resolución 150/02 del entonces Ministerio de Economía dispuso que la Administración Federal de Ingresos Públicos solo dará curso a los pedidos de estímulos a la exportación correspondientes a aquellos exportadores que hayan dado cumplimiento a la totalidad de las obligaciones fiscales derivadas de tributos nacionales, incluidas las de los Recursos de la Seguridad Social y de planes de facilidades de pago (art. 1º).

En virtud de lo expuesto en los considerandos que anteceden, la invalidez de la resolución 11/02 -durante el período señalado- determina que dicha norma resulta inaplicable a la actora respecto de los alcances de la mencionada resolución 150/02, sin perjuicio, claro está, del cumplimiento total de las obligaciones fiscales derivadas de los restantes tributos nacionales.

Por ello, oído el señor Procurador General de la Nación, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario deducido por la demandada y se confirma la sentencia apelada, en los términos y con los alcances que surgen de la presente decisión.

Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

JUAN CARLOS MAQUEDA

VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de la ciudad de Mar del Plata, al revocar lo decidido por la instancia anterior (fs. 150/152 vta.), resolvió hacer lugar a la acción de amparo instaurada por Camaronera Patagónica S.A. y declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad a la actora de las resoluciones 11/02 y 150/02 del -entonces- Ministerio de Economía e Infraestructura (conf. sentencia de fs. 180/184).

Para así decidir adujo que el art. 76 de la Constitución Nacional prohibía la delegación legislativa, de manera general, admitiéndola en supuestos tasados, esto es en materia de emergencia pública y de administración. A su vez, señaló que el inc. 3º del art. 99 de la Constitución Nacional veda terminantemente al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, aunque también reconoce excepciones al permitir el dictado de decretos de necesidad y urgencia cuando se den determinadas condiciones, excluyendo de ellas la materia tributaria.

Expresó, al hilo de estos razonamientos, que la interpretación en esta materia debía ser estricta, para preservar la división de competencias entre los poderes del Estado.

Sostuvo que, en la especie, la resolución 11/02 poseía indudable naturaleza impositiva y por ende su dictado controvertía el principio de legalidad en materia tributaria.

Por otra parte, como cuestión de carácter formal, indicó que en todo caso la delegación -en la hipótesis de que estuviese permitida- debía de ejercerse por el Poder Ejecutivo mediante decretos, y no por un ministro mediante resoluciones. Asimismo, agregó que esta subdelegación resulta inadmisibles tras la reforma constitucional de 1994, puesto que el art. 100, inc. 12, de la Carta Magna prevé a los primeros como norma específica para tal supuesto.

De igual modo, examinó la cuestión desde la perspectiva de la delegación impropia para indagar si el mentado reglamento se ajustaba al marco regulatorio delimitado por el Congreso, para concluir nuevamente en que resultaba violatorio de elementales consideraciones del principio de reserva de ley, sin que el interés público invocado por la Aduana en el establecimiento de las retenciones sea motivo suficiente para salvar su inconstitucionalidad.

2º) Que contra esta decisión, la AFIP presentó el recurso extraordinario agregado a fs. 187/194, que fue concedido por el a quo en los términos que surgen del auto obrante a fs. 207/208 y su aclaratoria de fs. 212/212 vta.

3º) Que en sus agravios, la representante de la Administración Federal de Ingresos Públicos señaló, en primer término, que la ley 25.561 se ajusta a los preceptos del art. 76 de la Ley Fundamental y que, por ende, da suficiente cobertura al reglamento atacado, puesto que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa y cambiaria, en un marco de fuerte deterioro de los ingresos fiscales y de una enorme necesidad de asistir a los sectores más desprotegidos de la población. Se trata, adujo, de un caso de delegación impropia, ajustado por demás a los límites de una pacífica y antigua jurisprudencia de la Corte.

Por otra parte, destacó que el art. 755 del Código Aduanero faculta al Poder Ejecutivo a gravar con derechos de exportación las mercaderías, para el cumplimiento de ciertos fines que él contempla, sean recaudatorios o de otro tipo. En tales circunstancias, indicó que el acto atacado por la actora no luce como manifiestamente ilegítimo, circunstancia que obsta a la vía intentada. De forma similar, añadió que no se ha acreditado la inexistencia de otras vías que resulten más aptas, y que para la resolución del pleito es preciso un ámbito de mayor debate y prueba.

A continuación, puntualizó que no hay norma que prohíba al Poder Ejecutivo, a su turno, delegar sus funciones -sean originarias o no- en los departamentos de Estado que lo integran, ya que son de aplicación a su respecto los postulados del art. 19 de la Constitución Nacional, en tanto puede realizar todo aquello que no le está expresamente prohibido.

4º) Que no es materia de controversia que la actora -que es una empresa que se dedica a la captura, procesamiento y exportación de pescados (conf. fs. 7 y 14)- poseía, a la fecha de interposición de la demanda, una deuda con el Fisco Nacional en concepto de derechos de exportación implementados por la resolución 11/02 de U\$S ... por el período comprendido entre los meses de marzo de 2003 y julio de 2003 (conf. certificación contable de fs. 1/2) y ciertos créditos a su favor en concepto de "reembolso a las exportaciones", "reintegros de IVA" y "factor de convergencia" que totalizan la suma de U\$S ... y \$... (conf. certificación contable de fs. 3/4).

5º) Que, por razones de orden lógico, corresponde examinar en primer término el agravio del Fisco Nacional que cuestiona la improcedencia de la vía intentada para articular la presente acción.

En esa inteligencia, si bien es cierto que estos cuestionamientos remiten al estudio de temas relativos al derecho procesal, lo cierto es que, en el caso, carecen de entidad suficiente para refutar los fundamentos dados por la cámara, y para dilatar el control de constitucionalidad que constituye la primera y principal misión de este Tribunal (conf. Fallos: 318:1154; 323:2256, entre otros), máxime cuando el amparo resulta admisible si su empleo no ha reducido las posibilidades de defensa del organismo recaudador en cuanto a la extensión de la discusión y de la prueba (doctrina de Fallos: 320:1339).

En orden a ello, y dado que el Fisco Nacional no señaló la existencia de las pruebas que pudo hacer valer y que por las características sumarias de este proceso se vio frustrado de producir en apoyo del derecho que invoca, la remisión a un proceso ordinario solo constituiría un ritualismo inútil.

6º) Que, no obstante lo señalado, el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, en razón de que se encuentra controvertido el alcance de normas de naturaleza federal -leyes 22.415 y 25.561, y resolución 11/02 del Ministerio de Economía- y la decisión del tribunal superior de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (art. 14, inc. 3º de la ley 48).

Que en ese contexto, cabe recordar que, en la tarea de esclarecer la inteligencia de normas de carácter federal, esta Corte no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o de la cámara, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto discutido (Fallos: 307:1457 y 315:1492, entre muchos otros).

7º) Que habiendo desechado el agravio referente a la improcedencia de la vía intentada, y en forma previa a ingresar en el estudio del vinculado a la inconstitucionalidad de la resolución 11/2002, cabe recordar que dicha declaración "constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, ya que configura un acto de suma gravedad o ultima ratio del orden jurídico, por lo que no debe recurrirse a ella sino cuando una estricta necesidad lo requiera y no exista la posibilidad de una solución adecuada del juicio a la que cabe acudir en primer lugar" (conf. causa C.2705.XLI "Consejo Profesional de Ingeniería Agronómica c/ Marini, Carlos Alberto s/ ejecución", sentencia del 13 de mayo de 2008, y Fallos: 328:1416, entre muchos otros). En ese orden de ideas, se debe analizar el perjuicio concreto que la resolución 11/02 le causa a la actora, y discernir, en su caso, si sus términos afectan los derechos invocados por Camaronera Patagónica S.A. (expresados en su demanda de fs. 14/26), pues "nuestro sistema de control de constitucionalidad impide que se dicten sentencias cuyo efecto sea privar de valor erga omnes a las normas impugnadas" (Fallos: 314:1186, disidencia de los jueces Levene (h) y Barra), por lo que, lo que aquí se decida, resultará solamente aplicable a este caso particular.

8º) Que, previo a toda consideración, es preciso resaltar que la resolución aquí cuestionada -resolución 11/02- fue dictada con fundamento en el Código Aduanero y en la ley 25.561 (de emergencia pública y reforma del régimen cambiario) y que mediante ella se fijaron ciertos "derechos de exportación" para consumo respecto de determinadas mercaderías identificadas según la Nomenclatura Común del Mercosur.

En los considerandos de la aludida resolución, se hizo referencia al contexto económico reinante al momento de su dictado (4 de marzo de 2002) y se indicó que se trataba de una medida transitoria, que tomaba en cuenta el efecto de las modificaciones cambiarias que se habían suscitado a fin de no descuidar su impacto sobre los precios internos, en especial sobre aquellos vinculados con los productos de la canasta familiar.

Así, la mencionada norma estableció un derecho de exportación del 5% para todas las mercaderías comprendidas en la aludida nomenclatura (art. 2º), que se incrementaba a un 10% para aquellas expresamente mencionadas en seis planillas anexas (art. 1º), adicionando este derecho de exportación a los que ya estuviesen vigentes (art. 4º de la resolución 11/02).

9º) Que a fin de obtener una adecuada solución de la controversia, corresponde delimitar, en primer lugar, el ámbito jurídico donde se ubican los derechos de exportación implementados por la cuestionada resolución, para después examinar su naturaleza jurídica y, por último, pronunciarse sobre la constitucionalidad de la norma impugnada.

10) Que siguiendo el orden metodológico descripto en el considerando precedente, cabe recordar que nuestro país desde antaño consideró a los derechos de exportación como un recurso tributario de singular importancia para la conformación del Tesoro Nacional ya que "el poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado, en la medida que corresponde a las exigencias del bien general, cuya satisfacción ha sido prevista en la Constitución como uno de

los objetos del poder impositivo" (Fallos: 289:443). En efecto, los tributos "constituyen un valioso instrumento de regulación de la economía, complemento necesario del principio, con raigambre constitucional, que prevé atender al bien general (art. 67, inc. 2º, de la Constitución Nacional) al que conduce la finalidad de impulsar el desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas" (Fallos: 310:2443).

11) Que los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio, mediante leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos en la forma y cuantía que dichas normas establezcan. La característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley, siendo ésta fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezca la Constitución.

12) Que los recursos públicos que conforman el Tesoro Nacional fueron establecidos en el art. 4º de la Constitución Histórica de 1853, en donde comenzó el diseño fiscal de nuestra Carta Magna. En él se plasmó que: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, 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".

En este punto, cabe señalar que los derechos de exportación aplicados a los productos comercializados por la actora (pescados y crustáceos) representan -desde el año 2002 al 2012 inclusive- en promedio menos del 3%⁽¹⁾ del total percibido por dicho recurso tributario en cada uno de los años -de acuerdo a la incidencia de los valores que se consignan respecto del total derivado de las operaciones de exportación-⁽²⁾, razón por la cual lo que aquí se resuelva respecto de la resolución 11/02, en definitiva, no debería repercutir significativamente macroeconómicamente en el país.

13) Que habiendo delimitado que los derechos de exportación forman parte de los recursos públicos del Estado, corresponde -a esta altura del análisis- examinar su naturaleza jurídica. En orden a ello, se estima conveniente realizar un estudio comparativo del instituto en cuestión, pues esta Corte ha señalado que es admisible que se recurra a la sabiduría que atesora el derecho comparado; pero, como enfatizó en esa oportunidad, este recurso a la sabiduría jurídica no implica la aplicación analógica ni supletoria de normas, sino que aquél se integra a través de la razón, el conocimiento y demás factores (doctrina de Fallos: 310:2478, disidencia del juez Fayt).

14) Que en esa línea de pensamiento, cabe traer a colación, en primer lugar, al Glosario de Términos de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) en donde se señala que los derechos de exportación "consisten en impuestos generales o especiales sobre mercancías o servicios cuyo pago es exigible cuando las mercaderías abandonan el territorio económico o cuando los servicios son provistos a no residentes".

Por su parte, la Convención de Kyoto -Texto Revisado, en su Anexo General, Capítulo II, Definiciones-, se refiere a los derechos de aduana definiéndolos juntamente con los impuestos como aquellos que son cobrados en conexión con la importación o exportación de mercancías.

Asimismo, la última edición del Diccionario de la Real Academia Española define al término "derecho" en su vigésima acepción como la "cantidad que se paga, con arreglo a arancel, por la introducción de una mercancía o por otro hecho consignado por la ley".

15) Que, por otra parte, en diversos países de Latinoamérica se cataloga a los derechos de exportación como impuestos, resultando ser ésta, prima facie, una tendencia global de la región. En efecto, en primer lugar y debido a la enorme importancia jurídico-económica que reviste para nuestro país, conviene transcribir las disposiciones del art. 23 del Código Tributario Nacional Brasileño (Ley 5172 del 25 de octubre de 1966) en donde se establece que "o imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional"⁽³⁾. ("El impuesto, de competencia del Estado Nacional, sobre la exportación, para el exterior, de productos nacionales o nacionalizados tiene como hecho imponible la salida de éstos del territorio nacional").

En esta misma corriente de pensamiento, la República del Paraguay legisla en el art. 249 de su Código Aduanero (Ley 2422) que "se entiende por tributo aduanero el monto de los gravámenes establecidos con motivo de la entrada y salida de mercaderías del territorio aduanero y comprende los impuestos, las tasas, sus accesorios, las sanciones pecuniarias y los demás gravámenes de carácter fiscal, monetario, cambiario o de cualquier otra naturaleza"⁽⁴⁾.

Por su parte, la Ley General de Aduanas de Perú (Decreto legislativo 1053) señala en su capítulo de "Definiciones", que los "Derechos arancelarios o de aduana" son "Impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que entren al territorio aduanero"⁽⁵⁾.

En la misma línea, la Ley General de Aduanas de Bolivia⁽⁶⁾ (Ley 1990 con modificaciones Ley 2492) señala en el artículo 8º que "los hechos generadores de la obligación tributaria aduanera son: a) La importación de mercancías extranjeras para el consumo u otros regímenes sujetos al pago de tributos aduaneros bajo la presente Ley y b) La exportación de mercancías en los casos expresamente establecidos por Ley. El hecho generador de la obligación tributaria se perfecciona en el momento que se produce la aceptación por la Aduana de la Declaración de Mercancías".

Siguiendo esa tendencia legislativa, también se enrola la legislación mexicana, al establecer en el artículo primero de su Ley Aduanera (publicada el 15 de diciembre de 1995 en el Diario Oficial de la Federación)⁽⁷⁾ que "Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías".

Asimismo, en el art. 53 de la Ley General de Aduanas (Ley Nº 7557) de la República de Costa Rica⁽⁸⁾ se expresa que "La obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o la salida de mercancías del territorio aduanero. La obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley y está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías. Salvo si se dispone lo contrario, se entenderá que lo regulado en esta Ley respecto del cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, será aplicable a sus intereses, multas y recargos de cualquier naturaleza. Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias cuyo cumplimiento sea legalmente exigible" (reformado por art. 1º de la Ley 8373 del 18 de agosto de 2003).

16) Que nuestro país no ha sido la excepción a esta tendencia legislativa, pese a que nuestro Código Aduanero no establece estos recursos públicos con la claridad con la cual los regula la legislación extranjera referida en el considerando anterior. En efecto, se registran antecedentes de la implementación de los derechos de exportación con anterioridad a la sanción del actual Código Aduanero (Ley 22.415). En este sentido, el decreto Ley 5168/58 autorizó al Poder Ejecutivo a establecer recargos transitorios a la importación y exportación de productos y "retenciones" temporales a la exportación de hasta un 25% del valor exportable. Posteriormente, el decreto 11.917/58, al modificar el mecanismo de regulación económica vigente, creó en relación a las exportaciones un sistema de retención de cambio que actuó como un gravamen, sin integrar propiamente el régimen de los impuestos aduaneros, el cual consistía en la apropiación por parte del Estado de una porción de las divisas obtenidas por la venta de mercaderías al exterior, el cual subsistió hasta su derogación por la Ley 17.198.

Más tarde, en el año 1981, se sancionó el actual Código Aduanero, que refiere en la sección IX a los "Tributos regidos por la legislación aduanera" incluyendo aquí a los derechos de importación y exportación, tasas redistributivas de servicios y otros gravámenes de aplicación eventual.

17) Que el Código Aduanero regula los elementos estructurales de este tributo, pues los arts. 9º, 724 y 725 definen al hecho imponible y su aspecto material y temporal al señalar que el derecho de exportación grava la exportación para consumo, es decir, la extracción de cualquier mercadería del territorio aduanero por tiempo indeterminado. Por su parte, el aspecto subjetivo está regulado en los arts. 91, 777, 779, 781 y siguientes. Finalmente, en lo que se refiere al aspecto espacial, no hay dudas de que el hecho imponible se configura con la salida de la mercadería del territorio aduanero.

En conclusión, los componentes expuestos se corresponden con la estructura de un tributo, más precisamente con la de un impuesto. Esta precisión solo tiene valor descriptivo ya que lo determinante, a los efectos de ubicar al mecanismo fiscal dentro del ordenamiento jurídico, para así derivar de él las prerrogativas y límites del Estado, así como las obligaciones y derechos de los contribuyentes, es su naturaleza jurídica (Fallos: 212:393; 318:676). En efecto, los derechos de exportación se deben pagar en virtud de una ley que así lo establece, naciendo el hecho imponible cuando se produce la salida de la mercadería del territorio aduanero por tiempo indeterminado. En esa inteligencia, cabe recordar que esta Corte ha sostenido que no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, puesto que los tributos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública (Fallos: 152:268; 218:596; 318:676, entre otros).

18) Que en línea con lo anterior, esta Corte consideró a las cargas establecidas en el Código Aduanero o asuntos vinculado a él, como "tributos" y cuestiones referidas a "materias impositivas" o que involucren un "tratamiento tributario" (conf. Fallos: 321:1792 y 324:187, entre otros).

19) Que bajo las premisas referidas en los considerandos precedentes, corresponde concluir, sin hesitación, en que los derechos de exportación establecidos en la resolución 11/02 revisten los caracteres de un tributo en los términos de los arts. 4º y 17 de nuestra Constitución Nacional, toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos -determinados por la norma-, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos. Dicho en otros términos, la norma define un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, compele a ingresar al erario público una cantidad de dinero, en las condiciones establecidas por ella, siendo que tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares afectados, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (arg. Fallos: 318:676, considerando 8º).

20) Que en esa inteligencia, y esclarecido que los recursos tributarios están conformados -entre otros- por los derechos de exportación y éstos revisten evidente naturaleza tributaria, corresponde realizar el control de constitucionalidad de la resolución 11/02 que -en el caso particular- estableció un derecho de exportación para la actividad pesquera que realiza la actora. Ello así, porque el principio de legalidad tributaria comprende al género, y por ello es aplicable a todas sus especies.

21) Que en este orden de ideas, cabe adelantar que la norma impugnada tiene un defecto de origen y resulta írrita del principio de reserva legal, al contradecir los arts. 4º, 17, 52, 75, incs. 1º y 2º y 99, inc. 3º de la Carta Magna (conf. autos C.524.XLIII. "Cladd Industria Textil S.A. y otro c/ E.N. SAGPYA - resol. 91/03 s/ amparo ley 16.986", sentencia del 4 de agosto de 2009).

En esa inteligencia, cabe recordar que nuestra Constitución Nacional establece, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. En tal sentido, esta Corte ha señalado reiteradamente que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, concordemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:3770, entre muchos otros).

22) Que así, cabe recordar que, en materia impositiva, nuestra Constitución Nacional ha delimitado las atribuciones exclusivas y excluyentes al Congreso de la Nación, al establecer el principio "nullum tributum sine lege", "no taxation without representation", "no hay tributo sin ley previa" -contemplado en el art. 17 de la Constitución- que prohíbe al Ejecutivo toda posibilidad de crear impuestos, tasas o contribuciones, como a la modificación de los elementos esenciales que lo componen: hecho imponible, alícuota, base de cálculo, sujetos alcanzados y exentos.

En este sentido, cabe recordar que la ley, que es producto de la voluntad general, es la única fuente de las obligaciones tributarias, pues la competencia del Congreso es exclusiva en la materia, no puede ser ejercida por ninguno de los otros dos Poderes, ni siquiera en situaciones de emergencia.

En orden a ello, cabe puntualizar que esta Corte ha reconocido que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno; y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad (Fallos: 214:269; 206:21; 251:7).

23) Que por otra parte, debe enfatizarse que la prohibición que establece el principio de legalidad tributaria rige también para en el caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto en el art. 76 de la Constitución Nacional, pues "ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo" (Fallos: 319:3400; 326:4251), ya que "no caben dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo" (Fallos: 326:4251, considerando 8º).

24) Sobre este punto -la delegación legislativa- resulta interesante realizar un somero estudio de la cuestión en el derecho comparado. En este sentido, art. 7º del Código Tributario de Brasil establece que la competencia tributaria es indelegable, salvo las funciones de recaudación y fiscalización, a contraposición de la Constitución italiana que sí lo permite. En efecto, la Carta Magna de ese país establece en sus arts. 76 y 77 que "No se podrá delegar al Gobierno el ejercicio de la función legislativa si no especificando los principios y criterios directivos y únicamente por plazo limitado y para asuntos determinados" y que "No podrá el Gobierno, sin delegación de las Cámaras, dictar decretos que tengan fuerza de ley ordinaria. Cuando en casos extraordinarios de necesidad y urgencia, el Gobierno adopte, bajo su responsabilidad, medidas provisionales con fuerza de ley, deberá presentarlas el día mismo para su conversión a las Cámaras, las cuales, incluso hallándose disueltas, serán debidamente convocadas y se reunirán dentro de los cinco días siguientes"⁽²⁾.

Por último, y a modo de ejemplo, en México, la delegación de facultades en el Presidente era una tradición, no obstante lo cual, los actuales arts. 29 y 131 de la Constitución de ese país, establecen que ello solo puede realizarse en casos de graves perturbaciones sociales. Así el art. 29, en lo que al caso interesa, señala que "los decretos expedidos por el Ejecutivo durante la restricción o suspensión, serán revisados de oficio e inmediatamente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que deberá pronunciarse con la mayor prontitud sobre su constitucionalidad y validez". Por su parte, el art. 131 resalta que "Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del art. 117. El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al

enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida"⁽¹⁰⁾.

25) Que en lo relativo a la materia analizada en el considerando anterior, nuestro país posee una vasta jurisprudencia al respecto. En efecto, con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, existieron numerosos precedentes que abordaron el tema. Cronológicamente, el primero de los pronunciamientos relevantes fue el caso "Delfino" (Fallos: 148:430) en donde la Corte señaló que "hay delegación de facultades cuando una autoridad investida de un poder determinado hace pasar el ejercicio de ese poder a otra autoridad o persona, descargándolo sobre ella", puntualizando -en base a la doctrina norteamericana- que "el Congreso no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en otro departamento de la administración ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido conferidos". Allí también se destacó que "existe una distinción fundamental entre la delegación del poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo, a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido aun en aquellos países en que, como en los Estados Unidos de América, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución" (Fallos: 148:430).

Por último, en el referido precedente, se concluyó en el considerando 12 en que "cuando el Poder Ejecutivo es llamado a ejercitar sus poderes reglamentarios en presencia de una ley que ha menester de ellos, lo hace no en virtud de una delegación de atribuciones legislativas, sino que lo hace a título de una facultad propia consagrada por el art. 86, inc. 2º, de la Constitución, y cuya mayor o menor extensión queda determinada por el uso que de la misma facultad haya hecho el Poder Legislativo" (Fallos: 148:430).

Esta doctrina se mantuvo incólume en los precedentes "Mouviel" donde sucintamente se dijo que "(e)n el sistema representativo republicano de gobierno adoptado por la Constitución (art. 1º) y que se apoya fundamentalmente en el principio de la división de los poderes, el legislador no puede delegar en el Poder Ejecutivo o en reparticiones administrativas la total configuración de los delitos ni la libre elección de las penas pues ello importaría la delegación de facultades que son por esencia indelegables. Tampoco al Poder Ejecutivo le es lícito, so pretexto de las facultades reglamentarias que le concede el art. 86, inc. 2º de la Constitución Nacional, sustituirse al legislador y por supuesta vía reglamentaria dictar, en rigor, la ley previa que requiere la garantía constitucional del art. 18 de la Constitución" (Fallos: 237:636), criterio que fue reiterado en numerosos precedentes (Fallos: 246:345; 280:25; 307:1643 y 316:2624).

Por su parte, en materia tributaria y aduanera, su complejidad técnica, la naturaleza variable y la necesidad de rápidas respuestas que requiere el comercio internacional, hizo aconsejable que tales cuestiones no queden sometidas a las dilaciones propias del trámite parlamentario. En ese contexto, el Tribunal analizó las particularidades de cada ley que se sometió a su conocimiento a fin de determinar si existía una "política claramente establecida" que habilitase la delegación legislativa (conf. en tal sentido los precedentes "Pedro Inchauspe" -Fallos: 199:483-; "Laboratorios Anodia" -Fallos: 270:42-; "Conevial" -Fallos: 310:2193- entre otros).

A esta altura de los argumentos desarrollados, cabe concluir en que "la validez del reconocimiento legal de atribuciones libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, está condicionada a que la política legislativa haya sido claramente establecida, pues el órgano ejecutivo no recibe una delegación (en sentido estricto proscripta por los principios constitucionales) sino que, al contrario, es habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (art. 86, inc. 2º de la Constitución Nacional) cuya mayor o menor extensión depende del uso que de la misma potestad haya hecho el Poder Legislativo" (Fallos: 315:2530).

26) Que la reforma constitucional de 1994 reafirmó su intención de limitar el uso de las facultades legislativas del Poder Ejecutivo estableciéndolo en el art. 76, en la cláusula transitoria octava y en el artículo 99 inc. 3º de la Constitución Nacional. En efecto, esta Corte ha señalado -incluso en materia impositiva- que "El legislador puede conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de regular pormenores de la obligación tributaria, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida" (Fallos: 317:1282), pues "Los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo" (Fallos: 326:4251).

En este mismo sentido, el Tribunal recordó que "en materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida" (Fallos: 328:940).

27) Que reseñada la jurisprudencia del Tribunal en torno al mecanismo de la delegación legislativa, cabe concluir en que el Poder Ejecutivo no puede establecer los elementos estructurales del tributo, pues esta es un área en la que el Congreso debe adoptar decisiones precisas y completas, fijando una "clara política legislativa" a fin de que el Poder Ejecutivo reglamente los pormenores de la ley en cuestión.

28) Que en esa línea de pensamiento, corresponde rechazar el argumento que plantea el organismo recaudador, que consiste en sostener que con la mera invocación de la ley de emergencia económica 25.561, de la ley 22.415 -Código Aduanero- y de la ley de Ministerios, norma esta última en la que fundó la subdelegación, se ha otorgado una delegación suficiente al Poder Ejecutivo Nacional para que, en el marco de la emergencia económica que sufrió el país, tomara una serie de medidas tendientes a terminar con esa situación, entre las cuales estaba la implementación de los derechos de exportación establecidos en la resolución 11/02.

En efecto, ni la ley 22.415 ni la ley 25.561 establecen siquiera con mínimos recaudos los elementos esenciales de la gabela analizada.

En esa inteligencia, se advierte que la ley 25.561 solo contiene en su art. 5º, tercer párrafo in fine, una previsión de creación de un derecho a la exportación de hidrocarburos, supuesto ajeno al caso de autos y cuya constitucionalidad no es objeto de debate. En ese orden de ideas, tampoco se observa que existan las pautas de una clara política legislativa a las cuales debe atenerse el Presidente, sin tampoco poder divisar siquiera la intención de que el Poder Legislativo haya querido delegar en el Ejecutivo la posibilidad de establecer estos derechos de exportación.

Por otra parte, en lo atinente a la ley 22.415, cabe recordar que el art. 755 del referido cuerpo legal establece que: "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". Por otra parte, en el apartado segundo de ese artículo se señala que "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".

De la transcripción precedente se colige que la autorización prevista en el art. 755 del referido cuerpo legal para gravar con derechos de exportación, desgravar, o alterar las prerrogativas establecidas -ya sea con finalidades fiscales o extra fiscales- ha sido otorgada únicamente bajo las condiciones previstas en el código y en las leyes que fueren aplicables.

A ello cabe agregar que de la Exposición de Motivos del Código Aduanero, surge que el artículo en cuestión prevé: "un régimen de base, que habrá de funcionar como supletorio de las disposiciones de coyuntura que al respecto se establecieron", circunstancia ésta que no aconteció en el sub lite, toda vez que no se dio cumplimiento a los recaudos previstos por el art. 76 de la Constitución Nacional, esto es, el sujeto en el que debió recaer la delegación -Poder Ejecutivo-, y la necesidad de que la delegación legislativa contenga un plazo fijado para su ejercicio (art. 76 de la Constitución Nacional).

29) Que en virtud de las consideraciones precedentes, resulta claro que del análisis del texto de la resolución 11/02 surge que -a los fines de cuantificar la base imponible del tributo- es necesario recurrir indefectiblemente a su articulado, toda vez que, es aquella quien establece un derecho del 5% a la exportación para consumo de las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.) y un derecho del 10% a la exportación para consumo de las mercaderías que integren las 6 planillas anexas (arts. 1º y 2º) y no el Congreso de la Nación, a través del dictado de una ley como lo exige nuestra Constitución Nacional y toda la jurisprudencia de esta Corte reseñada precedentemente.

30) Que en tales condiciones, cabe concluir en que el Congreso de la Nación -órgano encargado de establecer los tributos- no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de parámetros mínimos y máximos para la fijación de los derechos de exportación. En consecuencia, el silencio del referido cuerpo legislativo respecto de la alícuota mínima y máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación aplicable a los productos comercializados por la actora, sella la suerte respecto de la constitucionalidad y validez de la resolución impugnada en tanto dejó librado al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional uno de los aspectos estructurales del tributo.

31) Que no obstante la aptitud dirimente de las consideraciones expuestas precedentemente para decidir la controversia en el sentido que se propicia, cabe aclarar que lo que aquí se resuelve no implica juicio de valor alguno respecto de las facultades establecidas en el art. 75 del Código Aduanero, inciso segundo, en tanto no se invocó ni demostró en el caso, con el rigor y la concreción que exigiría el sub examine, las implicancias que respecto de política económica se habrían suscitado para dictar una medida como la aquí cuestionada, máxime teniendo en cuenta lo señalado en el considerando 12 -in fine-.

32) Que resta analizar las consecuencias que pudiera llegar a tener la cláusula transitoria octava para la decisión de la presente causa frente al dictado de sucesivas leyes que "ratificaron" o "aprobaron" normas delegadas con anterioridad a la reforma constitucional de 1994.

En esa inteligencia, corresponde recordar que en materia de delegación legislativa, los constituyentes de 1994, además de incorporar a nuestra Carta Magna el texto del actual art. 76, agregaron la cláusula transitoria octava, según la cual: "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".

En el marco de dicha disposición constitucional, el Congreso Nacional dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, normas que tienen incidencia en la solución de esta controversia. Cabe destacar que -con excepción de la ley 26.519-las restantes leyes contienen una estructura similar ya que, por una parte, ratifican la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen (art. 1º) y, en lo que al caso interesa, aprueban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994 (art. 3º).

En ese sentido, las leyes 25.918 y 26.135 fueron explícitas al aprobar la totalidad de la legislación delegada dictada entre determinados períodos, desde el 24 de agosto de 2002 hasta el 24 de agosto de 2004, y desde esa fecha hasta el 24 de agosto de 2006, respectivamente. La mencionada aprobación abarcó las normas dictadas entre las fechas en que concluía la ratificación de la delegación legislativa y la entrada en vigencia de cada una de esas dos leyes.

Por su parte, si bien las leyes 25.148 y 25.645 no establecieron concretamente cuál era el período que comprendía dicha aprobación, no se requieren mayores esfuerzos interpretativos para dilucidar ese punto.

Resulta nítido que la ley 25.148, al aprobar la "totalidad de la legislación delegada" (cfr. art. 3º), hizo referencia a las normas dictadas desde la sanción de la reforma constitucional y hasta la vigencia de dicha ley.

En consecuencia, no puede sino colegirse que la ley 25.645 al disponer en su art. 3º: "Apruébase la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994", hace alusión a las normas dictadas hasta la fecha de su entrada en vigencia, hecho que aconteció el 24 de agosto de 2002.

Cabe recordar que en la tarea de interpretar la ley debe tenerse en cuenta el contexto general y los fines que la informan y que, con ese objeto, la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos de la norma (Fallos: 329:2876, entre muchos otros). Asimismo, no es ocioso recordar que la interpretación debe evitar asignar a las leyes un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras correspondiendo adoptar como verdadero el criterio que las concilie y obtenga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 315:2668; 316:1927, entre muchos).

Es evidente que los términos empleados por el legislador al sancionar la ley 25.645 constituyen una clara manifestación de su decisión política de ratificar la legislación delegada dictada hasta el 24 de agosto de 2002 (confr. Fallos: 331:1927, voto del juez Maqueda).

Esos términos representan, sin dejar lugar a duda, la voluntad expresa del Congreso Nacional en la materia y solo pueden ser interpretados en el sentido de que quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia.

Si bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron.

La circunstancia de que no se haya identificado en forma particular a cada una de las normas aprobadas no invalida a la ratificación, en tanto el universo de preceptos que el Congreso Nacional pretendió convalidar resulta determinable.

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

Tal exégesis resulta inadmisibles pues no solo presume que el legislador sanciona cláusulas inútiles, pensadas para no tener efecto (arg. de Fallos: 311:460) sino que además contraría la clara intención del Congreso Nacional de privilegiar la seguridad jurídica, evitar vacíos legislativos y sanear, hacia el futuro, cualquier nulidad de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo u organismos de administración al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994.

En tales condiciones, corresponde señalar que la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia (arg. de Fallos: 321:347, considerando 10).

Por ello, cabe aclarar que la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal.

33) Que por su parte, la resolución 150/02 del entonces Ministerio de Economía dispuso que la Administración Federal de Ingresos Públicos solo dará curso a los pedidos de estímulos a la exportación correspondientes a aquellos exportadores que hayan dado cumplimiento a la totalidad de las obligaciones fiscales derivadas de tributos nacionales, incluidas las de los Recursos de la Seguridad Social y de planes de facilidades de pago (art. 1º).

En virtud de lo expuesto en los considerandos que anteceden, la invalidez de la resolución 11/02 -durante el período señalado- determina que dicha norma resulta inaplicable a la actora respecto de los alcances de la mencionada resolución 150/02, sin perjuicio, claro está, del cumplimiento total de las obligaciones fiscales derivadas de los restantes tributos nacionales.

Por ello, oído el señor Procurador General de la Nación, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario deducido por la demandada y se confirma la sentencia apelada, en los términos y con los alcances que surgen de la presente decisión.

Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

E. RAUL ZAFFARONI

DISIDENCIA DE LOS SEÑORES MINISTROS DOCTORES DON ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI Y DOÑA CARMEN M. ARGIBAY

Considerando:

1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, al revocar la sentencia de primera instancia, resolvió hacer lugar a la acción de amparo instaurada por Camaronera Patagónica S.A. y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad a la actora de las resoluciones 11/02 y 150/02 del -entonces- Ministerio de Economía e Infraestructura.

Para así decidir, adujo que el art. 76 de la Constitución Nacional prohíbe la delegación legislativa, de manera general, admitiéndola en supuestos puntuales, esto es, en materia de emergencia pública y de administración. A su vez, señaló que el art. 99, inc. 3º, veda terminantemente al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, aunque también reconoce excepciones al permitir el dictado de decretos de necesidad y urgencia cuando se den determinadas condiciones, excluyendo de ellas la materia tributaria.

Expresó que, para preservar la división de competencias entre los poderes del Estado, la interpretación en esta materia ha de ser estricta.

Sostuvo que, en la especie, la resolución 11/02 posee indudable naturaleza impositiva y por ende su dictado controvierte el principio de legalidad en materia tributaria.

Por otra parte, como cuestión de carácter formal, señaló que en todo caso la delegación -en la hipótesis de que estuviese permitida- ha de ejercerse por el Poder Ejecutivo mediante decretos, y no por un ministro mediante resoluciones. Asimismo, agregó que esta subdelegación resulta inadmisibles tras la reforma constitucional de 1994, puesto que el art. 100, inc. 12, de la Carta Magna prevé a los primeros como norma específica para tal supuesto.

De igual modo, examinó la cuestión desde la perspectiva de la delegación impropia a efectos de indagar si el mentado reglamento se ajusta al marco regulatorio delimitado por el Congreso, para concluir nuevamente en que resulta violatorio de elementales consideraciones del principio de reserva de ley, sin que el interés público invocado por la Aduana en el establecimiento de las retenciones sea motivo suficiente para salvar su inconstitucionalidad.

2º) Que contra esa decisión la AFIP presentó el recurso extraordinario glosado a fs. 187/194, que fue concedido por el a quo.

Señalo, en primer término, que la ley 25.561 se ajusta a los preceptos del art. 76 de la Ley Fundamental y que, por ende, da suficiente cobertura al reglamento atacado, puesto que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa y cambiaria, dictada en un marco de fuerte deterioro de los ingresos fiscales y de una enorme necesidad de asistir a los sectores más desprotegidos de la población. Se trata, adujo, de un caso de delegación impropia, ajustado por demás a los límites de una pacífica y antigua jurisprudencia de la Corte.

Por otra parte, destacó que el art. 755 del Código Aduanero faculta al Poder Ejecutivo a gravar con derechos de exportación las mercaderías, para el cumplimiento de ciertos fines que él contempla, sean recaudatorios o de otro tipo. En tales circunstancias, indicó que el acto atacado por la actora no luce como manifiestamente ilegítimo, circunstancia que obsta a la vía intentada. De forma similar, añadió que no se ha acreditado la inexistencia de otras vías que resulten más aptas, y que para la resolución del pleito es preciso un ámbito de mayor debate y prueba.

Puntualizó luego que no hay norma que prohíba al Poder Ejecutivo, a su turno, delegar sus funciones -sean originarias o no- en los departamentos de Estado que lo integran, ya que son de aplicación a su respecto los postulados del art. 19 de la Constitución Nacional en tanto puede realizar todo aquello que no le está expresamente prohibido.

3º) Que, por razones de orden lógico, corresponde examinar en primer término el agravio de la demandada vinculado con la improcedencia de la vía escogida para debatir la cuestión planteada.

Es indudable que dicho agravio remite al estudio de cuestiones de orden procesal, las cuales quedan fuera de la órbita del recurso extraordinario, aun cuando estén regidas por normas federales sin que, en la presente causa, se dé alguno de los supuestos en que cabe hacer excepción a este principio.

En efecto, los argumentos de orden fáctico y procesal esgrimidos por la apelante no tienen entidad suficiente para refutar los fundamentos dados por el a quo, ni para dilatar el control de constitucionalidad que constituye la primera y principal misión de este Tribunal (conf. Fallos: 318:1154; 323:2256; 326:4251), máxime cuando el amparo resulta admisible si su empleo no ha reducido las posibilidades de defensa de la demandada en cuanto a la extensión de la discusión y de la prueba (Fallos: 320:1339).

En tales condiciones, y dado que la apelante no ha señalado, ni mucho menos demostrado, la existencia de pruebas de que se haya querido valer y que por las características sumarias del amparo se ha visto frustrada de producir en apoyo del derecho que invoca, la remisión a un procedimiento ordinario -como lo pretende esa parte- solo constituiría un ritualismo inútil.

4º) Que sin perjuicio de lo señalado y en lo atinente a los restantes agravios de la demandada, el recurso extraordinario resulta formalmente admisible ya que se encuentra controvertido el alcance de normas de naturaleza federal -leyes 22.415 y 25.561, y resolución 11/02 del Ministerio de Economía-, y la decisión del tribunal superior de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

Asimismo, cabe recordar que, en la tarea de esclarecer la inteligencia de las normas federales, esta Corte no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o del a quo, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado (Fallos: 307:1457 y 315:1492, entre muchos otros).

5º) Que con fundamento, entre otras normas, en lo previsto por las leyes 22.415 (Código Aduanero) y 25.561 (de emergencia pública y reforma del régimen cambiario), la resolución 11/02 del -entonces- Ministerio de Economía fijó ciertos "derechos a la exportación" para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas éstas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

En sus considerandos se hizo mención al contexto económico reinante al momento de su dictado (4 de marzo de 2002), caracterizado por un pronunciado deterioro de los ingresos fiscales y una creciente demanda de asistencia por parte de los

sectores de población menos favorecidos del país.

Asimismo, se indicó que se trataba de una medida transitoria, que tomaba en cuenta el efecto de las modificaciones cambiarias acaecidas, a fin de no descuidar su impacto sobre los precios internos, en especial sobre aquéllos vinculados con los productos de la canasta familiar.

De esta forma, la citada resolución dispuso un derecho de exportación del 5% para todas las mercaderías comprendidas en la referida nomenclatura, que se elevaba al 10% para aquellas expresamente mencionadas en seis planillas anexas (arts. 2º y 1º, respectivamente). Asimismo, estableció que este derecho se adicionaba a los que ya estuvieran vigentes, sea con carácter permanente o transitorio (art. 4º).

6º) Que, según el diseño de nuestra Constitución Nacional, los derechos de exportación constituyeron desde antaño un recurso tributario de singular importancia en la conformación del Tesoro Nacional.

Dicha naturaleza tributaria surge con toda nitidez del debate sostenido por los constituyentes en ocasión de examinar el art. 4º y el primitivo art. 64, inciso 1, de la Constitución Nacional, en especial, al ser reformados en los años 1860 y 1866. En efecto, en la discusión mantenida por los convencionales reunidos en el año 1860 con el objeto de posibilitar que la provincia de Buenos Aires se integrara a la Confederación Argentina, fueron examinadas las facultades de los estados provinciales y de la Nación para establecer aquellos derechos, se recordaron las razones históricas por las que la Constitución de los Estados Unidos prohibió la imposición de toda clase de contribución o de derechos aduaneros sobre los artículos exportados por cualquiera de sus estados, y tras conceptualizar a los derechos de exportación como impuestos, se concordó que el Congreso de la Nación los pudiera establecer "...hasta 1866, en cuya fecha cesarán como impuesto nacional, no pudiendo serlo [como impuesto] provincial". Sin embargo, llegado el año 1866, y frente a la necesidad de recursos para afrontar la guerra con la República de Paraguay, en la Convención Constituyente de ese año se suprimió aquella limitación temporal, y la facultad del Congreso de la Nación de fijar los derechos de exportación y de importación fue mantenida en la Constitución Nacional hasta la actualidad (ver "Convención Nacional de 1898, Antecedentes: Congreso Constituyente de 1853 y Convenciones Reformadoras de 1860 y 1866", Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco, Buenos Aires, año 1898, en especial, las intervenciones de los convencionales Vélez Sarsfield -páginas 970 a 972-; Sarmiento -páginas 981 y 982- y Elizalde -páginas 985 a 987- y las exposiciones de otros oradores registradas en las páginas 695; 699; 709; 712; 717; 730/731 y 736).

Así también resulta de lo expresado por Juan Bautista Alberdi, en alusión a la clásica distinción de contribuciones directas e indirectas adoptada por la Constitución Nacional, en el siguiente sentido: "O se pide directamente al contribuyente una parte de su renta, o bien se le exige una suma sobre ciertos consumos que hace con su renta, sin inquirir su nombre ni mencionar su persona. Lo primero es la contribución directa, lo otro es llamado contribución indirecta. La Constitución Argentina admite estos dos métodos de exigir el pago de la contribución...". "Las dos contribuciones que menciona por su nombre el art. 4º de la Constitución, las aduanas y los correos, son precisamente contribuciones indirectas; de las demás contribuciones sólo habla en términos genéricos. De las contribuciones indirectas hace una fuente ORDINARIA de rentas, como resulta de las siguientes facultades dadas al Congreso por el art. 64; correspóndele, según él: Legislar sobre las aduanas exteriores, y establecer los derechos de importación y exportación que han de satisfacerse en ellas...". Agregaba: "La contribución indirecta es la más abundante en producto fiscal, como lo demuestra el de las aduanas, comparativamente superior al de todas las demás contribuciones juntas" (ver Juan Bautista Alberdi, Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina, según su Constitución de 1853, en Organización de la Confederación Argentina, Buenos Aires, 1913, tomo II, págs. 329 a 330 -el resaltado no pertenece al texto-).

7º) Que, con anterioridad a la regulación contenida actualmente en el Código Aduanero (ley 22.415, arts. 724 y siguientes), ha sido frecuente en nuestro país acudir a la utilización de esta clase de derechos bajo el rótulo de retenciones.

Son un ejemplo de ello, las previsiones contenidas en el decreto-ley 5168/58, en el decreto 11.917/58, o en la ley 16.690, que establecieron -con distintas peculiaridades- "recargos" y "retenciones". Esta terminología -aunque fue abandonada en el año 1967 por la ley 17.198- logró imponerse en el lenguaje coloquial, y por esta razón, la ley 17.255 aclaró que los conceptos de "derecho de exportación" y de "retenciones" utilizados por las normas a las que alude debían considerarse equivalentes.

Según resulta -con mayor claridad aun- de la Nota al Poder Ejecutivo que acompañó el proyecto de la ley 17.352, nada podría argüirse, más que una cuestión de términos, que permitiese distinguir a los derechos de exportación de las llamadas "retenciones".

En efecto, allí se expresó que las anteriores denominaciones -recargos y retenciones- obedecieron a razones puramente pragmáticas, pero no se ajustaban a los vocablos utilizados por los arts. 4º y 67, inciso 1º, de la Constitución Nacional, razón por la que correspondía reemplazar la denominación incorrecta, y completar "...en materia terminológica, la labor que comenzó con la ley 17.198...que estableció los 'derechos' de exportación y dejó sin efecto las 'retenciones' existentes" (ver "Anales de Legislación Argentina", tomo XXVII-B, página 1564).

8º) Que además de la innegable naturaleza tributaria de esta clase de derechos que son regulados bajo el rótulo de "Tributos regidos por la Legislación Aduanera" por las propias normas del Código Aduanero (Sección IX), la doctrina en forma mayoritaria acepta que pertenecen a la categoría del impuesto (ver Dino Jarach, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", tercera edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires 1999, páginas 795/799; Sortheix, Juan J. A., "La estructura del hecho gravado por los derechos de importación", Derecho Aduanero, Tomo V, págs. 289 a 301, en especial págs. 294 y 295; Joaquín V. González, "Manual de la Constitución Argentina", página 427, Editorial Estrada, Buenos Aires, 1983). Como ha sido señalado por aquélla, cualquiera sea la denominación adoptada por las diferentes legislaciones ("derechos de aduana"; "tributos aduaneros" o "impuestos aduaneros"), dichos derechos son gravámenes de vieja data cuyo pago era condición indispensable para obtener del servicio aduanero la autorización o el derecho de librar la mercadería al mercado interno, al exterior, o bien, afectarla a otro tratamiento aduanero.

9º) Que, en materia tributaria, la Constitución Nacional ha sido categórica al conferir atribuciones exclusivas y excluyentes al Congreso de la Nación. En efecto, plasmó en su texto el histórico principio "no taxation without representation" que veda toda posibilidad de establecer un tributo sin el consentimiento previo de los ciudadanos representados en el Parlamento.

Así lo ha hecho al prever que: "Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º" (art. 17); que "A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones..." (art. 52) y que, según reza, el art. 75, "Corresponde al Congreso:

1.- Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y de exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.

2.- Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan".

10) Que según se ha afirmado con razón "El primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del Derecho Tributario, es el principio de legalidad...llamado también principio de reserva de ley" (Jarach, Dino, "Curso de Derecho Tributario", Ediciones Cima, Buenos Aires, 1980, pág. 75).

El Tribunal reiteradamente ha recordado la fuerza y el arraigo histórico de aquel principio. En efecto, ha dicho: "Que esta Corte, en su constante jurisprudencia, precisó en forma inconfundible ese concepto de la letra y el espíritu de las instituciones argentinas y en el fallo del T. 155, pág. 290 resumió esa jurisprudencia diciendo: 'Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado. Nada exterioriza más la

posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rasgo más saliente de la libertad civil'. Todas las constituciones se ajustan a este régimen entregando a los Congresos o Legislaturas este privilegio exclusivo, pues, como lo enseña Cooley: 'en todo Estado soberano el Poder Legislativo es el depositario de la mayor suma de poder y es, a la vez, el representante más inmediato de la soberanía' (Fallos: 182:411).

En el mismo orden de ideas, mantuvo que "de acuerdo a bien sentados principios de derecho público, ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones -arts. 4, 17, 44 y 67 de la Constitución Nacional-" (Fallos: 248:482). Asimismo, estableció que el principio de reserva de la ley tributaria, es de rango constitucional, propio del estado de derecho y no puede ser soslayado aunque se invoquen "pautas de política fijadas por las autoridades económicas" y la existencia "de un estado de calamidad económica interna", debido a que nuestro sistema constitucional supone un estado cuyas potestades son limitadas y se hallan sujetas al deslinde de competencias fijado por la Ley Fundamental, predispuesto para garantizar una estabilidad calculable entre gobernantes y gobernados (Fallos: 294:152, considerando 18).

Una vasta lista de precedentes del Tribunal da cuenta del mantenimiento de este criterio. Valgan como simple muestra de ello lo expresado al fallar los casos: "Eves Argentina S.A." (Fallos: 316:2329); "Video Club Dreams" (Fallos: 318:1154); "Kupchik" (Fallos: 321:366); "Berkley International ART S.A." (Fallos: 323:3770), destacándose con claridad que para que el principio de legalidad sea satisfecho es necesario que la norma contenga todos los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación tributaria (Fallos: 310:2193).

En particular, al fallar el caso "La Bellaca" (Fallos: 319:3400), el Tribunal resaltó que la exclusiva competencia que la Constitución Nacional le asigna al Congreso en materia tributaria no se ciñe únicamente a la imposibilidad de establecer nuevos tributos. Tal interpretación "llevaría a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido un gravamen por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquél definidos por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional y se la vaciaría de buena parte de su contenido útil, ya que el 'despojo' o 'exacción' violatorios del derecho de propiedad que -en palabras de la Corte- representa el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice (Fallos: 180:384; 183:19, entre otros) se verificaría -de modo análogo- tanto en uno como en otro supuesto, en la medida en que la pretensión del Fisco carezca de sustento legal".

Más recientemente, al fallar el caso "Selcro" (Fallos: 326:4251) se expresó que "...un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo (conf. sobre esto último la doctrina del citado precedente de Fallos: 319:3400, en especial, su considerando 9º)", y que "...no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo" (ver considerando 8º del caso citado).

Por otra parte, una constante jurisprudencia del Tribunal invalidó la posibilidad de acudir al dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria (ver Fallos: 318:1154 y 319:3400, entre muchos otros), y señaló que la ratificación de un decreto mediante una ley del Congreso es inhábil para justificar la aplicación retroactiva de un tributo (ver Fallos: 321:366, considerando 14).

11) Que, puesto que en el caso el apelante alega que la facultad del Ministerio de Economía e Infraestructura para establecer derechos de exportación mediante la resolución 11/2002, se funda en la delegación que en los términos del art. 76 de la Constitución Nacional, autorizarían -entre otras normas- la ley 22.415 (Código Aduanero) y la ley 25.561 (Ley de emergencia pública y de reforma del régimen cambiario), conviene efectuar las precisiones que siguen.

12) Que, con anterioridad a la reforma llevada a cabo por la Convención Nacional Constituyente en el año 1994, el Tribunal -con fundamento en una tradicional jurisprudencia de la Corte de los Estados Unidos- aceptó la posibilidad de que se le confiera cierta autoridad al poder administrador a fin de reglar los "pormenores y detalles" para poner en ejecución una ley, y exigió para su validez la existencia de una clara política legislativa a la que debía ajustarse la autoridad delegada. En efecto, a partir del caso "Delfino" -Fallos: 148:430- esta Corte acuñó la conocida expresión que sería reiterada en numerosos precedentes en el sentido de que existe una distinción fundamental entre la delegación para hacer la ley (delegación propia) y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla (delegación impropia). Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido aun en aquellos países en que, como en los Estados Unidos, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución.

Es pertinente destacar que si bien el Tribunal abría el camino de la llamada delegación impropia acudiendo a la cita de precedentes de aquel país, lo hacía con fundamento en el poder de reglamentación que nuestra Constitución Nacional confiere en una norma que no tiene semejanza con el texto constitucional de los Estados Unidos, esto es, el art. 86, inc. 2º, de la Constitución Nacional (art. 99, inc. 2º, en el texto actual). El control del ejercicio de dicha delegación se convertiría en una cuestión que sería juzgada en cada caso, como lo ponen de relieve los fallos "Mouviel" -Fallos: 237:636-; "Prattico c/ Basso" -Fallos: 246:345-; "Luis Domínguez" -Fallos: 280:25- con los que continuó aquella línea jurisprudencial, y en la que -más recientemente y entre otros- se ha fundado el dictado del fallo "Cocchia" -Fallos: 316:2624, disidencia del juez Petracchi-.

Aquel criterio originariamente ajeno al ámbito tributario fue admitido también en ciertos casos relativos a derechos aduaneros en atención a la complejidad técnica, la naturaleza variable y la necesidad de rápidas respuestas que impone el desenvolvimiento del comercio internacional, que demuestra la inconveniencia de que tales cuestiones queden sometidas a las dilaciones propias del trámite parlamentario. Sin embargo, no debería de ello extraerse una conclusión única pues la jurisprudencia del Tribunal se ha ceñido a las particularidades que cada ley presentaba para examinar en forma pormenorizada si, en efecto, existía una política legislativa "claramente establecida" en la que pudiera ser sustentada la delegación, según resulta de los precedentes "Laboratorios Anodia" -Fallos: 270:42- y "Conevial" -Fallos: 310:2193-, entre otros.

No es ocioso recordar que la morigeración del principio de legalidad en materia aduanera ha sido plasmada en muchas legislaciones del mundo, aunque no lo ha sido así en el texto de nuestra Constitución Nacional.

13) Que de lo que se lleva expresado hasta aquí resulta útil retener al menos dos conclusiones: a) que los precedentes de la Corte en los que se ha aceptado en diversas materias que el poder administrador regle los pormenores o detalles que permitan poner en ejecución la ley, han tenido sustento en el antiguo art. 86, inciso 2º, de la Constitución Nacional -actual 99, inciso 2º-, y esta habilitación para el poder administrador se ha mantenido inalterada en el texto constitucional; b) que ha sido constante la exigencia del Tribunal en el sentido de que los elementos esenciales de toda clase de carga tributaria -entre las que corresponde incluir a las aduaneras- deben ser fijados mediante una ley en sentido formal, esto es, por el único poder del Estado habilitado para ello por la Constitución Nacional.

14) Que la reforma constitucional producida en el año 1994 ha sido categórica en su afán de restringir la usual práctica del ejercicio de facultades legislativas por parte del Poder Ejecutivo y así lo plasmó de modo expreso y contundente en su texto (art. 76; cláusula transitoria Octava, y art. 99, inciso 3º, de la Constitución Nacional).

En efecto, como lo ha expresado recientemente el Tribunal, "La letra del texto constitucional (artículos 99.3 y 76) refleja sin ambigüedades la decisión que tomó la Convención Constituyente de 1994 de, por una parte, mantener el principio general contrario al ejercicio de facultades legislativas por el Presidente como una práctica normal y, por la otra, de introducir mayores precisiones sobre las condiciones excepcionales en que ello sí puede tener lugar. La definición de la regla general y de los casos excepcionales en el mismo texto constitucional, así como el procedimiento que finalmente se adoptó para asegurar el adecuado funcionamiento de ambos, es el correlato de dos objetivos básicos que rigieron la deliberación constituyente: la atenuación del presidencialismo y la mayor eficacia en el funcionamiento del gobierno federal. De todo ello se desprende que dicho

procedimiento debe ser puesto en práctica por los tres poderes del Estado, cada uno en el papel que le toca, con el cuidado de no introducir, por vía de deformaciones interpretativas, inconsistencias o desequilibrios entre las diversas finalidades buscadas con la reforma de la estructura del gobierno federal" (ver C.2701.XL. "Colegio Público de Abogados de la Capital Federal c/ Estado Nacional -PEN- s/ amparo ley 16.986", del 4 de noviembre de 2008, considerando 9º).

Si bien en el caso antes citado, no se abordó la problemática específica de los derechos de exportación ni si éstos quedaban comprendidos dentro de las dos únicas materias mencionadas por el art. 76 de la Constitución Nacional -"materias determinadas de administración o de emergencia pública"-, sí se establecieron los parámetros generales a los que debía sujetarse toda delegación legislativa, conforme a las prácticas seguidas en los Estados Unidos. En apretada síntesis, allí se arribó a las siguientes conclusiones: a) de los dos caminos posibles que tienen a su alcance los tribunales, esto es, anular la ley delegante por no fijar un lineamiento inteligible, o bien, interpretar muy restrictivamente la eficacia de la delegación, y por lo tanto, limitar las posibilidades de que el acto en cuestión pueda encontrar apoyo en la delegación excesivamente vaga, la Corte Suprema de los Estados Unidos se inclinó "predominantemente" por el segundo; b) la delegación legislativa sin base alguna está prohibida, y la que contiene bases vagas o indeterminadas solo puede ser convalidada por los jueces si el interesado supera el obstáculo de demostrar que la disposición dictada por el Presidente estuvo efectivamente basada en una política adoptada por el Congreso; c) a mayor imprecisión en la ley, menor alcance tendrá la competencia que podrá ejercer el Ejecutivo válidamente. La carga que se pone en cabeza de quien invoca una facultad en su favor, exigirá la demostración, en especial, de que el decreto es consistente con las bases fijadas por el Congreso (ver, en especial, considerandos 9º a 12, del fallo citado).

15) Que la particularidad que presenta la materia aquí examinada exige una precisión más, pues según resulta del debate mantenido en el seno de la convención de 1994, en relación a los supuestos en los que rige el principio de legalidad, hubo una expresa manifestación en sentido adverso al ejercicio de facultades delegadas.

El convencional Quiroga Lavié, tras afirmar que la Constitución prohíbe la delegación legislativa y "...sólo la permite en asuntos administrativos y en cuestiones de emergencia, sobre bases legislativas establecidas por el Congreso y por tiempo determinado", señaló que el Poder Ejecutivo a través de la reglamentación de las leyes en verdad legislaba fundado en "...una defectuosa práctica interpretativa de la Corte Suprema de Justicia de la Nación..." que concluiría "...a la luz de nuevo texto constitucional...". A ello acotó: "Desde el punto de vista doctrinario -no por cuestiones arbitrarias sino, insisto, por la razón sustancial de lo que significa una facultad privativa o exclusiva- no pueden ser materia de delegación en ningún caso las leyes penales, porque tienen reserva legal en la propia Constitución. Tampoco pueden serlo, por la misma o equivalente razón, las cuestiones impositivas...". Concluyó: "...a partir de ahora, y sobre todo en el futuro inmediato, el trabajo del Congreso será enorme porque todo lo que delegaba y que el Ejecutivo regulaba por medio de reglamentaciones en exceso de sus atribuciones pasará a ser potestad exclusiva del Poder Legislativo" (Obra de la Convención Nacional Constituyente 1994, Tomo V, páginas 5016 a 5018; el resaltado no pertenece al texto). En este mismo sentido, respecto de aquellas materias en las que rige el principio de legalidad, se ha expedido Alberto M. García Lema en la obra conjunta: La Reforma de la Constitución explicada por miembros de la Comisión de Redacción, págs. 402 y sgtes., Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 1994.

El convencional Quiroga Lavié también manifestó que la Constitución Nacional prevé "...la caducidad de las delegaciones legislativas del pasado, estableciendo un término de cinco años al efecto", y que el Congreso no podrá ratificar lo que se vincule con "materias prohibidas". "No podrá interpretarse que habrá ratificaciones para establecer inconstitucionalidades porque ello significaría que en el futuro coexistirían dos regímenes, uno prohibido por la nueva Constitución y otro ratificatorio del pasado cuando se hayan delegado potestades que actualmente esté prohibido delegar" (Obra de la Convención Constituyente 1994, ant. cit., página 5018).

Por su parte los convencionales Maqueda y Alasino pusieron de relieve la intención restrictiva de la cláusula constitucional. El primero al expresar: "Hoy no existe ningún tipo de límite para que el Congreso de la Nación delegue facultades sobre el Presidente de la Nación. Desde ahora en adelante también va a haber límite de materia y de procedimiento...". El segundo, al concluir que las atribuciones del Presidente de la Nación "...hoy están siendo recortadas".

Finalmente, el convencional Alfonsín, hizo alusión al criterio que debe guiar la interpretación de la reforma constitucional, en el siguiente sentido: "...cada vez que exista una duda acerca del alcance que haya que otorgar a las cláusulas que estamos sancionando, la duda debe ser resuelta interpretando de la manera más restrictiva posible las facultades presidenciales. En especial, debe interpretarse de forma restringida y con el más cuidadoso escrutinio las facultades del Poder Ejecutivo de dictar decretos de necesidad y urgencia, el ejercicio de las facultades de legislación delegada y la facultad para promulgar parcialmente las leyes", puesto que la intención de estas reformas ha sido "...fortalecer al Poder Legislativo para establecer un nuevo equilibrio de poderes" (cit. ant., páginas 5147; 5148; y 5155 a 5158).

16) Que a la luz de lo que se lleva expuesto, aunque se pretendiese invocar la existencia de un "estándar inteligible" fijado por el legislador -en términos de la jurisprudencia americana-, o bien el ejercicio de facultades derivadas de una "delegación impropia" -art. 99, inciso 2º, de la Constitución Nacional- sería inaceptable en esta materia que la atribución de fijar derechos de exportación derivase de una norma que en forma laxa o vaga estableciera una política legislativa, puesto que es el legislador el que, en forma ineludible, debe definir con toda claridad los elementos esenciales que integran la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y, en su caso, las exenciones (Fallos: 329:1554).

Nada impediría, en cambio, en atención a la variabilidad de la realidad propia de esta clase de operaciones, que se dejase librado al Poder Ejecutivo la posibilidad de adaptar el quantum de los derechos de exportación mediante el aumento o reducción de la alícuota pero siempre dentro de una escala predeterminada por la ley, lo que se adecuaría al concepto de pormenores y detalles en los términos de la jurisprudencia referida y de nuestra Constitución Nacional.

17) Que, en consecuencia, la resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura, que ha establecido derechos de exportación del 10% y del 5% sobre las mercaderías que indica comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur, con la mera invocación de la ley de emergencia 25.561, de la ley 22.415 -Código Aduanero- y de la ley de Ministerios -norma ésta en la que se pretendería fundar la "subdelegación"-, en modo alguno cumple con los estándares constitucionales.

En efecto, en cuanto a la primera de las leyes citadas, ni siquiera sus normas aluden a la pretendida atribución del Poder Ejecutivo Nacional para establecer aquellos derechos.

Por el contrario, cuando la ley de emergencia 25.561 ha querido otorgar al Poder Ejecutivo Nacional alguna atribución referente a la fijación de derechos de exportación, así lo hizo en forma expresa y con relación a un objeto de imposición determinado, esto es, los hidrocarburos (art. 6 de la ley 25.561), sin que quepa aquí pronunciamiento alguno acerca de la validez de dicha delegación por ser un supuesto ajeno al examinado en autos.

En relación a la mención del Código Aduanero (ley 22.415) que en aquella resolución se hace, cabe señalar que el propio legislador parece haber advertido la imposibilidad de otorgar una suerte de autorización "en blanco" al Poder Ejecutivo para la fijación de derechos de exportación, sino que habría aspectos que necesariamente deben ser integrados en cada caso particular por la labor del Congreso.

En efecto, la autorización prevista en el art. 755 de aquel ordenamiento para gravar con derechos de exportación, desgravar, o modificar los derechos establecidos -con el objeto de cumplir algunas de las amplias finalidades fiscales y extrafiscales que la norma señala-, ha sido conferida, según reza el texto del artículo, "[e]n las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables", a lo que se suma, que según resulta de la Exposición de Motivos de aquella ley, el artículo prevé "...un régimen de base, que habrá de funcionar como supletorio de las disposiciones de coyuntura que al respecto se establecieron". En un sentido similar, se ha pronunciado el legislador en el art. 757 del Código Aduanero, al facultar al Poder Ejecutivo a acordar exenciones en materia de derechos de exportación, en estos términos: "El sistema seguido pretende cumplir funciones supletorias

respecto de lo que dispongan las leyes especiales que pudieran dictarse coyunturalmente" (ver Anales de Legislación Argentina, tomo XLI-A, página 1431).

18) Que lo expuesto exige al Tribunal del examen del cumplimiento de los restantes recaudos previstos por el art. 76 de la Constitución Nacional, es decir, el sujeto en el que debió recaer la delegación -Poder Ejecutivo-, y la necesidad de que la delegación legislativa contenga un plazo fijado para su ejercicio (arts. 76 y 100, inciso 12, de la Constitución Nacional).

19) Que, por último, a la luz de lo dispuesto en la Constitución Nacional en la cláusula transitoria Octava, y frente al dictado de sucesivas leyes mediante las que el Congreso con relación a las normas delegantes anteriores a la reforma constitucional de 1994 y a las normas delegadas dictadas a su amparo, ha establecido la "ratificación" y la "aprobación" de unas y otras, corresponde examinar si ello puede tener alguna incidencia en la solución de esta causa.

La cláusula transitoria citada estableció: "La legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esta disposición, excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley".

Las leyes 25.148; 25.645; 25.918; 26.135 y 26.519, con una defectuosa técnica legislativa, han establecido, por una parte, una ratificación en el Poder Ejecutivo -por sucesivos plazos- para el ejercicio de facultades delegadas con sustento en la legislación que sobre "materias determinadas de administración o de situaciones de emergencia pública" haya sido dictada con anterioridad a la reforma constitucional de 1994 (art. 1º de cada una de las leyes citadas).

Asimismo, desde el dictado de la primera de las leyes citadas -agosto de 1999- hasta el dictado de la ley 26.135 -agosto de 2006-, sucesivamente, se dispuso: "Apruébase la totalidad de la legislación delegada, dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994" (art. 3º de las leyes mencionadas).

20) Que, al respecto, dos cosas deben ser señaladas. La primera, es que ninguna de las normas citadas podría ser invocada como una ratificación o aprobación retroactiva de la resolución 11/02, puesto que -según lo que se lleva expresado- dicha resolución es inválida desde sus orígenes, y si alguna ratificación cupiese ésta solo podría tener efectos hacia el futuro (ver doctrina de Fallos: 321:366; 323:1566; 325:1418 y 2059).

La segunda, es que debe existir una voluntad legislativa clara y explícita que pueda ser entendida -más allá de las imperfecciones técnicas de su instrumentación- como un aval de los contenidos de la norma que se ratifica (ver Fallos: 321:347; 325:2394, en especial, voto del juez Petracchi), y ello, nítidamente, no ha ocurrido en el caso de la resolución 11/02.

En efecto, frente a un universo heterogéneo de normas que ni siquiera son identificadas en forma alguna, la mención del legislador en el sentido de aprobar "la totalidad de la legislación delegada dictada...", aparece poco propicia para derivar de ella que se ha querido avalar el contenido de la resolución 11/02, máxime cuando se trata de una materia ajena a las mencionadas en el art. 76 de la Constitución Nacional, y la propia ley 26.519 puso en evidencia que, pese a haber transcurrido más de diez años desde el vencimiento del plazo de cinco años que el convencional le concedió al Congreso para expedirse, éste ni siquiera ha logrado establecer cuáles son las leyes que delegan facultades; cuáles de ellas se encuentran vigentes, modificadas, derogadas o son de objeto cumplido, ni si las materias se corresponden con lo regulado por el art. 76 de la Constitución Nacional, razón por la que se ha decidido crear en el seno del Poder Legislativo una comisión bicameral especial con el fin de "revisar, estudiar, compilar y analizar...la totalidad de la legislación delegante preexistente..." (art. 3º de la ley 26.519).

La situación descripta no ha variado desde entonces, pues si bien los miembros de aquella comisión bicameral -sin arribar a conclusiones y recomendaciones unánimes- culminaron la tarea encomendada con la elaboración de un Informe Final, el 30 de junio de 2010, el Congreso, pese al tiempo transcurrido, aún no se ha expedido al respecto (cf. Comisión Bicameral Especial para el Cumplimiento de la Cláusula Transitoria Octava de la Constitución Nacional -ley 26.519-, Informe Final, 30/6/2010, publicado en el sitio web de la Cámara de Diputados de la Nación).

21) Que, finalmente, aun cuando se hayan invocado las razones a las que alude la resolución 11/02 para su dictado, es pertinente recordar las palabras de Sebastián Soler en su conocido dictamen de Fallos: 247:121.

Allí se expresó: "Cuando un determinado poder, con el pretexto de encontrar paliativos fáciles para un mal ocasional, recurre a las facultades de que no está investido, crea, aunque conjure aquel mal, un peligro que entraña mayor gravedad y que una vez desatado se hace de difícil contención: el de identificar atribuciones legítimas en orden a lo reglado, con excesos de poder. Poco a poco la autoridad se acostumbra a incurrir en extralimitaciones, y lo que en sus comienzos se trata de justificar con referencia a situaciones excepcionales o con la invocación de necesidades generales de primera magnitud, se transforma, con mayor o menor tiempo, en las condiciones normales del ejercicio del poder. Ocurre después algo peor. Los mismos gobernados se familiarizan con el ejercicio, por parte del gobierno, de atribuciones discrecionales para resolver problemas. Y entonces, conciente o subconcientemente, pero siempre como si el derecho escrito vigente hubiera sido sustituido o derogado por un nuevo derecho consuetudinario, cada sector de la comunidad exige, si está en juego su propio interés y es preciso para contemplarlo, que la autoridad recurra a cualquier exceso o desvío de poder. A cualquiera, no importa en qué medida, basta que sea idóneo para que la pretensión reclamada sea inmediata y favorablemente acogida; y así como su concesión no comprometa el patrimonio estatal será más fácil y cómodo para el gobierno acordar a lo pedido que negarlo".

22) Que lo precedentemente expuesto conduce a declarar la inconstitucionalidad de la resolución 11/2002 y, por lo tanto, ello determina la inaplicabilidad a la actora -en tanto se fundara en aquélla- de lo dispuesto por la resolución 150/02, sin perjuicio, claro está, del cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de los restantes tributos nacionales.

Por ello, oído el señor Procurador General de la Nación, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada, con el alcance que surge de la presente. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

ENRIQUE S. PETRACCHI

CARMEN M. ARGIBAY

DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

Suprema Corte:

-I-

A fs. 180/184, la Cámara Federal de Apelaciones de Mar de Plata, al revocar lo decidido por la instancia anterior (fs. 150/152 vta.), resolvió hacer lugar a la acción de amparo instaurada por Camaronera Patagónica S.A. y declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad a la actora de las resoluciones 11/02 y 150/02 del -entonces- Ministerio de Economía.

Adujo que el art. 76 de la Constitución Nacional prohíbe la delegación legislativa, de manera general, admitiéndola en supuestos tasados, esto es en materia de emergencia pública y de administración. A su vez, el inc. 3º de su art. 99 veda terminantemente al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, aunque también reconoce excepciones al permitir el dictado de decretos de necesidad y urgencia cuando se den determinadas condiciones, excluyendo de ellas la materia tributaria.

Expresó, al hilo de estos razonamientos, que la interpretación en esta materia ha de ser estricta, para preservar la división de competencias entre los poderes del Estado.

Sostuvo que, en la especie, la resolución 11/02 posee indudable naturaleza impositiva y por ende su dictado controvierte el principio de legalidad en materia tributaria.

Por otra parte, como cuestión de carácter formal, indicó que en todo caso la delegación -en la hipótesis de que estuviese permitida- ha de ejercerse por el Poder Ejecutivo mediante decretos, y no por un ministro mediante resoluciones. Es así que, además, esta subdelegación resulta inadmisibles tras la reforma constitucional de 1994, puesto que el art. 100, inc. 12, de la Carta Adema prevé a los primeros como norma específica para tal supuesto.

De igual modo, examinó la cuestión desde la perspectiva de la delegación impropia, a la luz de la doctrina de V.E., para indagar si el mentado reglamento se ajusta al marco regulatorio delimitado por el Congreso, para concluir nuevamente en que resulta violatorio de elementales consideraciones del principio de reserva de ley, sin que el interés público invocado por la Aduana en el establecimiento de las retenciones sea motivo suficiente para salvar su inconstitucionalidad.

-II-

La AFIP presentó el recurso extraordinario glosado a fs. 187/194.

Señaló, en primer término, que la ley 25.561 se ajusta a los preceptos del art. 76 de la Ley Fundamental y que, por ende, da suficiente cobertura al reglamento atacado, puesto que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa y cambiaria, en un marco de fuerte deterioro de los ingresos fiscales y de una enorme necesidad de asistir a los sectores más desprotegidos de la población. Se trata, adujo, de un caso de delegación impropia, ajustado por demás a los límites de una pacífica y antigua jurisprudencia de la Corte.

Por otra parte, el art. 755 del Código Aduanero faculta al Poder Ejecutivo a gravar con derechos de exportación las mercaderías, para el cumplimiento de ciertos fines que él contempla, sean recaudatorios o de otro tipo. En tales circunstancias, indicó que el acto atacado por la actora no luce como manifiestamente ilegítimo, circunstancia que obsta a la vía intentada. De forma similar, añadió que no se ha acreditado la inexistencia de otras vías que resulten más aptas, y que para la resolución del pleito es preciso un ámbito de mayor debate y prueba.

Puntualizó luego que no hay norma que prohíba al Poder Ejecutivo, a su turno, delegar sus funciones -sean originarias o no- en los departamentos de Estado que lo integran, ya que son de aplicación a su respecto los postulados del art. 19 de la Constitución Nacional, en tanto puede realizar todo aquello que no le está expresamente prohibido.

- III -

A mi modo de ver, la apelación extraordinaria es formalmente admisible, toda vez que en el sub lite el superior tribunal de la causa ha declarado la invalidez constitucional de las resoluciones 11/02 y 150/02, del Ministerio de Economía, que poseen naturaleza federal (art. 14. inc. 3º de la ley 48).

-IV-

Tal como quedó expuesto, y dentro de un orden lógico, el primer agravio de la demanda finca en sostener la improcedencia de la vía escogida por la actora, y sobre la cual el a quo estimó que resultaba apta.

Con respecto a la procedencia formal del amparo, como camino para articular la defensa de derechos cuya lesión se arguye, cabe recordar que la Corte ha declarado, reiteradamente, que tal acción constituye un remedio de excepción y es inadmisibles cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, así como cuando la determinación de la eventual invalidez del acto requiere amplitud de debate y de prueba. Dichos extremos, cuya demostración es decisiva para su procedencia, V.E. los ha calificado de imprescindibles (doctrina de Fallos: 319:2955 -con sus citas-; 321:1252 y 323:1825, entre otros).

Por eso, la existencia de una vía legal adecuada para la protección de los derechos que se dicen lesionados excluye, en principio, la admisibilidad del amparo, pues este medio no altera el juego de las instituciones vigentes (Fallos: 303:419 y 422), regla que ha sustentado la Corte cuando las circunstancias comprobadas en la causa evidencian que no aparece nítida una lesión cierta o ineludible causada por arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, o el asunto versa sobre una materia opinable que exige una mayor amplitud de debate o de prueba para la determinación de la eventual invalidez del acto (doctrina de Fallos: 303:422).

En este mismo orden de ideas, el Tribunal ha señalado, al delimitar la acción prevista en la ley 16.986, que si bien ella no es excluyente de las cuestiones que requieren trámites probatorios, descarta a aquellas que son complejas o de difícil acreditación y que, por lo tanto, exigen un aporte mayor de elementos de juicio que no pueden producirse en el breve trámite previsto en la reglamentación legal (Fallos: 307:178).

La doctrina sobre el alcance y el carácter de esta vía excepcional no ha sido alterada por la reforma constitucional de 1994, al incluirla en el art. 43, pues cuando éste dispone que "toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro remedio judicial más idóneo", mantiene el criterio de excluir dicha vía en los casos que por sus circunstancias requieran mayor debate y prueba y, por tanto, sin que se configure la "arbitrariedad o ilegalidad manifiesta" en la afectación de los derechos y garantías constitucionales, requisitos cuya demostración, como se dijo, es imprescindible para la procedencia de esa acción (Fallos: 306:788; 319:2955; 323:1825 y G.1400, L.XL "Gianola, Raúl Alberto y otros c/ Estado Nacional y otros", del 15 de mayo de 2007, con remisión al dictamen de este Ministerio Público, entre otros).

Por otra parte, desde antiguo la Corte ha sostenido que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como ultima ratio del orden jurídico (Fallos: 324:920, entre muchos otros); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 321:441), principio que debe aplicarse con criterio estricto cuando la inconstitucionalidad se plantea por la vía excepcional de la acción de amparo y la arbitrariedad e ilegalidad invocada requiere de actividad probatoria significativa, precisamente por no ser manifiesta.

Pues bien, sobre la base de tales pautas interpretativas, estimo que es importante no olvidar que la presente acción fue instaurada con el objeto de impugnar de manera conjunta ambas resoluciones del Ministerio de Economía, tanto la 11/02 como la 150/02. Ello surge claramente del planteamiento realizado por la actora, donde precisa que la impugnación de ambas resoluciones debe operarse en forma conjunta y simultánea, puesto que "la sola suspensión en la aplicación de la resolución 11/02 como se pide, ocasionaría indirectamente a mi mandante un grave y trágico perjuicio económico si no se complementa con la no aplicación de la resolución 150/02" (ver fs. 21 vta. y 22).

En resumen, la actora plantea su imposibilidad de pagar las sumas exigidas en concepto de derechos de exportación regulados por la resolución 11/02, cuya constitucionalidad impugna (conducta que, sin embargo, dice haber realizado hasta marzo de 2003; ver sus afirmaciones a fs. 16 vta.), debido únicamente a que el Fisco no cumple con la obligación de devolverle una serie de reembolsos y reintegros a la exportación, en virtud de lo ordenado por el otro reglamento cuestionado.

Por su parte, la resolución 150/02, en prieta síntesis, establece que la AFIP sólo dará curso a los pedidos de pago de los estímulos a la exportación en el caso de que los exportadores solicitantes "hayan dado cumplimiento a la totalidad de las obligaciones fiscales derivadas de tributos nacionales, incluidas las de los Recursos de la Seguridad Social y de planes de facilidades de pago, cuya recaudación se encuentre a cargo de ese Organismo" (art. 1º).

Resulta indudable que esta resolución continúa con la política adoptada mediante su similar 325/96, en cuanto en ella se tuvo en cuenta la lucha contra la evasión tributaria, y se consideró muy especialmente que en muchos casos los exportadores cuyas operaciones estaban beneficiadas con estímulos a la exportación, a la vez, resultaban deudores por IVA y otros tributos, cuyo pago demoraban o directamente omitían, a pesar de instar el pago de los mentados beneficios, y percibirlos. Así, basándose en elementales consideraciones de justicia y equidad, se condiciona la percepción de los beneficios al hecho de tener en claro la situación tributaria del requirente.

Así las cosas, tengo para mí que este reglamento no padece una ilegitimidad o arbitrariedad "manifiestas", toda vez que, en principio, establece como requisito para el pago de acreencias de los particulares que éstos estén al día con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales respectivas. No parece irrazonable, y máxime dentro del marco cognoscitivo que implica la vía propuesta por la actora, que el Estado proteja el erario público impidiendo el pago de sumas por él debida a quienes, a su vez, resultan deudores que aún no han cancelado sus obligaciones tributarias.

Si bien tal aspecto podría hipotéticamente llegar a ser controvertido en algún caso, no parece ser ésta la hipótesis planteada por la amparista. En efecto, ella únicamente tacha de inconstitucional la resolución 150/02, arguyendo que le ha sido aplicada exclusivamente -según sus dichos- al no haber dado cumplimiento a los pagos devengados en virtud de la otra resolución y, consecuentemente, se la ha suspendido también en el registro de exportadores.

Así las cosas, estimo que ello no basta para derribar la presunción de legitimidad de que goza el reglamento de mentas, puesto que la actora no demostró, como estimo que le era debido, que está al día con el pago de todas las demás obligaciones para con el sistema tributario nacional cuya recaudación corresponde a la AFIP.

En efecto, según observo la presente causa aparece huérfana de toda constancia al respecto y, más aún -y ello parece fundamental- la demandante no ha aportado copia alguna como prueba documental (ni la denunció en poder de la contraria; arg. arts. 333, 388 y cc. del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) del acto concreto que estableció la aplicación de la resolución impugnada y a raíz del cual fue suspendida en el registro de exportadores, como lo denuncia a fs. 19 vta.

En tales condiciones -y sin que esto signifique adelantar una opinión sobre el fondo del asunto, que por lo que llevo dicho no puede ser analizado en esta causa-, considero que asiste razón a la recurrente cuando afirma que la vía utilizada por los actores para cuestionar la resolución 150/02 es improcedente, porque -como quedó dicho- no se ha demostrado que aquélla adolezca de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta. Es decir que, en principio, dicho acto no se presenta como manifiestamente ilegítimo o totalmente desprovisto de sustento normativo, al menos con el grado que requiere la acción de amparo para admitir su cuestionamiento por esta vía.

Y tal conclusión, por la forma en que la actora ha dejado planteada su pretensión, ha de repercutir inevitablemente en la consideración aquí de la resolución 11/02, toda vez que esa parte pretende la declaración conjunta de inconstitucionalidad, desinteresándose de un resultado que parcialmente nulificara ésta pero dejase subsistente la anterior. En tales condiciones, entiendo que deviene inoficioso entrar a conocer sobre la inconstitucionalidad pretendida a su respecto.

-V-

Por lo expuesto, considero que corresponde revocar la sentencia apelada y desestimar el amparo, sin que resulte necesario examinar los restantes agravios de la apelante, ya que ello deviene inoficioso frente a la solución que se propone ni, por ende, entrar a valorar la validez constitucional de la resolución 11/02.

Buenos Aires, 01 de abril de 2008.

ESTEBAN RIGHI

Notas:

- (1) Cabe señalar que este porcentaje se obtuvo a través de una simple operación aritmética.
- (2) Confrontar sitio web del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. www.indec.mecon.gov.ar y estadísticas: a) Exportación por principales capítulos de la nomenclatura arancelaria. Años 2007-2012; b) Exportaciones según complejos exportadores. Años 2007-2012; y para las estadísticas de los años 2001 a 2006, el sitio web http://www.indec.mecon.ar/nuevaweb/cuadros/19/complejos_04_07.pdf
- (3) <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>
- (4) <http://www.aduana.gov.py/65-codigo-aduanero-y-sus-reglamentaciones.html>
- (5) <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/gja-03.htm>
- (6) <http://www.aduana.gob.bo/Normas/TEXTORDLGA.pdf>
- (7) <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12.pdf>
- (8) <https://www.hacienda.go.cr/NR/rdonlyres/7F869F85-38E3-4720-8643-E3B52EAC4C3A/6909/LeyGeneraldeAduanas.htm>
- (9) <http://www.comune.fi.it/costituzione/spagnolo.pdf>
- (10) <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>