

# **EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN**

## **(Con motivo del establecimiento de un sistema variable de derechos de exportación por el Ministro de Economía)(\*)**

POR ENRIQUE C. BARREIRA

### SUMARIO

- I. El Principio de legalidad en materia de regulaciones aduaneras y la delegación en el Poder Ejecutivo para gravar, desgravar y modificar los derechos de exportación.
- II. La modificación de las leyes aduaneras que adoptaron los nuevos criterios determinados por la línea jurisprudencia de la Corte respecto de la denominada "delegación impropia".
- III. La reforma constitucional de 1994 y la prohibición de la delegación legislativa.
- IV. La garantía de la propiedad y la fijación de un límite para considerar la posible confiscatoriedad del tributo en la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema.
- V. El fenómeno de la traslación y su relación con la confiscatoriedad del tributo.
- VI. La "confiscatoriedad" en materia de "derechos de importación".
- VII. Las particularidades de los "derechos de exportación" y sus diferencias con los aspectos tenidos en cuenta por la jurisprudencia referida a la "confiscatoriedad" en materia de "derechos de importación".
- VIII. El plano inclinado, la falta de prudencia y los derechos de exportación móviles.
- IX. Conclusiones.

---

\* Este trabajo ha sido publicado en la revista *Jurisprudencia Argentina*, Editorial Lexis Nexis, del miércoles 30 de abril de 2008 (2008 – II – Fascículo 5), página 3 y siguientes. Con posterioridad el mismo autor ha escrito tres notas en el diario *La Nación*, Suplemento de Comercio Exterior, los días 6, 13 y 20 de mayo de 2008, en los cuales también se abordó lo nocivo para la economía del país que son los derechos de exportación y la inconveniencia de consolidar institucionalmente este tributo haciéndolo coparticipable entre las provincias.

## I.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE REGULACIONES ADUANERAS Y LA DELEGACIÓN EN EL PODER EJECUTIVO PARA GRAVAR, DESGRAVAR Y MODIFICAR LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN.

1) El art. 75 inciso 1° de la Constitución Nacional determina que *"corresponde al Congreso: 1) legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación"*. De tal manera la Constitución Nacional reserva al Congreso el establecimiento de regulaciones en materia aduanera, una de cuyas manifestaciones es la fijación de los derechos de importación y de exportación, abarcando en esas palabras tanto a las alícuotas o porcentuales cuando los mismos adoptasen la forma "ad valorem", como la base imponible de éstos y también el importe del mismo del tributo aduanero en caso de adoptar la forma de derechos "específicos".

2) Por otra parte, el principio de reserva legal en materia tributaria surge no sólo del mencionado art. 75 inciso 1°, sino también del inciso 2° del mismo artículo y de los arts. 4°, que reserva al Congreso General el establecimiento de estos tributos, y 17, que expresamente indica que sólo el Congreso impone las contribuciones expresadas en el art. 4°.

3) No obstante, el principio de legalidad se ha visto socavado por delegaciones que, desde hace ya mucho tiempo, el Poder Legislativo ha venido haciendo en el Poder Ejecutivo o en órganos inferiores de la administración pública para la fijación de los tributos que conforman el arancel de importación y de exportación.

4) El primer caso contemplado por la Corte Suprema en materia de delegación legislativa del

Poder Ejecutivo, fue el recaído en la causa "Delfino"<sup>1</sup> en la cual el alto tribunal tuvo que determinar si una multa, basada en un decreto de 1908 e impuesta por la Prefectura General de Puertos a una compañía marítima por infringir disposiciones portuarias, era inconstitucional por sustentarse en un reglamento administrativo que, ejerciendo una función legislativa, violaba la prohibición del Congreso de delegar sus funciones en la administración. Se cuestionaba la violación de los arts. 18, 67 (hoy art. 75) incisos 11 (hoy inciso 12), 12 (hoy inciso 13) y 28 (hoy inciso 32) y 86 inciso 2° (hoy art. 99 inciso 2°) de la Constitución Nacional entonces vigente.

5) La Corte rechazó la pretensión y admitió la validez constitucional de esa delegación sentando un esquema que luego se repitió en sucesivos pronunciamientos posteriores. Sostuvo que *"Existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o algún cuerpo administrativo a fin de reglar pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquella. Lo primero no puede hacerse; lo segundo es admitido aun en aquellos países en que, como los Estados Unidos de América, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución"*. En tal sentido consideró que las atribuciones de completar pormenores y detalles pueden ser libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo siempre que se hubiera establecido claramente la política legislativa. Este criterio fue reiterado por la Corte en diversos precedentes, dando lugar a lo que luego se denominó la "delegación impropia"<sup>2</sup>.

6) En el caso "Laboratorios Anodia"<sup>3</sup> en el cual, justamente, se cuestionó la constitucionalidad de la delegación para el establecimiento de las llamadas "retenciones cambiarias" sobre las exportaciones (que eran derechos de exportación

1. CSJN, en autos "A. M. Delfino" del 20 de junio de 1927, Fallos 148:430.

2. CSJN en autos "Prattico c/ Basso", Fallos 246:345 y LL 102, p.714; "De Milo, Ernesto c/ Gobierno Nacional", Fallos 267:247 (1967); "Aserraderos Elías Malamud S.A. c/ Gobierno Nacional" del 7 de junio de 1967, Fallos 268:21; "Laboratorios Anodia S.A. c/ Gobierno Nacional" del 13/02/1968 (Fallos 270:42); "Leers Gustavo c/ Gobierno Nacional", del 10/02/ 1969; Fallos 273:14; "Banco Argentino de Comercio c/ Municipalidad de Buenos Aires", Fallos 286:325 y, especialmente en autos "Cocchia, Jorge Daniel c/ Nación Argentina", del 2/12/1993, Fallos 316:2624, LL 1994-B-633.

3. Individualizado en la nota precedente.

encubiertos), establecidas por decretos leyes del gobierno del General Aramburu en el año 1958, la Corte citó al menos tres casos de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Estados Unidos que admitían el criterio que allí se sustentaba<sup>4</sup>.

7) Como vemos, antes de la reforma constitucional de 1994 la Corte Suprema argentina, había admitido la validez de normas, similares a la del art. 755 del Código Aduanero, del que nos ocupamos más adelante, sosteniendo que la facultad para su dictado no constituía una delegación propiamente dicha, sino una modalidad del poder reglamentario contemplado en el art. 99 inciso 2 (ex art. 86 inciso 2) de la Constitución Nacional. Añadía que *"no existe reparo constitucional en que las atribuciones especiales que el Congreso otorgue al Poder Ejecutivo para dictar reglamentos delegados o de integración, puedan ser subdelegadas en otros órganos o entes de la Administración Pública, siempre que la facultad se halle contemplada en la ley"*<sup>5</sup>.

## II.- LA MODIFICACIÓN DE LAS LEYES ADUANERAS QUE ADOPTARON LOS NUEVOS CRITERIOS DETERMINADOS POR LA LÍNEA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE RESPECTO DE LA DENOMINADA "DELEGACIÓN IMPROPIA".

8) La línea jurisprudencial generada en esta

materia por nuestra Corte Suprema a partir del caso "Delfino" dió lugar a que, con posterioridad al caso "Laboratorios Anodia" (1968) se modificara la ley aduanera pretextando la fijación de los "objetivos" y "condiciones" de la autorización que posibilitara al Poder Ejecutivo reglar "los pormenores y detalles" necesarios para la ejecución de aquellos. Así, por la ley 19.399 (B.O. 5/1/1972) y luego por la ley 20.502 (B.O. 1/6/1973) se modificó la entonces vigente Ley de Aduana, autorizando al Poder Ejecutivo a gravar y desgravar con derechos de importación, condicionando estas facultades a que se persiguieran algunos de los objetivos que allí se indicaban. Estos últimos, que se van a trasladar luego al Código Aduanero, son de una gran amplitud<sup>6</sup>.

9) Al sancionarse el Código Aduanero se adoptó el criterio vigente en la doctrina judicial y en la legislación positiva anterior y se admitió la delegación legislativa en varias de sus disposiciones: arts. 631 (prohibiciones de carácter económico a la importación o exportación); 632 (prohibiciones de carácter económico a la importación o exportación); 663 (derechos específicos a la importación); 664 (gravar, desgravar o modificar con derechos de importación); 667 (exenciones totales o parciales a los derechos de importación); 673, 680, 684 y 685 (referidos al impuesto de equiparación de precios y sus bases; 755 que reviste especial importancia para el tema que tratamos, mediante la cual se permite gravar, desgravar o modificar derechos de exportación;

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

5. CSJN, en autos *"Lares, Gabino"*, del 10/04/1959, Fallos 245:276, especialmente en el considerando ubicado en décimo tercer lugar en la pag. 284, *"Verónica S.R.L"*, del 17/11/1988, Fallos 311:2339 y *"Compañía Azucarera y Alcoholera Soler S.A."*, del 23/08/1988, Fallos 311:1617. Según el criterio que se desprende de estos fallos, para que este tipo de subdelegación sea legítima es necesario que la propia ley expresamente la faculte. En este sentido, en el caso *"Verónica"* antes mencionado, el dictamen del Procurador General aclaró en el punto IV, párrafo ubicado en noveno lugar, que *"aceptada la constitucionalidad de la habilitación en cabeza de órganos o entes administrativos, ningún principio se opone, en mi parecer a que el Parlamento faculte en esos casos al Poder Ejecutivo y en la misma ley atribuya la posibilidad de transferir esa función a un órgano dependiente"*.

6. Allí se indicaban como objetivos el asegurar un adecuado ingreso en el trabajo nacional; disminuir, eliminar o impedir la desocupación; otorgar además protección o promoción a la actividad productora; reservar a la demanda interior determinados bienes o servicios para la actividad productiva nacional; obtener un resultado adecuado en la balanza comercial y atender a las necesidades de las finanzas públicas.

757 (exenciones al pago de los derechos de exportación); 768 (tasa de estadística); 770 (tasa de comprobación de destino); 771 (exenciones a la tasa antes mencionada); 774 (tasa de servicios extraordinarios) y 776 (tasa de almacenaje).

10) Estas delegaciones fueron mantenidas en la legislación aduanera por la característica cambiante de los sucesos económicos internacionales que no dan tiempo, para afrontarlos temporáneamente, a que se reunan ambas Cámaras del Congreso a fin de que se debata y apruebe cada cambio de las alícuotas de los derechos de aduana a través de una ley. En este sentido cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, refiriéndose a este tipo de situaciones expresó que, *“tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables, que al legislador no le es posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida”*, añadiendo luego que *“... en tales supuestos, ese órgano no recibe una delegación proscripta por los principios constitucionales, sino que, al contrario, es habilitado para el ejercicio de la potestad reglamentaria que le es propia (art. 86 inciso 2º - hoy art. 99 inciso 2 de la Constitución Nacional -), cuya mayor o menor extensión depende del uso que de la misma potestad haya hecho el Poder Legislativo (Fallos 148:430, considerandos 12 y 15; 199:483, considerando 11, y otros)”*<sup>7</sup>.

11) He aquí una necesidad que la aplicación plena del principio de reserva legal no soluciona, clamando por una alternativa que, sin dejar de dar garantías al administrado de que la norma emane de sus representantes y le otorgue previsibilidad y estabilidad, pese a ello permita rapidez y agilidad en su dictado para que el Estado pueda hacer frente a las cambiantes circunstancias de la realidad. Ante la necesidad de resolver esta situación no contemplada en las disposiciones constitucionales, la Corte extendió el concepto de “reglamentación”, que así comenzó a transitar por el plano inclinado de la confusión entre el ejercicio de la actividad legislativa y la reglamentaria. Por ello cabe preguntarse acerca de la validez de la distinción entre la “delegación” propiamente dicha de las facultades legislativas o la llamada “delegación impropia” (ver el precedente párrafo 5), que encuadraría dentro de las facultades reglamentarias del art. 99 inciso 2º de la Constitución Nacional, pues ello reviste suma importancia a los fines de determinar su compatibilidad con el actual sistema constitucional, sobre todo luego de la reforma constitucional de 1994 que introdujo el actual Art. 76, conforme con el cual queda prohibida la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública y, en estos casos, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso estableciera.

12) En lo que aquí nos importa cobra relevancia, como hemos dicho, el art. 755 del Código Aduanero<sup>8</sup> que faculta al Poder Ejecutivo para que establezca o modifique los derechos de

7. C.S.J.N., en autos “Práctico c/ Basso” citado en la precedente nota 2.

8. El art. 755 del Código Aduanero establece:

1. En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá:

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

2. Salvo lo que dispusieren leyes especiales, las facultades otorgadas en el apartado 1 únicamente podrán ejercerse con el objeto de cumplir alguna de las siguientes finalidades:

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

exportación. En su apartado 2 establece las finalidades que, de conformidad con la línea jurisprudencial de la Corte Suprema antes mencionada, habilitarían la delegación de los “pormenores” en el Poder Ejecutivo. Basta detenerse en el inciso b) del apartado 2) que establece como finalidad vinculante el “*ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior*”, para advertir que la habilitación para que el Poder Ejecutivo imponga, elimine o modifique los derechos de exportación es de tal amplitud que desnaturaliza las limitaciones que la doctrina judicial ha establecido. No obstante, su encabezamiento, redactado de acuerdo con la doctrina judicial sentada por nuestra Corte Suprema a la cual nos hemos referido antes, dispone que estas facultades deben ejercerse “*en las condiciones previstas en este Código y en las leyes que fueren aplicables*”, lo que reivindica la necesidad de que haya una política legislativa claramente establecida.

13) En este punto es importante tener en cuenta que la doctrina de nuestro más alto tribunal ha tenido en cuenta la jurisprudencia de la Corte Suprema norteamericana, exigiendo claros límites a las facultades que delegare el Poder Legislativo en el Ejecutivo a fin de que ello no se convierta en una delegación desenfrenada<sup>9</sup>. En

un caso en el cual se discutía la delegación que la ley 13.902 otorgó al Poder Ejecutivo para determinar los honorarios o comisiones de los despachantes de aduana por los servicios prestados a los exportadores o importadores y que el Presidente fijó a través del Decreto 411/67 como arancel mínimo de carácter obligatorio, la Corte Suprema expresó<sup>10</sup> que “*cuando el legislador atribuye la facultad de fijar el monto de los aranceles aplicables ..., sin determinar los elementos a tener en cuenta para ello, ni siquiera el máximo y mínimo dentro de los cuales se regulará ..., delega en su totalidad la facultad legislativa en la Administración y si ésta usa tal facultad, excede de manera notoria, la puramente reglamentaria que le concede la constitución. No se trata de cierta autoridad para arreglar pormenores a la que aludió esta Corte en el precedente recordado en el considerando quinto<sup>11</sup> sino de conferirle lisa y llanamente la de hacer la ley que, dijo allí, no era posible dentro del orden constitucional*”.

14) Con anterioridad a la vigencia del Código Aduanero, el Poder Ejecutivo había subdelegado en el Ministerio de Economía la fijación de las alícuotas de los derechos de importación, lo que fue objeto de críticas<sup>12</sup>. Probablemente a raíz de ellas es que se dictó la ley 22.792 (del año 1983)

9. En este sentido cabe destacar el magnífico dictamen del entonces Procurador General de la Nación Dr. Sebastián Soler en el caso “Mouviel”(CSJN del 17/05/1957, Fallos 237:636), quien destacó el voto del juez Hughes en el caso “*Panamá Refining Co. vs. Ryan*” resuelto por la Corte Suprema de Estados Unidos de Norteamérica el 7/01/1935, en el cual se juzgó acerca de la legitimidad de una ley que facultaba al Presidente de la Nación a prohibir el transporte interestadual sin determinar en que circunstancias o bajo que condiciones podía hacerlo. En esa oportunidad el mencionado juez destacó que la ley no establecía criterio alguno que gobernara el rumbo que debía tomar el Presidente, ni proclamaba política alguna acerca del tema, expresando que la ley “*... confiere al Presidente una autoridad ilimitada para determinar la política y para ser efectiva o no la prohibición, como lo crea conveniente. Y la desobediencia a sus órdenes es calificada de delito castigado con multa y prisión... El Congreso dejó el asunto al presidente, sin normas ni reglas, para que lo manejara a su placer. El esfuerzo de proporcionar un criterio mediante una ingeniosa y diligente interpretación, permite aún tal amplitud autorizada de acción que equivale, en esencia, a conferir al presidente las funciones de una legislatura, más bien que las de un funcionario ejecutivo o administrativo que lleva a cabo una política legislativa declarada*”. Otro de los jueces (Cardozo) utilizó la metáfora de que la ley permitía al Presidente “*vagar a voluntad entre todas las materias posibles del transporte interestadual, tomando y eligiendo a su placer*”, añadiendo que “*el poder delegado para legislar que ha encontrado expresión en este Código, no ha sido canalizado entre taludes que le impidan su desborde. Es ilimitado e impreciso.*” Como se puede ver, parecen palabras pronunciadas teniendo frente a los ojos la fórmula amplia de nuestra ley aduanera.

10. CSJN, en autos “*Dominguez, Luis c/ Kaiser Aluminio S.A.*”, del 9/06/1971, Fallos 280:25. En igual sentido CSJN en autos “*Selcro*” del 21/10/2003.

11. El precedente invocado en el aludido considerando quinto es recaído en el caso “*Laboratorios Anodia*” del 13/02/1968, referido en el punto 6, nota 2 de este trabajo.

12. EA los fines de ejercer las facultades delegadas por la ley 20.545, el Poder Ejecutivo a través de los arts. 1º y 3 del Decreto 751/74 subdelegó en el Ministerio de Economía la atribución de fijar el importe de los derechos de importación. En esa oportunidad se expresó que esa subdelegación no se compadecía con el art. 89 de la Constitución Nacional (hoy art. 103) según el cual los ministros no pueden por sí solos en ningún caso, tomar resoluciones a excepción de lo referente al régimen económico y administrativo de sus respectivos departamentos (ALSINA, Mario, BASALDÚA, Ricardo X, y COTTER MOINE, Juan Patricio, “*Código Aduanero - Comentarios, antecedentes y concordancias*”, Ed. Abeledo Perrot, Tomo IV, pag. 370), con cita de GONZÁLEZ, Joaquín V., quien sostenía que era peligroso para la libertades públicas que una persona extraña a las designadas por el pueblo ejerciera el poder por delegación del Presidente (“*Manual de la Constitución Argentina*”, Buenos Aires, edición Angel Estrada y Cia., 25ª edición, 1959, § 569, pag. 559).

mediante la cual se autorizó al Poder Ejecutivo a subdelegar las facultades de los artículos 631, 632, 663, 664, 667, 673, 680, 684, 685, 755, 757, 768, 770, 771, 774 y 776 del Código Aduanero, lo que éste hizo en el Ministro de Economía a través del Decreto 2752/91.

15) Mas tarde, la Corte Suprema convalidó la subdelegación por el Poder Ejecutivo de las facultades delegadas por el Congreso si la misma estuviera contemplada en la ley<sup>13</sup>. Si las facultades otorgadas en el art.755 del Código Aduanero fueran consideradas “delegaciones” del Poder Legislativo deberá tenerse en cuenta que el Decreto de Necesidad y Urgencia (y, por ende con rango de ley) N° 2488/91 - modificadorio del Decreto de Necesidad y Urgencia N° 2284/91, denominado “decreto de desregulación” -, derogó la ley 22.792, lo que habría dejado sin sustento legal a la correspondiente subdelegación en el Ministerio de Economía.

### III.- LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1994 Y LA PROHIBICIÓN DE LA DELEGACIÓN LEGISLATIVA.

16) La reforma constitucional de 1994 introdujo el nuevo artículo 76, según el cual la delegación legislativa admite solamente dos excepciones que son las materias determinadas “de administración” o “de emergencia pública”<sup>14</sup>. Asimismo la norma constitucional establece que esta anomalía excepcional sólo puede darse transitoriamente por el tiempo que fijare el Congreso para su ejercicio; temporalidad que no está contemplada en ninguna de las disposiciones del Código Aduanero que hemos mencionado en el precedente párrafo 9.

17) Teniendo en cuenta que el art. 75 inciso 1° de la Constitución nacional atribuye al Congreso la fijación de los derechos de importación y de exportación, y que el art. 76 prohíbe la delegación de las facultades legislativas, salvo en las antes mencionadas materias determinadas “de administración” o de “emergencia pública” (en cuyo caso debe fijarse un plazo para su ejercicio y la medida debe hallarse incluida dentro de las bases de la delegación que el Congreso hubiere establecido), alguna corriente de opinión, que consideraba que el art. 755 del Código Aduanero constituía una delegación propiamente dicha, sostuvo que ésta había devenido inconstitucional.

18) El referido art. 76 puso en crisis una gran cantidad de normas que el Poder Ejecutivo solía dictar por delegación legislativa, por lo que la Constitución de 1994 pretendió solucionar estos inconvenientes a través de la Disposición Transitoria Octava que dispuso que *“La legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esta disposición, excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley”*. Ello implicaba el deber del Congreso de revisar pormenorizadamente la totalidad de las normas delegadas que se encontraran en vigencia, lo que nunca hizo.

19) Para comprender la referida Disposición Transitoria Octava debemos tener en cuenta que por legislación “delegante” debe entenderse la que emite el órgano que delega, esto es, el Congreso, mientras que legislación “delegada” es la que nace como fruto de la delegación, emitida por el Presidente o el órgano administrativo que corresponda, con el fin de completar la norma delegante<sup>15</sup>. Si partimos de la base de encuadrar

13. Así, sostuvo que *“no existe reparo constitucional en que las atribuciones especiales que el Congreso otorgue al Poder Ejecutivo para dictar reglamentos delegados o de integración, pueda éste subdelegarlas en otros órganos o entes de la Administración Pública, siempre que la facultad se halle contemplada en la ley”* (autos “Verónica SRL” y “Compañía Azucarera y Alcohólica Soler S.A.,” individualizados en la nota 5).

14. El art. 76 de la Constitución Nacional introducido en 1994 establece: *“Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa”*

15. BIANCHI, Alberto B. *“Dimensión actual de la delegación legislativa”*, revista “Derecho Administrativo”, Buenos Aires, Lexis Nexis – Depalma, N° 42, año 2002, pag. 727.

al art. 755 del Código Aduanero como una "delegación" de facultades legislativas, éste constituiría la legislación "delegante" mientras que las resoluciones del Ministro de Economía que establecieron o establecen los derechos de aduana son las normas "delegadas".

20) En ese entendimiento todos los decretos del Poder Ejecutivo dictados por la delegación del art. 755 del Código Aduanero y las resoluciones ministeriales en las cuales aquella prerrogativa hubiera sido delegada por la ley 22.792 u otras similares, que establecían derechos aduaneros, caducarían el 24 de agosto de 1999, fecha en la cual se cumplirían los cinco años contados desde la fecha de entrada en vigencia de la nueva Constitución Nacional y sus Disposiciones Transitorias<sup>16</sup>.

21) Antes de finalizar ese plazo, el Congreso dictó la ley 25.148 (B.O. 24/08/1999) que prorrogó por tres años la totalidad de la delegación que el Poder Legislativo había hecho sobre materias determinadas "de administración" o situaciones "de emergencia pública" en el Poder Ejecutivo antes de la reforma constitucional de 1994, definiendo que debía entenderse por estas materias y aprobando la legislación delegada que se hubiera dictado antes de la reforma constitucional<sup>17</sup>.

22) Dada la redacción de estas normas:

a) la legislación delegada por ejercicio de la

legislación delegante antes vigente fue ratificada con rango de ley, por lo que los derechos de exportación dictados antes de 1994 por vía de delegación, quedaron firmes.

b) la legislación delegante que consistiera en materias "de administración" o de "emergencia pública" anterior a la reforma de 1994, fue prorrogada por tres años más; y

c) la legislación delegante que no hubiera sido dictada respecto de materias de administración o de emergencia pública, entre las que deben considerarse incluidas las contempladas en el Código Aduanero, habrían caducado en su totalidad.

23) Cuando habían transcurrido tres años desde la ley 25.148 se dictó la ley 25.645 (B.O. 9/09/2002) que dispuso una nueva prórroga de la disposición transitoria octava de la Constitución de 1994, lo que volvió a suceder con las leyes 25.918 (24/08/04) y 26.135 (B.O. 24/08/06).

24) Estas normas reprodujeron nuevamente la definición de lo que debía entenderse por "materias determinadas de administración", así como el art. 3° de la ley 25.148, que aprobó la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma de 1994, y también el art. 4° que, de manera obvia, sostuvo que las reglamentaciones dictadas en los términos del art. 99 inciso 2 de la Constitución Nacional eran ajenas a esta ley, lo que, sin em-

16. BIANCHI, obra citada, pag. 728, considera que ese plazo vencía el 24 de agosto de 1999. No obstante, el texto se publicó recién en el Boletín Oficial del 10 de enero de 1995 y su entrada en vigencia de conformidad con lo que dispone el artículo 3 del Código Civil, debería haber sido el del octavo día posterior al de su publicación en el Boletín Oficial.

17. La ley 25.148 dispuso: "*Artículo 1. Sin perjuicio de la facultad derogatoria del Poder Legislativo, ratifícase en el Poder Ejecutivo, por el plazo de tres años y con arreglo a las bases oportunamente fijadas por el Poder Legislativo, la totalidad de la delegación legislativa sobre materias determinadas de administración o situaciones de emergencia pública, emitidas con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, cuyo objeto no se hubiese agotado por su cumplimiento. El Poder Ejecutivo Nacional ejercerá su atribución con arreglo a lo dispuesto en el artículo 100 inciso 12 de la Carta Magna.*

*Art. 2. A los efectos de esta ley, se considerarán materias determinadas de administración, aquellas que se vinculen con:*

*a) La creación, organización y atribuciones de entidades autárquicas institucionales y toda otra entidad que por disposición constitucional le compete al Poder Legislativo crear, organizar y fijar sus atribuciones. Quedan incluidos en el presente inciso, el correo, los bancos oficiales, entes impositivos y aduaneros, entes educacionales de instrucción general y universitaria, así como las entidades vinculadas con el transporte y la colonización;*

*b) La fijación de las fuerzas armadas y el dictado de las normas para su organización y gobierno;*

*c) La organización y atribuciones de la Jefatura de Gabinete y de los Ministerios;*

*d) La creación, organización y atribuciones de un organismo fiscal federal, a cargo del control y fiscalización de la ejecución del régimen de coparticipación federal;*

*e) La legislación en materia de servicios públicos, en lo que compete al Congreso de la Nación;*

*f) Toda otra materia asignada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo, que se relacione con la administración del país.*

*Art. 3. Apruébase la totalidad de la legislación delegada, dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994.*

*Art. 4. Las normas dictadas por el Poder Ejecutivo en ejercicio de sus facultades propias de reglamentación, derivadas de lo dispuesto en el artículo 99 inciso 2. de la Constitución Nacional, no se encuentran alcanzadas por las disposiciones de la presente ley".*

bargo, cobraría especial relevancia si se calificara a las normas dictadas en función del art. 755 del Código Aduanero como "delegación impropia" (ver párrafo 7 de este memorandum).

25) Recordemos que el art. 3º de la ley 25.148 ya había ratificado la legislación delegada dictada con anterioridad a la reforma constitucional, por lo que la reiteración de esta norma parece innecesaria, salvo que se intentara hacer aprobar las normas delegadas dictadas por el Poder Ejecutivo con posterioridad a la reforma constitucional. Esto parecía poco probable, pues hubiera implicado prorrogar no ya la legislación "delegada", sino la legislación "delegante", en abierta violación al art. 76 de la Constitución Nacional.

26) Un prestigioso autor sostuvo que como esta legislación ya estaba aprobada por la ley 25.148 y se debe dar algún sentido a esta norma, cabía interpretar que lo que había querido hacer la ley era aprobar las normas dictadas por el Poder Ejecutivo "con posterioridad a la ley 25.148", pero en atención a que ya había perdido las facultades respecto de las delegaciones que no trataran materias determinadas "de administración" o de situaciones de "emergencia económica", ésta reválida sólo se referiría a estos dos supuestos<sup>18</sup>.

27) Sin embargo la ley 25.918 al reiterar el art. 3º modificó la redacción anterior, pues aprobó la legislación delegada dictada:

a) de acuerdo a la legislación delegante anterior a la reforma; y

b) *"desde el 24 de agosto de 2002 hasta la fecha de entrada en vigencia de esta ley"*.

Y otro tanto hizo la ley 26.135 al reiterar dicho art. 3º al disponer: *"Apruébase la totalidad de la legislación delegada dictada, al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994, desde el 24 de agosto de 2004 hasta la fecha de entrada en vigencia de esta ley"*.

28) Esto está indicando que el Congreso pretende dar carácter ultraactivo ya no a las normas "delegadas", sino a las normas "delegantes" dictadas antes de la reforma constitucional de 1994. Si se considerara que las normas del Código Aduanero que dieron facultades al Poder

Ejecutivo para gravar, desgravar o modificar los derechos de aduana son "delegantes" (entre ellas el art. 755), la redacción de las leyes 25.918 y 26.135 le daría al Gobierno nacional el pretexto para aducir que los derechos de exportación dictados en los últimos cinco años son válidos.

29) Discrepamos con esa conclusión. La norma del art. 76 de la Constitución Nacional prohíbe la delegación legislativa salvo en los dos casos excepcionales ya reseñados, por lo que desde la entrada en vigencia de la nueva Constitución, las normas "delegantes" deben considerarse agotadas, salvo la ultraactividad permitida por la propia Constitución en sus disposiciones transitorias, por lo que a nuestro juicio no es procedente interpretar que la legislación "delegante" que no pertenezca a los dos grupos excepcionales, pueda surtir efectos ultraactivos.

30) No obstante, el Poder Ejecutivo podrá aducir que el art. 755 no es norma delegante, sino que las normas generadas sobre la base de éste son meramente "reglamentarias", por tratarse de una "delegación impropia" y que, por ende, están excluidas de las disposiciones transitorias de conformidad con el art. 4º de la ley 25.148 y los repetidos artículos 4 de las leyes 25.645, 25.918 y 26.135, según los cuales no se encuentran alcanzadas por las disposiciones de la presente ley las normas dictadas por el Poder Ejecutivo en ejercicio de sus facultades propias de reglamentación (art. 99, inciso 2 de la Constitución Nacional). Para sostener esta posición aducirían los argumentos ya empleados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la jurisprudencia citada en la precedente nota 2 al párrafo 5, especialmente en el caso "Cocchia".

#### **IV.- LA GARANTÍA DE LA PROPIEDAD Y LA FIJACIÓN DE UN LÍMITE PARA CONSIDERAR LA POSIBLE CONFISCATORIEDAD DEL TRIBUTO EN LA JURISPRUDENCIA DE NUESTRA CORTE SUPREMA.**

31) Nuestra Corte Suprema de Justicia ha sos-

18. BIANCHI, obra citada, pag. 730.

tenido que un tributo que tuviera por efecto absorber una parte sustancial de la riqueza, especialmente la renta o el capital gravado, es de carácter “confiscatorio” y transgrede la garantía del derecho de propiedad contemplada en el art. 17 de la Constitución Nacional (CSJN. Fallos 242:73). En este sentido y según el tipo de tributo de que se tratare, el límite de lo admisible para no incurrir en confiscatoriedad fue variable<sup>19</sup>; no obstante, el importe máximo de una alícuota del 33% sobre la renta o el capital, fue el que se destacó con mayor insistencia en la jurisprudencia de la Corte en esta materia.

32) Según aclara la doctrina, lo trascendente de esta jurisprudencia es que la Corte Suprema, aun tratándose de un impuesto que incide sobre los capitales, tomó en cuenta para juzgar la confiscatoriedad del mismo, las utilidades que cabe esperar de un inmueble razonablemente explotado, lo que ha hecho decir que “sin rentas reales o potenciales, no existe impuesto constitucionalmente válido, aunque se trate de un tributo que grave la tenencia de capitales y no las utilidades que ellos devenguen u originen”<sup>20</sup>.

## V. EL FENÓMENO DE LA TRASLACIÓN Y SU RELACIÓN CON LA CONFISCATORIEDAD DEL TRIBUTO.

33) Todo tributo surte efectos no sólo sobre el

contribuyente y demás responsables de su pago, sino en el resto del ámbito económico en que es aplicado. La carga que los tributos ejercen sobre los sujetos pasivos reciben diferentes denominaciones según sus efectos. Así la “percusión” es el efecto directo e inmediato del tributo sobre el contribuyente, afectando al primero que lo paga. La “repercusión” o “traslación” es el efecto económico mediante el cual quien lo paga puede descargar la pérdida que implica en el patrimonio de otra persona, que usualmente es el adquirente de la mercadería importada o exportada. Por último, la “incidencia” es el efecto final de disminución de riqueza para quien lo debe soportar, fuere que percutiere o repercutiere en él. De tal manera, la posible traslación de la incidencia económica va a determinar al verdadero contribuyente, al contribuyente de hecho. El legislador debe tener en cuenta este impacto si quiere cumplir con los objetivos de la política económica que se propone<sup>21</sup>.

34) La Constitución Nacional Argentina de 1853, con sus reformas, tuvo en cuenta el efecto de la traslación al distinguir las contribuciones directas de las contribuciones indirectas, considerando que en las primeras la incidencia del tributo recaía en el contribuyente que lo pagaba, mientras que en las contribuciones indirectas se producía un efecto de traslación, repercutiendo en otra persona distinta del que pagaba en primer término. Esta clasificación carece de precisión pues un mismo tributo

---

19. SPISSO, Rodolfo en su “*Derecho Constitucional Tributario*” (Buenos Aires, Depalma, 1991, pag. 253), nos recuerda que el porcentaje que la Corte aplicó para fijar el límite de la confiscatoriedad fue variable. Así, en materia de contribución territorial o impuesto inmobiliario en diversos precedentes, considerando en algunos casos confiscatorio el tributo que absorbera la renta de un inmueble en una proporción del 38,44% (CSJN, 30/06/1943 Fallos 196:124) o más del 50% (CSJN 21/07/1941, Fallos 190:236), o un promedio superior al 58% (CSJN 20/07/1945, Fallos 202:241). Declaró asimismo no confiscatorio cuando el impuesto absorbía el 27,75% de las utilidades (CSJN 8/08/1941, Fallos 190:309). Finalmente estableció en numerosos precedentes el tope del 33% de las utilidades correspondientes de una correcta explotación de los inmuebles expresando que una alícuota superior, en circunstancias ordinarias, implicaría un desapoderamiento inconciliable con el derecho de propiedad (CSJN 23/12/1942, Fallos 194:430; 22/11/1946, Fallos 206:247); 13/10/1947 Fallos 209:116; 31/10/1947, Fallos 209:202; 5/03/1948, Fallos 210:313; 3/10/1956, Fallos 236:23; 30/10/1957, Fallos 239:160). Este importe máximo de alícuota del 33% fue alterado en algunos casos pero marcó un criterio que se hizo clásico. En relación al impuesto a la transmisión gratuita de bienes, la Corte Suprema descalificó impuestos a la herencia que absorbieran una parte sustancial del acervo hereditario. En este punto osciló entre un tope del 43% (CSJN, 18/06/1943, Fallos 196:64) y del 50% (CSJN, Fallos 115:111 y 186:425), llegando en algún caso a admitir hasta un 94% (CSJN Fallos 193:465), pero estabilizándose en la mayoría de sus pronunciamientos en un 33% (CSJN, Fallos 234: 129 y 235:888). En materia de contribución de mejoras también estableció topes variables disponiendo en algunos casos que si la contribución absorbía la mayor parte de la renta del inmueble durante 23 años o representaba el quintuplo de la valorización producida por la obra ejecutada, la misma era confiscatoria (CSJN, 15/07/1940, Fallos 187:238; 14/12/1944, Fallos 200:393).

20. SPISSO, Rodolfo R., obra y paginas citadas en la nota anterior.

21. Para una mayor profundización, remitimos a un reciente estudio en donde hemos desarrollado este tema: BARREIRA, Enrique C., “*Derechos de exportación - Concepto, función y hecho gravado*”, trabajo realizado para la obra colectiva “*Estudios de Derecho Aduanero – Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine*”, Buenos Aires, editorial Lexis Nexis, 2007, pagina 43.

puede tener diferente incidencia según las circunstancias de hecho de que se tratare.

35) Se ha sostenido que el principio de confiscatoriedad no es aplicable en materia de impuestos indirectos, cuyo ejemplo más notorio son los impuestos al consumo, pues ellos son trasladables. En este sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tiene dicho desde hace tiempo que, en materia de impuestos al consumo, la sola circunstancia de que el monto del gravamen no guarde proporción con el valor de la mercadería sobre la cual recae no es óbice a su validez constitucional y que no es inconstitucional el impuesto al consumo por la sola circunstancia de que su monto no guarde proporción con el valor de la mercadería sobre la que recae<sup>22</sup>, pues en este tipo de impuestos, lo normal es que el precio real de venta incluya no sólo el costo y la ganancia, sino también el importe de la contribución, por lo que, para que éstos puedan ser considerados confiscatorios, se requiere que el importe del gravamen absorba una parte sustancial de lo que el dueño obtiene al vender al consumidor<sup>23</sup>.

36) De ello cabe concluir que sí, en el caso concreto, el gravamen no puede trasladarse al precio de venta y que, por ende, absorbe una parte sustancial de la ganancia o ha engendrado una notable disminución de la demanda del producto que se tratare, la confiscatoriedad debería

ser acogida por el tribunal, pues en definitiva no es otra cosa que un perjuicio cuya prueba está a cargo de quien lo alegare<sup>24</sup>. Advertimos desde ya que no siempre la traslación del gravamen opera en todos los llamados impuestos indirectos, como veremos mas adelante.

## VI.- LA “CONFISCATORIEDAD” EN MATERIA DE “DERECHOS DE IMPORTACIÓN”.

37) Al haberse sostenido que los derechos de aduana son un impuesto al consumo y el sujeto en el cual éste incide puede trasladar su repercusión en otro eslabón de la cadena comercial no habría límites al nivel de presión tributaria que se aplique a los derechos de importación. Es por ello que se ha sostenido que los derechos de aduana pueden exceder el valor de los artículos o mercaderías respectivas, “pues recaen sobre el consumo y no impiden la industria y el comercio”<sup>25</sup>, lo que ha motivado que la doctrina considerara que el monto de los impuestos que gravan la importación de las mercaderías no está sujeto a tope alguno<sup>26</sup>. Como veremos más adelante, esto no es totalmente aplicable a los derechos de exportación.

38) El caso en el cual la Corte más se explicó en relación con la posible confiscatoriedad de

22. CSJN, en autos “Hileret y Rodriguez c/ Pcia.de Tucuman” del 5/09/1903, Fallos 98:20, “Melo de Cané, Rosa”, del 16/12/1911, considerando 7 (pag. 136); “Compañía Sudamericana de Servicios Públicos S.A. c/ Provincia de Santiago del Estero”, 2/02/1940, Fallos 186:22; “S.A. Argentina de Construcciones Acevedo & Shaw c/ Municipalidad de Santa Fe” del 11/09/1946, Fallos 205:562.

23. CSJN, 11/09/1946, Fallos 205:562.

24. SPISSE, Obra citada, pag. 258.

25. CSJN, en autos “Hileret y Rodriguez c/ Pcia.de Tucuman” individualizado en la precedente nota 22. En este pronunciamiento la Corte expresó: “por muy superiores que sean al costo de producción de los alcoholes y licores que se fabrican en el país, los impuestos en que los grava la Nación, y aunque deba decirse lo mismo de los derechos con que también se gravan en las aduanas, la importación de mercaderías extranjeras con relación a su valor de costo, es evidente que esos impuestos, por la circunstancia de ser iguales y no diferenciales, para todos los alcoholes y clases de licores que se fabrican en el país, lo mismo que los derechos que gravan las diferentes clases de mercaderías que se introducen desde el extranjero, no matan por ello ni hacen imposible la industria ni el comercio de esos productos y mercaderías, razón porque no se ha dicho ni pueden impugnarse de atentorias a los derechos y garantías que acuerdan los artículos 14 y 16 de la Constitución Nacional” (Considerando 10, pag. 40).

26. SAGÜES, Néstor, “Elementos de Derecho Constitucional”, Buenos Aires, Ed. Astrea, Tomo 2, § 765, pag. 174; VILLEGAS, Héctor B, “El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria”, en la obra colectiva “Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Profesor Juan Carlos Luqui”, ns”, Depalma 1944, pag. 253. Debe advertirse que los derechos de importación fijados por delegación del art. 664 del Código Aduanero, contemplan un tope del 600% (art. 666 de ese ordenamiento), el cual deriva de la anterior legislación (art. 125, apartado 4 de la Ley de Aduana con la modificación introducida por la ley 19.399), inspirado en las condiciones inflacionarias ambientales en el momento de su dictado, las cuales distorsionaban la idea del valor del dinero en el mediano y largo plazo. Ello, de todas maneras, no enerva el significado de lo que afirman los autores antes citados.

derechos de importación fue el caso “Montarcé” de 1974<sup>27</sup>. En el mismo, la Corte Suprema sostuvo que “la jurisprudencia de esta Corte en cuanto tiene declarado que determinados impuestos, en la medida en que exceden el 33% de su base imponible afectan la garantía de la propiedad, por confiscatorios, no es aplicable cuando, como sucede en la especie, se trata de tributos que gravan la importación de mercaderías, bien se advierta que si no es constitucionalmente dudoso que el Estado, por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar, se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros (arts. 67, incisos 12, 16 y 28 de la Constitución Nacional), con igual razón debe considerársele habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario, instituyendo con finalidades acaso disuasivas, gravámenes representativos de una o más veces el valor de la mercadería objeto de importación”, y que “ello es así habida cuenta que este último poder –el fiscal–, según lo tiene reconocido esta Corte (Fallos 243:98) 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 ley fundamental como uno de los objetos del poder impositivo, agregando aquel pronunciamiento que ello es así, además, porque en este aspecto las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primaria, y ciertamente extrafiscal, de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas”. Por último añadió que “no obsta a lo expuesto el uso particular asignado por el contribuyente a los bienes importados, toda vez que el carácter impersonal y la generalidad de la ley tributaria empuja a apartarse de sus disposiciones cuando no promedie –caso de

*autos- norma liberatoria alguna que dispense al accionante del pago de los gravámenes objeto de repetición”.*

39) Como hemos visto estas reflexiones rondan alrededor de los derechos de importación, por ser el caso más usual. Dicho tributo permite el traslado de los mismos al consumidor interno en la medida en que todas las mercaderías ingresadas del exterior deben hallarse “uniformemente” gravadas con un tributo similar y, consecuentemente, todas ellas pasan por un mismo incremento a los fines del consumo interno<sup>28</sup>.

## VII.- LAS PARTICULARIDADES DE LOS “DERECHOS DE EXPORTACIÓN” Y SUS DIFERENCIAS CON LOS ASPECTOS TENIDOS EN CUENTA POR LA JURISPRUDENCIA REFERIDA A LA “CONFISCATORIEDAD” EN MATERIA DE “DERECHOS DE IMPORTACIÓN”.

40) La traslación del impuesto depende de una serie de factores de orden económico, como la rigidez o elasticidad de la demanda del producto, de la existencia de un mercado con varios oferentes o de si se actúa en una posición monopólica o dominante, si el oferente trabaja a costos crecientes, constantes o decrecientes, etcétera, lo que impide utilizar fórmulas dogmáticas para establecer la aplicabilidad o no del principio de confiscatoriedad<sup>29</sup>.

41) Esto es especialmente aplicable al caso de las exportaciones, pues en el mercado internacional sólo quienes tienen producciones monopólicas u oligopólicas y que, por lo tanto, no padecen la competencia en el mercado internacional de un producto o la padecen en forma relativa, pueden trasladar el costo de los derechos de exportación al precio de la mercadería vendida, sin riesgo de que el adquirente opte por comprar a otro competidor. No obstante, esta no es la regla sino

27. CSJN, 17/09/1974 “Montarcé Marcelo A. c/ Gobierno Nacional”; Fallos 289:443; L.L. 156, pag. 529.

28. Así lo insinúa la Corte en el caso “Hileret” (Notas 22 y 25). Ver nuestro trabajo mencionado en la precedente nota 21.

29. GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “Temas de Derecho Tributario”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1982, paginas 117/118.

la excepción. La regla, por el contrario, es que en un mercado con oferta tan generalizada como es el mundial, los exportadores no son “fijadores” de precios, sino “tomadores” de éstos, lo que es más evidente en el caso de los “commodities”<sup>30</sup>.

42) En el caso en que el exportador fuere una persona distinta de la que produce el bien, la aplicación de este gravamen generará usualmente que aquél realice una traslación “hacia atrás”<sup>31</sup>. En la cadena de distribución, el exportador pagará al productor un menor precio a fin de restablecer en alguna medida su margen de ganancia, disminuido como consecuencia del derecho de exportación. Esto es lo que sucede con las exportaciones del sector agrícola de nuestro país y que influyera en el cambio legislativo operado a través de la reciente ley 26.351 de enero de 2008<sup>32</sup>. Pero cuando el exportador es el propio productor, suele ser él quien absorbe la totalidad de la incidencia económica de los derechos de exportación.

43) Si, entonces, la incorporación de los derechos de exportación al precio de venta al exterior se hace imposible por haber precios internacionales a los cuales el vendedor se debe adaptar (como es el caso de los productos agrícolas), éste

deberá resignar parte de su beneficio. Si el margen de ganancia fuera porcentualmente escaso en relación con el precio de venta, el incremento de los derechos de exportación podría devenir en la absorción sustancial del beneficio o, incluso en algunos casos, en la imposición sobre los propios ahorros del exportador. A primera vista y a la luz de la doctrina judicial de nuestro país pareciera que el tributo podría ser tachado de inconstitucional por confiscatorio.

44) Además de allegar fondos al Tesoro Público, los tributos suelen ser utilizados como instrumento de regulación de la economía<sup>33</sup>, lo que es característico de los derechos de aduana. Ya hemos visto que en materia de importación la Corte Suprema consideró que hallándose el Gobierno facultado para prohibir la importación con igual razón debe considerárselo habilitado para llegar a un resultado similar mediante el arancel (ver el precedente párrafo 38).

45) En relación con las importaciones y exportaciones, cuando el art. 632 del Código Aduanero<sup>34</sup>, faculta al Poder Ejecutivo a aplicar prohibiciones de carácter económico para cumplir algunas de las finalidades expresadas en el art. 609, lo condiciona a que “*tales finalidades*

30. El pensamiento de la Corte Suprema en el caso “*Hileret*” (notas 22 y 25) destaca que el acento debe ponerse en el precio al cual llega el producto al mercado de destino que en las importaciones, pasa por el filtro del costo uniforme del arancel para todos los productos extranjeros similares competitivos, y que sólo implica un diferencial en relación con la mercadería de producción local, que es el objetivo de los derechos de importación, cuya finalidad es equilibrar los costos nacionales con los extranjeros. Como ya hemos dicho en el trabajo mencionado en la precedente nota 21, los derechos de exportación tienen consecuencias distintas, pues el mercado de destino es el del mundo entero, en el cual los oferentes están atomizados (especialmente en materia de “commodities”) y el precio que regula al resto es el más bajo, desplazando a los que están artificialmente incrementados por los derechos de exportación de sus países de origen..

31. La traslación “hacia atrás” o “retrotraslación” consiste en modificar no ya la oferta, sino la demanda de factores de producción tratando de reducir el precio de su adquisición. Es el típico caso de quien trata de obtener una rebaja en los precios de la materia prima (NAVARRO, Patricio Aristóbulo, “*Efectos económicos de los impuestos*”, Capítulo V de la obra colectiva “Manual de Finanzas Públicas”, de MORDEGLIA, Roberto M., ALBACETE, Carlos E., FERNÁNDEZ DE LA PUENTE, Elena D., DAMARCO, Jorge H., GALLI, Guillermo P., NAVARRO, Patricio A. y TORRES, Agustín, Buenos Aires, AZ Editora, 1977, pag. 302.

32. A través de la ley 26.351, se exigió que para que los exportadores puedan garantizarse su ecuación económica al momento de cerrar sus ventas al exterior de los productos agrícolas que aún no hubieran cosechado, congelando los gravámenes y estímulos aduaneros vigentes al momento de concertar dicha venta (con obligación de cumplirla) como lo estableciera la ley 21.453, éstos deberán ahora acreditar que, antes del incremento de la alícuota hayan adquirido o poseyeron en sus existencias, el producto en cuestión. Esta idea se inspiraría en que, debido al fenómeno de “retrotraslación” que hemos indicado con anterioridad, el precio al productor se reducirá, por lo que el exportador se beneficiaría con la diferencia de un tributo congelado, sin la incidencia que en el mismo hubiera podido ejercer el nivel tributario posterior. Sobre la ley 21.453 y su función, remitimos a nuestro trabajo antes citado (pag. 71 y siguientes).

33. CSJN, “*Guardian Assurance Co, Ltda.*”, del 12/12/1927, Fallos 150:89; “*Andrés Gallino*”, del 27/04/1931, Fallos 160:247; “*Petrus S.A. de Minas*”, del 28/04/1948, Fallos 210: 855 (especialmente pag. 885); “*Cerro Castillo c/ Peia de Chubut*”, del 26/11/1987, Fallos 310:2443.

34. El artículo 632 del Código Aduanero establece: “*El Poder Ejecutivo podrá establecer prohibiciones de carácter económico a la importación o a la exportación de determinada mercadería, en forma transitoria, con el objeto de cumplir alguna de las finalidades previstas en el artículo 609, cuando tales finalidades no pudieren cumplirse adecuadamente mediante el ejercicio de las facultades otorgadas para establecer o aumentar los tributos que gravaren las respectivas destinaciones*”.

*no pudieran cumplirse adecuadamente mediante el ejercicio de las facultades otorgadas para establecer o aumentar los tributos que gravaren las respectivas destinaciones*”, lo que pone de manifiesto que el tributo suele cumplir una finalidad restrictiva de las mismas. Ante este argumento la posibilidad de la pérdida sustancial (mencionada en el precedente párrafo 43), debería resolverse mediante la abstención de las exportaciones; solución que, según las características de la empresa y del mercado que abastece, así como de las circunstancias comerciales vigentes, pueden ser tolerables o ruinosas<sup>35</sup>.

46) Nuestra Corte Suprema ha expresado que al Poder Judicial no le compete pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si éstas son benéficas o perjudiciales para el país<sup>36</sup>, ni tampoco lo atinente a si un gravamen ha sido o no aplicado en forma que contradice los principios de la ciencia económica, pues a los jueces no les está permitido pronunciarse sobre la sabiduría, conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso nacional o las legislaturas provinciales<sup>37</sup>, por lo que mientras éste no sea confiscatorio, difícilmente el contribuyente podrá cuestionarlo aunque se sustente en bases erróneas<sup>38</sup>.

47) No obstante, la Corte Suprema también ha sostenido que un tributo que absorbiera el valor de la mercadería gravada, implica la prohibición de producirlo, en la medida en que aque-

llos a quienes se les impone el gravamen sean personas en su sano juicio, pues nadie va a querer producir para perder más que el valor del artículo que produce<sup>39</sup>. Esto cobra gran relevancia para el caso en que la empresa estuviera orientada a su producción para la exportación, pues la restricción de sus exportaciones por la vía de derechos de exportación que absorbieran una parte sustancial de sus ganancias puede dar lugar a la ruina de su titular, lo que podría darle derecho a las siguientes vías de acción:

a) si los tributos hubieran sido establecidos en una abierta discordancia con los principios y políticas fijadas por el congreso, excediendo la facultad delegada, cabría la impugnación de los mismos por incompetencia del órgano que lo dictó y consecuente inconstitucionalidad;

b) si los tributos fueran aplicados pretextando situaciones inexistentes (como, por ejemplo, falta de abastecimiento interno, que en realidad se encontrara satisfecho) o bien se adujeran para su imposición, fines que no tuvieran relación con el sacrificio exigido al exportador, la imposición de ellos daría lugar al planteo de irrazonabilidad de la medida y su nulidad por arbitrariedad<sup>40</sup>;

c) si no hubiera irrazonabilidad por ser la medida adoptada adecuada a los fines establecidos en la ley, cabría reclamar al Estado una indemnización pese a que el acto pudiera ser calificado de lícito. En este sentido la Corte Suprema ha sostenido la obligación de indemnizar los perjuicios generados al administrado por acto del Estado, sea éste lícito o ilícito<sup>41</sup>.

35. La norma del art. 632 permite que el exportador que ha invertido años y esfuerzos en obtener y afianzar un mercado externo para sus productos no pierda el mismo en virtud de la interrupción del flujo exportador, pudiendo optar por conservarlo aún a pérdida con la esperanza de restablecer sus ingresos cuando las medidas del gobierno fueran levantadas, pues todos sabemos que la conquista de mercados y de canales de distribución en el exterior es una tarea muy laboriosa que exige paciencia y la estabilidad de los flujos de comercio.

36. CSJN, en autos “*Guardian Assurance Co. Ltd.*”, citado en la nota 33.

37. CSJN, en autos “*S.A. Cia Swift de La Plata c/ Municipalidad de San Miguel del Tucumán*” del 17/02/1961, Fallos 249:99, considerando séptimo.

38. NAVARRO, Patricio, “*El principio de no confiscatoriedad en la Constitución y el impuesto a las ganancias*”, revista Derecho Fiscal, Tomo 39, especialmente pag..215.

39. CSJN, “*Hileret & Rodriguez c/ Provincia de Tucumán*”, Fallos 98:24, considerando 11, tercer párrafo.

40. LINARES, Juan Francisco, “*Razonabilidad de las leyes*”, Buenos Aires, Astrea, 1989, pag. 192/193 y concordantes.

41. CSJN, en autos “*Asociación Escuela Popular Germana Argentina Belgrano c/ Nación Argentina*” del 9/11/1959, Fallos 245:146, asimismo, Fallos 274:432.

### VIII- EL PLANO INCLINADO, LA FALTA DE PRUDENCIA Y LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN MÓVILES.

48) La crisis de fines del año 2001 que desembocó en la renuncia del Presidente de la Nación, la asunción de un nuevo gobierno y el abandono de la política de convertibilidad, generando una brusca devaluación del peso en relación con el dólar estadounidense, motivó que tres meses después, en marzo del año 2002 el gobierno estableciera derechos de exportación a una importante lista de productos. En ese momento la medida se intentó justificar sobre la base de la situación de emergencia por la que pasaba el país, la necesidad de allegar fondos al tesoro público y la captación de recursos procedentes del exterior que con motivo de la devaluación del peso dio lugar a un exceso de circulante que podía producir una fuerte inflación en el país.

49) Habiendo transcurrido seis años desde ese momento el gobierno constitucional elegido a fines de ese año, siguió utilizando como herramienta fiscal y de lucha antiinflacionaria estos derechos de exportación que, juntamente con el "impuesto al débito bancario" (Ley 25.413) permitieron un superávit fiscal que hacía tiempo no se veía en el país y que se mantuvo durante varios años hasta el presente. Este incremento de los ingresos públicos se basó, como hemos dicho, en estos dos tributos que suelen ser objeto de críticas por parte de especialistas en razón de calificárseles de "regresivos", pues no alienta la creación de riqueza, sino que más bien la desalientan así como atentan contra el uso del sistema bancario.

50) En los últimos tres años a las motivaciones antes mencionadas, se unió un fuerte intervencionismo del estado en la economía que apuntó a un abaratamiento del abastecimiento del mercado interno y una política de transferencia de recursos entre diversos sectores de la economía.

51) El gobierno aplicó derechos de exportación como un modo de restringir la salida de las mercaderías cuyo precio internacional se había visto incrementado, generando una importante brecha con el nivel de precios en el mercado interno. Ello tuvo una clara expresión en la política asumida desde la Secretaría de Comercio Interior en relación con los insumos de productos alimenticios de consumo masivo tales como el trigo y la leche. En estos sectores se establecieron, además de incrementos en los derechos de exportación, subsidios a los productores, molinos harineros y otros intermediarios, con fondos obtenidos de los derechos de exportación.

52) En materia láctea la escalada ascendente en materia de derechos de exportación se manifestó a través de regímenes especiales y la posterior aplicación de derechos "móviles" de exportación, conforme con los cuales, la alícuota de los derechos de exportación se incrementa en la medida en que mayor sea la brecha entre el precio internacional y el precio doméstico<sup>42</sup>. Esto último fue seguido en el sector de hidrocarburos y sus derivados, a los cuales se les aplicó un sistema similar<sup>43</sup>, y finalmente desembocó en el sector agrícola<sup>44</sup>, que fue la gota que rebasó el vaso dando lugar a una de las más grandes protestas del sector agropecuario que se registra en nuestra historia.

53) La fórmula incluida de la Resolución 125/08 (MEyP) para los productos agrícolas, se representa así:

$$d = \frac{VB - AM (FOB - VC)}{FOB} \times 100$$

Donde:

$d$  = Alícuota del derecho de exportación.

$VB$  = Valor Básico.

$AM$  = Alícuota Marginal.

$VC$  = Valor de Corte.

$FOB$  = Precio FOB oficial informado por la Dirección de Mercados Agroalimentarios de la Secretaría de Agricultura.

42. Así, se dictó la Resolución (MEyP) N° 61/2007 que creó un Programa de Estabilización de Precios de Productos del Sector Lácteo Destinados al Mercado Interno, luego complementada por la Resolución (MEyP) N° 240/2007.

43. Ver Resolución (MEyP) N° 394/07.

44. Ver Resolución (MEyP) N° 125/08.

54) Los valores integrantes de la fórmula, correspondientes a cada uno de los conceptos allí indicados surgen de tablas indicadas en la propia resolución, variando según el rango de precios FOB oficiales de cada producto (trigo, maíz, soja o girasol y sus derivados). Esos valores pueden ser artificialmente digitados por el Gobierno, lo que aleja la idea de previsibilidad y estabilidad que es uno de los objetivos que busca el principio de la reserva de ley en esta materia.

55) Pese a la fórmula antes mencionada, los derechos de exportación siguen siendo “ad valorem” pues de ella surge una alícuota que se aplica sobre una base imponible consistente en un “precio oficial FOB” (arts. 734 y 751 del Código Aduanero). Lo novedoso es que la alícuota del derecho de exportación aplicable no se fija en forma directa, sino que es modificable (“móvil”) de acuerdo a las variaciones que operen en los elementos de la fórmula, entre los cuales se supone que están representados, el precio internacional vigente en los mercados consumidores (que debería estar representado por el precio oficial FOB que según el art. 751 apartado 2 del Código Aduanero debe respetar el “valor real”) así como también un valor anterior al del posible incremento del precio internacional que es determinado (como todos los demás) por el Estado Nacional, al cual se denomina “valor de corte”. Al incrementarse el precio internacional (y por ende el precio FOB oficial) y superar cada uno de esos “valores de corte” preestablecidos en la resolución, se incrementa la alícuota, de manera de ir captando progresivamente la mayor ganancia que los precios internacionales le brindan al exportador. En síntesis, el espíritu de esta norma parecería consistir en gravar con mayor alícuota los tramos de incremento del precio internacional que den mayor ganancia al exportador en su venta internacional.

56) Si bien no pareciera que la movilidad de los elementos de la fórmula y, por lo tanto, de la

alícuota aplicable atente contra el principio de legalidad mucho más de lo que sucedería si la fórmula se mantuviera “in pectore” del funcionario de turno que fijara su resultado por resoluciones periódicas, ello parece exceder el concepto de lo que la Corte Suprema denominó los “pormenores” y “detalles” de una política legislativa en materia de derechos de exportación que, en realidad, el Congreso nunca delineó.

## IX.- CONCLUSIONES.

De lo expuesto, surgen las siguientes conclusiones:

1º) Sin perjuicio de los notorios efectos nocivos que producen los derechos de exportación<sup>45</sup>, ante la necesidad de agilizar su manejo - situación no contemplada en las disposiciones constitucionales - , la Corte extendió el concepto de “reglamentación”, que así comenzó a transitar por el plano inclinado de la confusión entre el ejercicio de la actividad legislativa y la reglamentaria, admitiendo la delegación de las facultades legislativas en el Poder Ejecutivo a través de las llamadas “delegaciones impropias” a las que ubicó dentro del esquema constitucional por considerarlas facultades reglamentarias del ahora art. 99 inciso 2º de la Constitución Nacional.

2º) Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación convalidó la subdelegación por el Poder Ejecutivo de las facultades delegadas por el Congreso si la misma estuviera contemplada en la ley, debe tenerse presente que el Decreto de Necesidad y Urgencia N° 2284/91 (“decreto de desregulación”), derogó la ley delegante (ley 22.792), lo que habría dejado sin sustento legal a la correspondiente subdelegación de las facultades del art. 755 del Código Aduanero en el Ministerio de Economía, por lo que sus resoluciones estableciendo o modificando derechos de exportación serían inválidas por falta de competencia.

---

45. Ver nuestro trabajo mencionado en la nota 21, Capítulo II, párrafo 4, pag. 49.

3º) A la luz de la legislación nacida al amparo de la Cláusula Transitoria Octava de la Reforma constitucional de 1994 y poniéndose en la posición de que el art. 755 implicó una verdadera delegación legislativa y no el ejercicio de las facultades reglamentarias del art. 99 inciso 2 de la Constitución Nacional, la legislación delegada por ejercicio de la legislación delegante antes vigente fue ratificada con rango de ley, por lo que los derechos de exportación dictados antes de 1994 por vía de delegación, quedaron firmes, pero la legislación delegante que no hubiera sido dictada respecto de materias de administración o de emergencia pública, entre las que se encuentra la contemplada en el Código Aduanero, habrían caducado en su totalidad, por lo que el ejercicio que está haciendo el propio Poder Ejecutivo en esta materia sería inconstitucional.

4º) La ultraactividad que el Congreso ha pretendido otorgar a la legislación delegante anterior a 1994 a través de los artículos 3º de las leyes 25.918 y 26.135 sería inconstitucional, pues a partir de la vigencia del artículo 76 de nuestra Constitución, las normas “delegantes” deben considerarse agotadas, salvo los casos referidos a materias de “administración” o “emergencia pública” que no son ajenas a los derechos de exportación.

5º) Aun cuando se aceptara la competencia del Ministerio de Economía para ejercer las facultades establecidas por el art. 755 del Código Aduanero, la excesiva amplitud con la cual está redactada la norma, no permitiría sostener que en ella el Congreso haya determinado política o finalidad alguna a la cual el Poder Ejecutivo deba someterse, ni tampoco el máximo o el mínimo dentro de los cuales se debe manejar, lo que implicaría que se está delegando la totalidad de la facultad legislativa en la materia, violando el principio de la división de poderes.

6º) Si bien una prudente y razonable aplicación de esa delegación puede ser tolerada en la medida en que la misma no signifique un empobrecimiento de un sector de la sociedad en beneficio de otro u otros, ello comienza a dejar de ser tolerable y se convierte en ilegítimo en la medida en que el sacrificio impuesto se traduce en una absorción, por parte del Estado, de una parte sustancial de la ganancia que es fruto del esfuerzo

productivo y de la iniciativa empresarial, en los cuales el resto de la población así como el propio Estado no han participado, pues la delegación legislativa nunca puede interpretarse que se ha realizado para fines contrarios a la justicia distributiva que nuestra Constitución Nacional consagra tanto en su articulado como en su preámbulo.

7º) La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que determinó la no confiscatoriedad de los derechos de importación en la medida en que son trasladables al consumidor, no es de aplicación a los derechos de exportación, pues salvo que el exportador tuviera una posición mundialmente monopólica, la traslación de los derechos de exportación es “hacia atrás”, convirtiéndose así, para el productor, en un impuesto directo no trasladable.

8º) Si bien las características regulatorias del comercio internacional, que necesariamente posee la legislación aduanera en defensa de valores e intereses colectivos que exceden en jerarquía a los del mercado, admiten la prohibición de las importaciones así como de las exportaciones, las medidas de gobierno que generan un sacrificio excesivo o irrazonable de un sector del pueblo en beneficio de otro dan lugar a reparación a fin de restablecer el criterio de la igualdad frente a las cargas públicas.

9º) En el caso en que la empresa estuviera orientada a su producción para la exportación, la restricción de sus exportaciones por la vía de derechos de exportación que absorbieran una parte sustancial de sus ganancias puede dar lugar a la impugnación por irrazonabilidad si las medidas se sustentaran en situaciones inexistentes, se adujeran fines que no tuvieran proporción con el sacrificio exigido al exportador o se incurriera en desviación de poder aduciendo finalidades que encubren fines ajenos a los del bien común.

10º) El establecimiento de alícuotas de derechos de exportación “móviles” a tenor de variables que dependen de la discrecionalidad de los funcionarios del Gobierno, contradice la idea de previsibilidad y estabilidad que ha sido una política mantenida a través del tiempo y por diferentes gobiernos (constitucionales y “de facto”, de signo populista o no) que la convirtieron en una “política de Estado” para nuestro país que, depende en gran medida de ese tipo de produc-

ción, sin perjuicio de atentar contra una de las razones del principio de reserva legal.

11º) El espíritu de las últimas medidas adoptadas por el Ministerio de Economía en relación con los derechos de exportación en materia agrícola, al gravar con mayor alícuota los tramos de incremento del precio internacional que den mayor ganancia al exportador en su venta internacional, dándole características de progresividad, no permiten que el productor aproveche el incremento de los precios internacionales de la materia que él mismo produce, absorbiendo el Estado la ventaja del incremento de los precios internacionales en una proporción que no es acorde con los méritos de riesgo que han corrido uno y otro protagonista. Ello vulnera los prin-

cipios de la justicia distributiva que nuestra Constitución exige respetar en materia de cargas públicas.

12) Tal como hemos tenido oportunidad de decirlo antes<sup>46</sup>, es posible que si la controversia que nos ocupa llegara a nuestros tribunales éstos, tal como ha sucedido en numerosos casos anteriores, pudieran ser tentados de tolerar el hecho consumado en razón de la magnitud de los importes en juego, lo que nos vuelve a plantear el dilema de seguir perdonando los deslices del Ejecutivo y, consecuentemente, alentar que se prosiga con este tipo de prácticas en el futuro o, por el contrario, comenzar a establecer en nuestro país la cultura del ejercicio responsable del poder.

---

46. BARREIRA, Enrique C., *"La ilegitimidad de los derechos de exportación en el tráfico intrazona del Mercosur"*, Revista de Estudios Aduaneros, N° 17, año 2006, pag. 107, cuyas bases argumentales ya se encuentran en el trabajo que bajo el mismo título se publicó en la revista *Jurisprudencia Argentina*, fascículo 1, Buenos Aires. 4/04/2007, Capítulo XII, párrafos 74 y 75 y, también en el diario *La Nación*, Sección 5, página 2, Suplemento de Comercio Exterior del martes 26 de diciembre de 2006.