

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN  
ABOGACÍA  
UNIVERSIDAD SIGLO 21



---

---

**“La retenciones  
agropecuarias y la obtención  
de recursos fiscales.  
Problemas de legalidad”**

---

---

**IRIGO, Lucía**

2008



***Dedicatorias y agradecimientos:***

*“A mi papá, por introducirme con  
pasión en el estudio del Derecho  
y a mi mamá, por su cariño inmenso ”*

## **ÍNDICE GENERAL**

<b><u>Introducción:</u></b> .....	<b>6</b>
<b><u>Capítulo primero:</u></b> Aproximaciones generales .....	<b>9</b>
1.- Actividad financiera del Estado .....	9
2.- Los tributos como fuente de financiación del Estado .....	10
3.- Derechos aduaneros .....	14
4.- Derechos de exportación .....	18
5.- Los derechos de exportación en la historia económica argentina .....	26
6.- La competitividad de la empresa agropecuaria .....	31
<b><u>Capítulo segundo:</u></b> Retenciones y vulneración a principios constitucionales y Tratados Internacionales .....	<b>35</b>
1.- Derecho constitucional tributario .....	35
2.- Principio de legalidad fiscal .....	37
3.- Principio de no confiscatoriedad .....	47
3.1. Derecho de propiedad .....	48
3.2. La no confiscatoriedad .....	50
4.- Principio de seguridad jurídica .....	54
5.- Principio de Igualdad y Capacidad Contributiva .....	58
6.- Los Tratados Internacionales y las retenciones .....	61



---

<b><u>Capítulo tercero:</u></b> Retenciones y Federalismo .....	69
1.- El federalismo .....	69
2.- El sistema fiscal federal. Competencias tributarias en el Estado Federal .....	69
3.- La coparticipación .....	72
3.1. La coparticipación y las retenciones .....	76
<b><u>Capítulo cuarto:</u></b> Consideraciones finales .....	78
<b><u>Capítulo quinto:</u></b> Conclusiones .....	81
<b><u>Bibliografía:</u></b> .....	84
<b><u>Anexo</u></b> .....	88
Resolución Ministerio de Economía de la Nación (Mecon) 35/2002 .....	89
Resolución Mecon 368/2007 .....	92
Resolución Mecon 369/2007 .....	94
Resolución Mecon 125/2008 .....	97
Resolución Mecon 141/2008 .....	104
Decreto 2752/1991 .....	107



*“Para el estudio racional del Derecho el hombre de letras es el hombre capaz del presente; pero el hombre del futuro es quien domina las estadísticas y la economía”*

Oliver Wendell Holmes Jr.



## **INTRODUCCIÓN**

Esta tesis de grado investiga el tratamiento jurídico de las retenciones a las exportaciones agropecuarias, en el marco del régimen tributario argentino.

Este trabajo requiere un estudio de aspectos que van más allá de lo estrictamente jurídico, y que involucran una investigación teórica interdisciplinaria para obtener una explicación más profunda de las normas jurídicas. Así, conceptos de economía, historia económica son necesarios en el análisis del derecho.

Como es sabido el auge del sector agropecuario generado por el aumento de los precios internacionales de los commodities sumado a la salida de la convertibilidad y el proceso de devaluación, hizo que las ganancias del sector se incrementaran notablemente. Esta situación favorable es aprovechada por el Estado para aumentar su recaudación, a través de mecanismos impositivos de cuestionada legalidad. Esto es, las retenciones a las exportaciones.

La relación entre el comercio exterior y el crecimiento económico es clara. El contexto internacional actual coloca al sector agropecuario en una situación favorable, que lo hace blanco de la utilización por parte del Estado de mecanismos de recaudación. Cuando un país plantea su sistema impositivo está realizando un diseño donde se define algo más que quién tributa y cuánto ya que diseña las reglas de juego para la distribución de la riqueza, para fortalecer o no la competitividad de la producción y la inserción del país en el mundo; también está definiendo incentivos que determinarán, o no, los ejes estratégicos de producción de un modelo económico. El orden tributario es una característica de todo Estado de Derecho, e incide de manera relevante en la



relación del Estado con los ciudadanos, así como también en las relaciones del Estado con el exterior. Adam Smith enumeró cuatro conocidas reglas, que aún pueden considerarse parámetros a reunir por todos los ordenamientos tributarios. Ellas son:

“The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible in proportion to their respective abilities.

The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary.

Every tax ought to be levied at the time or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it.

Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible, over and above what it brings into the public treasury of the state”.<sup>1</sup>

Es entonces momento de preguntarnos si las retenciones a las exportaciones agropecuarias, que en la actualidad constituyen una de las

---

<sup>1</sup> Adam Smith, "Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones". Fondo de Cultura Económica, Primera edición en español, Quinta reimpresión, México 1987.

1. Los sujetos de cada Estado deberían contribuir a apoyar al Gobierno, de la manera más adecuada posible en proporción a sus respectivas capacidades.
2. El impuesto que debe pagar cada individuo debe ser cierto y no arbitrario.
3. Todos los impuestos deben ser gravados en el momento o en la forma que parezca más conveniente para que el contribuyente los pague.
4. Todos los impuestos deberían estar ideados para sacar y para apartar del bolsillo de la gente lo menos posible, por encima de lo que generan para el tesoro público estatal.



mayores fuentes de recaudación del estado argentino, respetan las reglas enunciadas previamente, si además respetan los principios básicos de todo tributo, si nuestro sistema jurídico es compatible con este tipo de impuestos, si el sistema federal es vulnerado, si el conjunto de normas y pactos internacionales resultan compatibles, y fundamentalmente, qué alternativas existen, es decir qué otro camino hay para asegurar obtención de recursos fiscales con una progresiva reducción de este tributo.



---

## **CAPÍTULO PRIMERO: Aproximaciones generales**

### 1. Actividad financiera del Estado

Las finanzas públicas tienen por objeto estudiar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos. Tanto cuando el Estado efectúa gastos públicos como cuando por distintos procedimientos obtiene ingresos provenientes de sus recursos, desarrolla la actividad denominada Financiera.

Los gobiernos dirigen su actividad hacia la consecución de metas sociales y económicas concretas, y para el desarrollo de las actividades que permitan alcanzarlas, deben contar con recursos monetarios. De manera general, puede decirse que los recursos públicos son aquellos beneficios que recibe el Estado en pos del cumplimiento de sus fines. Estos ingresos pueden originarse de diferentes maneras, una de ellas es el endeudamiento. Nuestro país ha recurrido tradicionalmente a lo largo de la historia a esta fuente de financiación y sus consecuencias negativas para la economía no es materia de investigación del presente trabajo. Otra alternativa es financiar al Estado mediante la expansión de base monetaria, usada también con frecuencia y cuyo principal riesgo es la derivación en un proceso inflacionario. Por último, la venta de bienes y servicios es otra fuente de financiamiento. Aunque es innegable que la mayor parte de los ingresos del Estado se obtienen recurriendo al patrimonio de los particulares, en forma coactiva y mediante los tributos.

Si bien tradicionalmente la actividad financiera del Estado tiene una finalidad fiscal, de carácter instrumental, orientada a obtener ingresos para que



puedan solventarse las finalidades esenciales del Estado, las concepciones financieras modernas consideran que el recurso no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos principales de administración, sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su intervención en la vida general de la Nación. O sea que, además de su finalidad principal de cubrir sus gastos, los recursos sirven como instrumentos para que el Estado desarrolle su política intervencionista en la economía de un país. Esto es, la finalidad extrafiscal de la actividad financiera del Estado. Las medidas pueden ser de diferente tipo, consistiendo en decisiones que tengan por objetivo alentar determinadas actividades económicas, culturales, a través del establecimiento de exenciones, diferimientos, y en general, beneficios fiscales; o por el contrario, pueden implicar el incremento de alícuotas, recargos, a fin de desalentar otras actividades. Otra posibilidad es que se intente debilitar ciertas posiciones patrimoniales y redeviarias de determinados sujetos, como forma de modificar la estructura en la distribución de la riqueza.

## 2. Los tributos como fuente de financiación del Estado

Desde el punto de vista de las finanzas públicas, los tributos son prestaciones obligatorias, exigidas por el Estado, en virtud de su imperio, para atender a sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales. Esto significa, que son detraimientos de parte de la riqueza individual o particular que se operan a favor del Estado merced a su poder de imposición. Es decir, son una transferencia coactiva de recursos del sector privado al sector público.



---

Según Sáinz de Bujanda, un tributo es *“toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados”*<sup>2</sup>

Desde que vivimos en un Estado de derecho, los recursos tributarios deben tener una finalidad esencial: el bienestar general, y además, sujetarse a las reglas de derecho; lo establecido por la Constitución y las leyes dictadas en su consecuencia. Actualmente, sea que los tributos tengan una misión exclusivamente fiscal o que se les asigne además una finalidad extrafiscal, deben necesariamente tener como último objetivo el beneficio general de la comunidad. Así lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación (fallos, 196:218)

En las sociedades modernas, organizadas como Estados de Derecho, el uso del poder estatal coactivo debe hacerse de acuerdo a criterios normativos que tienen aceptación general. Podemos entonces enumerar una serie de principios que aplican tales criterios normativos a la materia tributaria. Agrupados de acuerdo a las categorías que los fundamentan.

### **EQUIDAD**

Existen muchas definiciones de Equidad. Una de las cuestiones principales es cómo debe entenderse la Equidad Tributaria. Es posible diferenciar una Equidad Horizontal, que se ocupa de cómo se debe tratar a los individuos que son iguales con respecto a situaciones esencialmente

---

<sup>2</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando “Sistema de derecho financiero” Madrid, Universidad Complutense, 1977



---

económicas. Es decir, la equidad horizontal requiere igual tratamiento para los iguales. Este principio tiene su fundamento en normas fundamentales de la organización social, que disponen la igualdad de las personas ante la ley y la eliminación de los privilegios. “La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas” (art. 16 Constitución Nacional)

Por otro lado, también es posible esbozar un concepto de Equidad Vertical, que gira en torno a la idea de que los montos tributarios deben adecuarse a las distintas situaciones económicas en que se encuentran la personas.

### **RACIONALIDAD ECONÓMICA**

Aquí encontramos un grupo de principios que se ocupan de las consecuencias económicas de los tributos, procurando evitar que se afecte el buen funcionamiento de la economía, y que se refieren a los objetivos de lograr la asignación eficiente de los recursos, la estabilidad y el crecimiento económico.

Los principios tributarios en materia de crecimiento económico deben ocuparse principalmente de que la detracción de recursos del sector privado deteriore lo menos posible su capacidad de crecimiento. Él está determinado por la cantidad de factores de producción y por su productividad, vinculada con el nivel de tecnología y por la disposición a asumir riesgos. En consecuencia, estos son los factores que la política tributaria no debe perjudicar.

### **APLICABILIDAD Y SENCILLEZ**

Los tributos son una forma coactiva de recaudar dinero de personas que, normalmente buscan reducir el monto de su tributación.



Un sistema tributario sencillo se basa, principalmente, en pocos impuestos, de bases amplias, habitualmente ingreso y consumo, que se definen de manera muy general, sin reglas complicadas de valoración y sin demasiados tratamientos particulares. De esta forma, se reducen los costos operativos tanto para la Administración como para el contribuyente y se disminuyen las posibilidades de fraude fiscal que, en cambio son alentadas por los sistemas complejos que no son bien comprendidos, suelen considerarse arbitrarios, abren variadas posibilidades de interpretación y son difíciles de controlar.

### **TRANSPARENCIA**

La transparencia tributaria presenta dos aspectos; la certeza en la determinación del monto de la obligación tributaria del contribuyente (para lo cual habrá que tener en cuenta la observabilidad de la materia imponible y la objetividad de los métodos de valoración) y por otra parte, la transparencia incluye la claridad y comprensibilidad de las normas tributarias que la definen.

*Estos principios de tributación tienen la función de ser guías del diseño del sistema fiscal adecuado. Pero no son solo conceptos lógicos. Son también categorías históricas que están relacionadas con situaciones de tiempo y lugar. La tributación es un fenómeno económico-político y, por lo tanto, de qué manera el proceso de toma de decisiones públicas capte las preferencias de*

---

*los ciudadanos en la materia determinará el compromiso entre principios que reflejarán los resultados finales.*<sup>3</sup>

### 3. Derechos Aduaneros

Se puede afirmar que el gravamen aduanero tiene naturaleza tributaria en el ordenamiento jurídico de cualquier país del mundo.

No existe duda de que es correcto hablar de impuesto aduanero, atendiendo que los derechos de aduana, forman parte de la organización impositiva estatal, pero ello de manera alguna supone hablar de un derecho aduanero autónomo como nacido de presupuestos propios y científicamente diferenciados.<sup>4</sup>

En este sentido, se adapta a las características propias de todo impuesto:

- Su independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Es decir, se está obligado a pagar el impuesto con total prescindencia de una prestación particular a cargo del Estado recaudador.
- Su cobro se debe hacer a quienes se hallan en las condiciones consideradas como generadoras de la obligación de tributar.

---

<sup>3</sup> Bara, Enrique Ricardo "Los principios económicos de la tributación" Tratado de Tributación. Política Económica y tributaria. Tomo II. Volumen I. Editorial Astrea, Buenos Aires, año 2005

<sup>4</sup> Díaz, El derecho Tributario aduanero, "Tributación", ene-mar. 1978



- Dichas condiciones no pueden consistir en hechos o circunstancias que no sean abstractamente idóneos para reflejar capacidad contributiva.

Desde el punto de vista de la clasificación jurídica de los tributos, siguiendo a Villegas<sup>5</sup>, los gravámenes aduaneros son impuestos exclusivamente nacionales, y tienen la característica de ser indirectos, reales y permanentes.

Nacionales, por ser materia expresamente delegada por las provincias (arts. 4, 9 y 75, inc. 1 de Constitución Nacional);

Permanentes, porque su vigencia no tiene límites en el tiempo, rigen hasta tanto se deroguen;

Reales, porque consideran en forma exclusiva la riqueza gravada, con prescindencia de la situación personal del contribuyente;

Indirectos, dado que no existe una exteriorización directa e inmediata de la aptitud económica de los obligados al pago, porque las circunstancias objetivas que se tienen en cuenta para que surja la obligación de contribuir no manifiestan con exactitud la capacidad contributiva. Así, la producción o venta de bienes, el suministro de servicios, el ejercicio de actividades profesionales con fines de lucro, son indicios de capacidad contributiva. Por ejemplo, quien adiciona valores a los bienes o servicios, produciéndolos, fabricándolos, comercializándolos, exportándolos, etc., está ejerciendo una actividad en la cual el lucro se infiere razonablemente, pero con cierta dosis de relatividad.

---

<sup>5</sup> Villegas, Héctor Belisario "Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario", Editorial ASTREA, 9ª edición actualizada y ampliada



Con respecto a la posibilidad de traslación del impuesto; el derecho tributario enseña que, en teoría, todo impuesto indirecto es susceptible de ser traslado hacia el comprador.

Sin embargo cuando nos encontramos con mercados en los cuales los precios internacionales de los productos son de público y notorio conocimiento, resulta muchas veces muy difícil, sino prácticamente imposible, trasladar hacia el comprador la incidencia del impuesto en el precio del bien exportado. Esto es lo que normalmente sucede con los cereales y oleaginosas y otros productos de precios internacionalmente conocidos. Con lo cual bajo estas circunstancias los impuestos que se fijan a estas operaciones deben ser soportados generalmente por los exportadores y/o proveedores de las mercaderías en cuestión. Es decir que la traslación no opera hacia delante, sino hacia atrás, afectando la rentabilidad de la cadena de producción y/o comercialización.

“Esta afectación a la rentabilidad en la comercialización o producción es consecuencia del impuesto y su imposibilidad de traslación hacia el comprador; y que no debe confundirse con una "retención de impuestos", toda vez que las retenciones impositivas también son sufridas por cualquier responsable de tributos interiores (IVA y Ganancias por caso) donde las normas establecen que determinados agentes nominados por ellas, (incluidas las propias dependencias del Estado Nacional, por caso la Dirección General de Aduanas en las importaciones) deben retenerles sumas de dinero a cuenta de hipotéticas obligaciones fiscales que esos mismos hechos comerciales supuestamente van a generar. En operaciones de importación podemos citar por ejemplo las consecuencias que acarrear frente al impuesto al Valor Agregado las Resoluciones AFIP 1907 y 1908.

---

Así también, ante el Organismo recaudador de los derechos de exportación (Dirección General de Aduanas) el pago se efectúa en forma directa. Es decir que no son objeto de ninguna "retención"<sup>6</sup>

El Código Aduanero prevé como tipos de tributos aduaneros a los derechos de importación, exportación, impuesto de equiparación de precios, derechos antidumping, compensatorios, tributos con afectación especial, tasa de estadística, de comprobación, de servicios extraordinarios y de almacenaje.

La imposición aduanera, o la llamada "imposición sobre el comercio exterior" debe ser analizada en el contexto general del cuadro de los recursos públicos. En sus orígenes el impuesto aduanero, en especial el que recaía sobre las importaciones, fue una fuente de financiamiento de los gobiernos, además de funcionar como un instrumento proteccionista a fin de asegurar un mercado para la industria nacional.

Es habitual usar los nombres de "impuestos aduaneros" para caracterizar los gravámenes exigidos con motivo del ingreso o extracción de las mercaderías a través de las fronteras aduaneras, y nuestra Constitución nacional los llama "derechos de importación y exportación" (arts. 4 y 75, inc. 1), así como también el Código Aduanero (ley 22.415).

Así como los derechos de importación son comunes a todas las legislaciones, no así los derechos de exportación, que constituyen una excepción y en general se los considera como un obstáculo a las transacciones comerciales entre países. En nuestro país los impuestos aduaneros que gravan

---

<sup>6</sup> Bibiloni, Mario J. "Acerca de los derechos de exportación, sus fundamentos legales e implicancias", Publicado en: Sup. Esp. Retenciones a las exportaciones , La ley, abril 2008



las importaciones son tradicionales, no ocurriendo lo mismo con los derechos de exportación que no han sido aplicados de manera constante, sino de acuerdo a las circunstancias históricas y económicas que más adelante serán estudiadas.

#### 4. Derechos de Exportación

Se denomina exportación a la extracción de cualquier mercadería de un territorio aduanero.

La línea o frontera aduanera está constituida por los límites terrestres, marítimos, fluviales o lacustres del país, y en relación a la frontera aérea se le asigna a cada Estado la soberanía completa y exclusiva del espacio sobre su territorio nacional, conforme las convenciones de derecho internacional.

Según el art. 10 del Código Aduanero, MERCADERÍAS es todo objeto susceptible de ser exportado o importado. También se considera como si se tratara de mercaderías a las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios, y también a los derechos de autor y de propiedad intelectual.

El derecho de exportación es el gravamen arancelario que se aplica a toda o determinada mercancía al consumarse la exportación. El art. 724 del Código Aduanero lo define como aquél que grava las exportaciones para



---

consumo. La exportación es para consumo cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado (art. 725).

El citado artículo 724 se ocupa entonces de gravar con derechos de exportación aquella mercadería que es extraída del territorio aduanero en forma definitiva y sobre la cual el exportador ha manifestado mediante declaración jurada, la voluntad de que tal mercadería no vuelva a retornar al territorio aduanero, posibilitando de esa manera que sea consumida o utilizada fuera de él.

Por lo tanto el hecho imponible de este tributo se configura con la extracción de la mercadería del territorio aduanero, por tiempo indefinido, lo cual hace presumir su destino de consumo.

El artículo 726 prevé que resulta aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo y a los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 726 y 727. Este último caso se refiere a situaciones irregulares.

En definitiva, dentro de un proceso de exportación de mercaderías encontramos dos instancias importantes;

La primera de ellas, cuando el exportador que se encuentra debidamente habilitado por la Dirección General de Aduanas (dependencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos) solicita ante el Organismo la autorización para poder realizar la exportación de la mercadería de que se

trate. Este pedido de autorización para exportar lo materializa a través de la registración del Permiso de embarque ante la Dirección General de Aduanas, y conforme lo dispuesto en el artículo 726 del Código Aduanero, a ese momento del registro (momento imponible) le es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma que se encuentre vigente. El artículo 728 ratifica este concepto agregando que a ese momento (y al momento de producirse una exportación definitiva de las denominadas "irregulares" serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal.

O sea que a la fecha de registro del permiso de embarque se congela toda la legislación vigente aplicable a la exportación de dicha mercadería; es decir: la alícuota, el tipo de cambio y también las regulaciones estatales que afectan a esa mercadería que se va a exportar (autorizaciones de terceros organismos por ejemplo).

La segunda de ellas es cuando se produce la exportación; es decir cuando la mercadería se considera jurídicamente exportada.

La exportación recién se configura cuando la mercadería es extraída del territorio aduanero argentino, y el acto por el cual el servicio aduanero autoriza la salida de la mercadería al exterior se denomina libramiento.

Existen dos tipos de derechos de exportación: específicos y ad valorem. Los primeros son aquellos en los que se aplica una cierta cantidad sobre una unidad de medida determinada. (art. 752). Los ad valorem, en cambio son aquellos cuyo importe se obtiene mediante la aplicación de un porcentaje sobre el valor imponible de la mercadería, o sobre precios oficiales FOB. (art. 734) (Por ejemplo 10% sobre u\$s.100 de valor FOB). El objeto de la definición del valor imponible es permitir el cálculo de los derechos de exportación sobre la base del precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se



exportare, por vía acuática, aérea o terrestre, como consecuencia de una venta efectuada entre un vendedor y un comprador independientes uno de otro.

El art. 751 establece que los precios oficiales mencionados en el artículo 734 serán los establecidos o a establecerse en la forma que determine el Poder Ejecutivo para casos originados en situaciones derivadas de razones de orden económico y técnico, cuidando de no desvirtuar la noción del valor real de la mercadería, estando facultado el Poder Ejecutivo a delegar esta facultad en los organismos que determine.

Queda expuesto que existen dos criterios al menos para determinar los derechos de exportación ad valorem de una mercadería a exportarse en forma definitiva, dependiendo el tipo de mercadería de que se trate.

Aplicando la alícuota sobre el valor imponible (mercaderías en general)

Aplicando la alícuota sobre el precio FOB oficial (mercaderías de origen agropecuario). Fragmento resolución del Ministerio de Economía de la Nación 125/ 2008:

*“artículo 6: Instrúyese a la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS a que tome los recaudos necesarios para informar diariamente a la Dirección General de Aduanas dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, los precios FOB oficiales necesarios para el cálculo de los derechos de exportación establecidos en la presente resolución.*

*Art. 7º — Para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) consignadas en la siguiente tabla, el derecho de exportación resultará de restar*

---

*a la alícuota aplicable a la mercadería de referencia los puntos porcentuales diferenciales que en cada caso se indican.*

*La alícuota aplicable a la mercadería de referencia se calculará de acuerdo a lo establecido en los Artículos 1º a 5º de la presente resolución, utilizando el precio FOB oficial de la mercadería de referencia informado por la Dirección de Mercados Agroalimentarios de la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS.”*

El Código aduanero le concede al Poder Ejecutivo amplias facultades para gravar, desgravar o modificar el derecho de exportación establecido. Así lo dispone en los siguientes artículos:

**Artículo 755:**

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

*a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo;*

*b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y*

*c) modificar el derecho de exportación establecido.*

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

a) asegurar el máximo posible de valor agregado en el país con el fin de obtener un adecuado ingreso para el trabajo nacional;

b) ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior;

c) promover, proteger o conservar las actividades nacionales productivas de bienes o servicios, así como dichos bienes y servicios, los recursos naturales o las especies animales o vegetales;

d) estabilizar los precios internos a niveles convenientes o mantener un volumen de ofertas adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno;

e) atender las necesidades de las finanzas públicas.

*Nota de redacción. Ver: Ley 22.792 Art.5, Decreto Nacional 2.752/91 Art. 1*

**Artículo 756:**

*Las facultades otorgadas en el artículo 755, apartado 1, deberán ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes.*

**Artículo 757:**

1. *El Poder Ejecutivo podrá otorgar exenciones totales o parciales al pago del derecho de exportación, ya sean sectoriales o individuales.*

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

a) *atender las necesidades de la salud pública, de la sanidad animal o vegetal, o ejecutar la política alimentaria*

---

*b) promover la educación, la cultura, la ciencia, la técnica y las actividades deportivas;*

*c) facilitar la acción de instituciones religiosas y demás entidades de bien público sin fines de lucro así como satisfacer exigencias de solidaridad humana;*

*d) cortesía internacional;*

*e) facilitar la realización de exposiciones, ferias, congresos u otras manifestaciones similares;*

*f) dar solución a los problemas que se suscitaren con ocasión de exportaciones de carácter no comercial.*

**Artículo 758:** *En los supuestos en que acordare exenciones, el Poder Ejecutivo podrá establecerlas bajo la condición del cumplimiento de determinadas obligaciones.*

El Ministerio de Economía, en función de la delegación conferida por el Decreto 2752/91, por medio las Resoluciones número 11 y 35 del año 2002, y sucesivas modificaciones, fijó los diferentes derechos de exportación ad-valorem a las exportaciones para consumo de las distintas mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) (con algunas excepciones para determinadas mercaderías) mediante la aplicación de alícuotas proporcionales (%) diferentes entre si según la mercadería de que se trate, impuestos que resultaron adicionales a los que ya se encontraban vigentes en ese entonces.



---

La alícuota aplicable en concepto de derecho de exportación para una mercadería dada, es entonces establecida por el Ministerio de Economía asignándosele a través de la Posición Arancelaria (P. A.) que ella detenta; siendo la Posición Arancelaria el lugar que tiene asignado en el Nomenclador Arancelario de mercaderías del MERCOSUR (NCM) la mercadería en cuestión.

Cabe hacer una última consideración en cuanto a este impuesto. Si bien los sujetos pasivos de la obligación jurídico tributaria, o sea aquellos a quienes la norma define como obligados al pago, son los Exportadores, la forma particular en que se efectiviza el pago de las retenciones lleva a que los directamente afectados por la medida sean los productores agropecuarios.

En cuanto al procedimiento de pago de las retenciones; es el siguiente:

En la pizarra de las Bolsas de Cereales se indica el precio del cereal en cuestión a nivel internacional y al lado se indica el precio correspondiente al país, efectuada la deducción correspondiente a las retenciones. En consecuencia, el productor vende su cosecha al Corredor o al Acopiador (exportador), de acuerdo al precio últimamente mencionado, con las retenciones aplicadas, que a su vez hace llegar el producto a las firmas exportadoras y, oportunamente, envía el cheque pertinente al productor. O sea que no existe duda alguna en que el productor es el directamente afectado por esta medida, desde el mismo momento que se produce la traslación inversa del impuesto, ya que al no poder trasladar el impuesto al precio final internacional, dispuesto por el comercio internacional y no por el productor local, se deriva en una deducción de tal retención directamente al productor originario.

---

## 5. Los derechos de exportación en la historia económica Argentina

A través de la sanción de las resoluciones 11 y 35 del Ministerio de Economía, en marzo del año 2002 se reimplantó el régimen de retenciones para todas las exportaciones, arrojándose el Poder Ejecutivo la facultad de crear normas de carácter tributario.

Resulta relevante comprender cómo ha sido la evolución de la política fiscal en materia de exportaciones a lo largo de la historia, y eso requiere necesariamente de un análisis histórico. Porque a partir de allí es cuando podremos comprender con más exactitud los problemas fiscales actuales.

Los derechos aduaneros son anteriores al nacimiento de nuestro país como Nación. Aún antes de la Revolución de Mayo, durante el Virreinato del Río de la Plata, España contaba con un régimen fiscal para sus colonias. Sistema fiscal de carácter monopolista y prohibitivo de la facultad de negociar libremente en el área comercial.

Con posterioridad a 1810, el gravamen aduanero fue acomodándose a los cambios que traía aparejada la formación institucional del país. Así, en 1822 fueron implantados por Buenos Aires y en 1928 nacionalizados. Durante el gobierno de Rosas los recursos provenientes de estos gravámenes volvieron a Buenos Aires, prolongándose esta situación hasta 1851.

Luego del Acuerdo de San Nicolás y dictada la Constitución Nacional, quedaron a cargo del gobierno nacional todas las Aduanas del país, pero en 1856 Buenos Aires se separó de la Confederación y se apropió de los ingresos provenientes de su puerto. Al firmarse el Tratado de Paz en 1859, Buenos Aires volvió a ser provincia de la Confederación, ratificando la Constitución de 1853,

aunque con las reformas introducidas en 1860, según las cuales los derechos de aduanas eran exclusivamente nacionales.

“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 decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional” ( Constitución de la Nación Argentina, texto del Artículo 4º según la reforma de 1866)

Durante el período correspondiente a la organización nacional las finanzas públicas se caracterizaron por un sistema fiscal cuyos ingresos seguían dependiendo casi por completo de las rentas aduaneras.

La historia de las retenciones a las exportaciones aparece relatada en una investigación de los economistas Jorge Gaggero y Federico Grasso para el Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de la Argentina (Cefid-ar).<sup>7</sup> El documento revela que distintos países, y la Argentina en diversas etapas históricas, aplicaron este impuesto. Menciona a Brasil, Costa Rica, Bolivia, China, Indonesia, Tailandia y un conjunto variado de naciones africanas, como Gabón, Gana y Mozambique.

Las “retenciones a las exportaciones” registran múltiples antecedentes en Argentina, y fueron aplicadas, en general, durante períodos limitados. Rigieron entre 1862 y 1888; de 1890 a 1905 y en el período 1918/23.

---

<sup>7</sup> Gaggero, Jorge y Grasso, Federico “La cuestión tributaria en la Argentina. La historia, los desafíos del presente y una propuesta de reforma” Documento de trabajo N° , julio de 2005, CEDIF(Centro de Economía y Finanzas para el desarrollo de la Argentina)



---

En el país, la experiencia inicial de 1862 a 1905 (con una interrupción circunstancial entre 1888 y 1890) tuvo relevancia porque validó la utilización del impuesto, aunque su impacto fiscal fuera reducido. En aquellos años, la base de la estructura impositiva eran los derechos de importación. Las exportaciones del complejo agrícola-ganadero no tenían la significación que adquirieron años más tarde.

En 1918, el gobierno de Yrigoyen volvió a recurrir a las retenciones a las exportaciones. Permanecieron hasta 1925, cuando Alvear aceptó suprimirlas por consejo de su ministro de Hacienda, Víctor Molina. Seis años después, en 1931, ya derrocado Yrigoyen, se crea la Junta Nacional de Carnes y Granos, con el fin de sostener los precios y los subsidios debían provenir de los márgenes de cambio. En ese entonces no había quejas a la intervención estatal, sino que se la reclamó con un fin específico: reconocer a los productores rurales un precio superior al internacional por sus exportaciones.

En 1955 volvieron a regir las retenciones. Todos los gobiernos, desde la caída de Perón, se vieron en la necesidad de restaurar cierto equilibrio fiscal, monetario y de las cuentas externas para salir de los ciclos de inflación, recesión y hacer posible un marco macroeconómico estable, condición para un crecimiento sostenido. Aunque se creía necesaria la intervención del estado en la economía, se querían limitar los excesos a que se había llegado en el gobierno peronista.

El plan económico fue ideado por el economista Raúl Prebisch. Sus recomendaciones buscaban recuperar la capacidad importadora para lograr el abastecimiento imprescindible de bienes de capital. Para mejorar los términos de intercambio internos para la agricultura propuso una devaluación que no fuera seguida por aumentos de salarios, y la eliminación del monopolio estatal al comercio (IAPI) y del financiamiento inflacionario.



El IAPI (Instituto Argentino de Promoción del Intercambio), fue disuelto después del golpe. Aquel organismo clave del peronismo fijaba un precio de compra a los productores y negociaba las cosechas en los mercados externos a otro; retenía las divisas de exportación y entregaba a los productores agropecuarios el porcentaje que consideraba apropiado para sostener su actividad y reconocer una ganancia razonable. Una porción significativa de la renta agraria absorbida por el Estado por esa vía era redistribuida al sector fabril, que recibía créditos subsidiados para su desarrollo a través del Banco de Crédito Industrial. La compra a los productores a un precio más bajo que el internacional evitó que el alza internacional de precios impactara del todo en los internos, lo que probablemente fue uno de los objetivos del gobierno aunque con ello se perjudicó a los productores.

Con la desaparición del IAPI, entonces, terminó aquella transferencia de recursos del sector rural al industrial, pero el gobierno del general Lonardi igualmente necesitó apelar a las retenciones para mejorar las cuentas fiscales. Al mismo tiempo, le fue imprescindible restablecer el impuesto para evitar una estampida de los precios internos de los alimentos, debido a que tuvo lugar una violenta devaluación. Ambas razones son exactamente las mismas que motivaron la vuelta a escena del tributo después de la caída de la convertibilidad.

En aquella oportunidad también se pasó de un régimen cambiario que operaba con tipos de cambios fijos y selectivos a otro de mercado libre y flotante.

El último gran antecedente de las retenciones también corresponde a un referente máximo del pensamiento liberal: Krieger Vasena las implantó en marzo de 1967, otra vez después de una devaluación, para evitar una disparada de precios y, sobre todo, mejorar las cuentas fiscales. Onganía, que



---

había derrocado a Illia, respaldó ese plan. Se decidió una devaluación que llevó el peso de \$245 a \$350 por dólar. Ésta se compensó parcialmente con retenciones de un 25% (por lo que solo recibieron una parte de las ganancias de la devaluación) y se redujeron los derechos de importación. Las retenciones fueron del 5% para carnes, 16% lácteos, 20% algodón y lino y 25% cereales y lanas.

Y así llegamos a la situación actual. Luego de la salida de la convertibilidad, y con el proceso de devaluación de la moneda, se reimplanta el régimen de retenciones; el que, luego de haber estudiado estos antecedentes históricos, no parece como una medida original ni sorprendente.

Desde un punto de vista macroeconómico, la idea de su establecimiento se justifica en general a posteriori de procesos devaluatorios de gran impacto, para desalentar de alguna manera, frente al deterioro de los precios relativos internos, la adopción de decisiones tendientes a afectar la mayor parte de la producción nacional al comercio exterior, en detrimento del mercado local, con las consecuencias que ello acarrea (desabastecimientos, etc.). También deben reconocerse aquí razones relacionadas con la necesidad de compensar eventuales desequilibrios cambiarios que pueden producirse en la economía a raíz de dicho proceso, persiguiendo su existencia objetivos de índole monetaria.

Ratificando lo analizado anteriormente acerca de la función de los tributos, parece entonces evidente que este instrumento de política económica no es usado con un fin fiscal puro. Queda demostrado, con los datos históricos, que, además de la función típicamente recaudadora, se involucran otras finalidades. Al leer la Resolución del Ministerio de Economía de la Nación, N° 35, del año 2002 esto aparece manifiesto. Esta resolución, que fija un derecho del 20% (veinte por ciento) a la exportación para el consumo de mercaderías,

---

expone como fundamentos de la medida la necesidad de “moderar el impacto del aumento del tipo de cambio en los precios internos de la economía, especialmente en aquellos productos que afectan sensiblemente el costo de vida de la población”, invocando la ley 22.415, que faculta a gravar con derechos de exportación a la exportación para consumo de mercaderías a fin de estabilizar los precios internos a niveles convenientes y mantener el volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno.

## 6. La competitividad de la empresa agropecuaria

El tema de la competitividad es interesante en relación al posicionamiento en los mercados internacionales de los distintos sectores de la industria de un país.

El contexto internacional actual, sumado a una serie de políticas económicas internas ha llevado a que el sector agropecuario se torne competitivo.

“El concepto de competitividad puede estar vinculado a una empresa, a un sector o a un país, cobrando en cada caso relevancia distintos factores. Sin duda es un concepto de gran importancia para los sectores productores de bienes en la economía, estando vinculado a gran variedad de factores relacionados a la tasa de cambio nominal, a los precios relativos, y a los costos de producción, pero también, para la estrategia competitiva de las empresas,

son altamente significativos la diferenciación del producto, la calidad del mismo y el estilo de management.”<sup>8</sup>

En el caso particular del sector agropecuario, el análisis de la competitividad que es relevante analizar en este trabajo es el de los productos comercializables internacionalmente.

En 2007, el índice combinado de alimentos de la FAO aumentó 27% versus solo 9% en 2006. La suba de precio estuvo liderada por los lácteos (80%), los aceites vegetales (60%) y los granos (40%). Este alto formidable en la inflación de alimentos o “agflación” es un fenómeno global, atizado por la explosiva demanda asiática, restricciones en la oferta, los biocombustibles y el declinante valor del dólar. Los efectos económicos y sociales de la “agflación” y sobretudo las respuesta de política económica han variado sustancialmente entre los países emergentes. Algunos países, como Chile, crearon fondos de estabilización para reducir la liquidez del aluvión de divisas por el auge de las materias primas. Otros, entre los cuales se encuentra la Argentina, han elegido como camino los controles de precios, cuotas o impuestos y/o prohibición a las exportaciones de ciertos alimentos, para combatir el potencial derrame al resto de los precios y contener los impactos regresivos.

Por empezar, uno de los efectos que en el campo de la economía en general pueden provocar los derechos de exportación, es que no siempre es posible trasladar la carga fiscal al precio de los productos que se comercializan. De hecho, la mayoría de los principales productos que exporta nuestro país y que ahora resultan alcanzados con las retenciones bajo examen, provenientes del agro, encuentran dicha limitación, al venir fijados sus precios por lo que

---

<sup>8</sup> Juárez de Perona, Hada G.-García Seffino, Verónica. “Indicadores de competitividad en un contexto de apertura e integración” Instituto de Economía y Finanzas-Facultad de Css. Económicas, Universidad Nacional de Córdoba. Síntesis y Resúmenes XXXV Reunión Anual, año 2000-Asociación Argentina de Economía política.



indica el mercado internacional de los mismos, y no por la voluntad de su exportador; lo cual fue explicado anteriormente. En efecto, dado que el exportador "traslada hacia atrás" la reducción del tipo de cambio, el productor resulta productor y vendedor de divisas al tipo de cambio de mercado menos la retención. Pero cuando ese mismo productor compra los insumos que en su mayor parte están dolarizados, los adquiere al tipo de cambio de mercado neto o aún con los costos adicionales cuando se trata de bienes importados.

Por lo que esto supone en términos de la contracción de los ingresos reales del sector exportador en su conjunto, no es de esperar que sus efectos sean menores a nivel de la economía en general. En este sentido, debe tenerse presente que, al resentirse recursos productivos, se resta de ese modo capacidad para el crecimiento, con claras implicancias negativas a nivel del ahorro y la inversión nacional, lo que también genera un alejamiento del devenir económico internacional. Asimismo, en el marco de la dinámica que cabe reconocerle a estas cuestiones, pueden mencionarse también otras consecuencias no deseables como, por ejemplo, la posibilidad de que aquellos que resulten incididos con el tributo se propongan, en la medida de sus posibilidades, trasladar el mismo a sus proveedores intentando disminuir el precio de sus adquisiciones de materias primas e insumos o bien, si operan en el mercado interno, al precio de sus productos que comercializan localmente, lo que podría afectar en forma negativa la demanda y el consumo de los mismos. Sin perjuicio de esto último, cabe también reconocer aquí la importancia de los efectos multiplicadores que supone la amplitud de los sectores involucrados, que operarían en forma contraproducente en un contexto de contención del proceso inflacionario de la economía.

En otro orden de ideas, es importante también advertir sobre el sesgo claramente anticompetitivo que las retenciones analizadas le otorgan a nuestros productos en el exterior, a contramano de las prácticas del mundo y



---

de lo que los organismos internacionales aconsejan en esta materia. Esto, incluso, se torna mucho más grave aún cuando nuestros productos deben competir en un mercado con prácticas desleales, a raíz de la existencia en muchos casos de fuertes subsidios otorgados por países de otras latitudes.

Finalmente, a modo de conclusión, podemos afirmar que en las circunstancias por las que atraviesa actualmente el país se hace indispensable la instauración de políticas de crecimiento, que otorguen a la vez mayor competitividad a la economía. En el marco de este objetivo, no aparece como racional restarle capacidad productiva a aquellos sectores que obtienen recursos genuinos para el país. Esto se aleja de la idea de revertir el profundo proceso recesivo existente desde hace un tiempo atrás, reducir la alta tasa de desempleo actual, y fomentar alternativas progresivas de imposición.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Lapenta, Jorge. Gerente del Departamento de Impuestos de Ernst & Young-Henry Martin, Lisdero y Asociados. "Algunas reflexiones acerca de las retenciones a las exportaciones"



---

## **CAPÍTULO SEGUNDO: Retenciones y vulneración a principios constitucionales y tratados internacionales**

*“Una plena protección de los derechos se tiene solamente con el pasaje de un universo jurídico que postula la soberanía de la ley a otro que afirma la soberanía de la Constitución, y no en el sentido todavía legalista de la superposición de un legislador extraordinario al legislador ordinario, sino en el de una concepción que, potenciando el componente del derecho material y, por tanto, la dimensión ética con respecto al derecho, restituye a la constitución un carácter de marco de reglas, principios de justicia y derechos para la integración de la sociedad”*

Pier Paolo Portinaro<sup>10</sup>

### 1. Derecho constitucional tributario

Este capítulo se va a dedicar a desentrañar la adecuación del régimen de retenciones implementado por el gobierno nacional a los principios constitucionales en materia tributaria.

El derecho del Estado a establecer los casos y circunstancias en que puede pretender el tributo y con qué límites, así como el deslinde y compatibilización de las potestades tributarias, cuando en un país ellas son plurales, es objeto de estudio del Derecho constitucional tributario.

---

<sup>10</sup> Pier Paolo Portinaro “Estado. Léxico de política” Editorial Nueva Visión, Buenos Aires, año 2003. pág. 146.

---

El derecho constitucional tributario estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario, y que se encuentran en las cartas constitucionales de los Estados de derecho; así como también las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las distintas esferas de poder entre países con régimen federal de gobierno.<sup>11</sup>

“La institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no pueden ser suficientemente comprendidas ni explicadas sino a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera a las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar solo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí, la necesidad de que el ejercicio de la potestad tributaria se ajuste estrictamente a los principios constitucionales.”<sup>12</sup>

La *potestad tributaria* es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. Implica, por lo tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender a las necesidades públicas.

Desde el punto de vista jurídico la potestad tributaria no reconoce límites, salvo los que surgen de los preceptos constitucionales.

La propia Constitución Nacional es la que fija estos límites, para impedir que los gobiernos, haciendo uso de su potestad tributaria puedan crear situaciones de evidente vulneración a principios constitucionales

---

<sup>11</sup> Villegas, Héctor Belisario. Op.cit.

<sup>12</sup> Lejeune Valcarcel, Ernesto. “Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario”, p. 180, Editoriales de Derecho Reunidas.



---

fundamentales; principalmente el Derecho de propiedad; porque los tributos son, como se ha dicho una exacción del patrimonio individual de cada sujeto con fines colectivos.

## 2. Principio de legalidad fiscal

Es un principio según el cual ningún tributo puede ser creado, modificado o suprimido sino en virtud de una ley. Es un principio fundamental del derecho tributario, sintetizado en el aforismo “no hay tributo sin ley que lo establezca”, inspirado en el tan conocido de derecho penal “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”.

Cuando Montesquieu comenta la constitución inglesa y expone sobre la teoría de la separación de los poderes, precisamente señala la importancia que reviste la potestad de establecer tributos entre las atribuciones del Parlamento.<sup>13</sup>

Este principio es una aplicación específica al derecho tributario del otro, más genérico, de legalidad, consagrado por el art. 19, segundo párrafo de la Const. Nacional., el cual expresa “Ningún habitante será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe”, y que se basa en dos postulados;

---

<sup>13</sup> Montesquieu, "Del espíritu de las leyes", versión española de Mercedes Blázquez y Pedro de Vega, Altaya, Barcelona 1996, págs. 115 y sgtes.

Primero, las personas están facultadas para hacer todo aquello que no esté expresamente prohibido por una ley. Esto significa que la situación normal del individuo es la de libertad, y que esta libertad solo puede ser restringida por un acto del Congreso. Este es el axioma principal de todo Estado de Derecho, que propugna el gobierno de las leyes, en lugar del de los hombres.

Segundo, el único órgano que puede imponer obligaciones a los habitantes, fundamentalmente en cuanto a reglamentaciones de los derechos individuales, es el Congreso de la Nación, por medio de su expresión normal, esto es, ley en el sentido formal.

En este sentido, la legalidad fiscal requiere que todo tributo sea sancionado por una ley. Entendiendo por ley a toda disposición emanada del órgano constitucional con potestad legislativa conforme el procedimiento previsto en la Constitución para la sanción de las leyes.

La consecuencia lógica de este principio es que la actuación de los otros dos poderes del gobierno nacional, el Ejecutivo y Judicial, es sublegal, o sea, que los actos que emanen de éstos (decretos y sentencias) no pueden transgredir las leyes, ya que están en un nivel inferior a ellas.

Esto no significa que el Poder Ejecutivo no pueda dictar normas, pero únicamente cuando medie una habilitación constitucional específica para ello. Este es el criterio que permite distinguir entre la función legislativa propia del Congreso y la actividad normativa del Poder Ejecutivo. En el primer caso, la habilitación constitucional es genérica y surge de la propia naturaleza del Congreso. En el segundo, en cambio, la habilitación es solo para casos específicos.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Ekmekdjian, Miguel Ángel. "Manual de la Constitución Argentina", Editorial Lexis Nexis Depalma, quinta edición., Buenos Aires, año 2002.

---

Este principio es uno de los que se encuentra vulnerado de manera más explícita a través de las disposiciones que consagraron la aplicación de los Derechos de exportación.

El art. 17 De la Const. Nacional prevé expresamente que "...Solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4...", correspondiéndole, al Congreso" legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como la evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación...art. 75, inc.1 C.N) El art. 4, asimismo, enuncia: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con lo fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación..."

El art. 76 y el inc. 3º del art. 99, ambos fruto de la reforma constitucional de 1994, completan el sistema establecido por los constituyentes, confluyendo a delimitar el ámbito de legalidad también en esta materia. En tanto el primero prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materia determinada de administración o de emergencia pública, con el plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de delegación que el Congreso establezca., el segundo veda al Poder Ejecutivo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo, excluyendo expresamente de la excepción que establece, y que habilita el dictado de los denominados "decretos de necesidad y urgencia", a las normas que regulen la materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos.

Conforme tan expresas disposiciones ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sino en virtud de ley. Solo la ley puede:

- Definir el hecho imponible;
- Indicar el contribuyente, y en su caso, el responsable del pago del tributo;

- Fijar la alícuota o el monto del tributo;
- Establecer las exenciones o reducciones;
- Tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades

Estos criterios, han sido receptados en nuestro país, en el Código Tributario de la Provincia de Córdoba, cuyo art. 2º dice:

*"Art. 2º - Ningún tributo puede ser creado, modificado o suprimido sino en virtud de ley.*

*Sólo la ley puede:*

- a) definir el hecho imponible;*
- b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo;*
- c) determinar la base imponible;*
- d) fijar la alícuota o el monto del tributo;*
- e) establecer exenciones y reducciones;*
- f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades;*

*Las normas que regulen las materias anteriormente enumeradas no pueden ser integradas por analogía".*

Consecuente con la norma transcripta, no se ha observado en dicho Código ninguna delegación, excepto la que en el art. 84 se efectúa a la Subsecretaría de Política y Administración Tributaria de fijar los intereses por mora, los que no podrán ser superiores al doble del interés aplicado por el Banco de la Prov. de Córdoba en operaciones de descuento de documentos. En cuanto a las actualizaciones, establece que deberán efectuarse por el índice de precios mayoristas nivel general publicado por el Instituto Nacional de



---

Estadísticas y Censos (art. 71). El caso de la Provincia de Córdoba, que es una de las más importantes del país, demuestra a las claras que se pueden crear y recaudar tributos con estricta sujeción al principio de legalidad, sin que por ello se resientan las labores gubernativas.

Este principio de legalidad rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad. Por supuesto tampoco puede hacerlo el órgano fiscal mediante resoluciones generales o interpretativas.

Sin embargo este principio se ha visto desnaturalizado por la delegación de facultades legislativas al margen de las precisas disposiciones del art. 76 de la Const. Nacional, comentado anteriormente.<sup>15</sup>

Como se advierte, existe un límite material (sólo "en materias determinadas de administración y emergencia"), un límite temporal (plazo predeterminado por el Congreso) un marco normativo (las "bases" a que se refiere la norma) y un mecanismo de control posterior, ya que el art. 100 inc. 12 establece que el Jefe de Gabinete de Ministros deberá "...Refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los que estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente".

---

15 Para ver casos que en las leyes nacionales y algunos códigos tributarios provinciales se efectúan delegaciones al Poder Ejecutivo o a la Secretaría de Hacienda o al organismo recaudador, incurriéndose en inconstitucionalidades. Ver: Castellanos, Fernando "Casos de violación al principio de legalidad por delegación de facultades tributarias" Publicado en: LA LEY 1989-B, 1027

La materia tributaria queda excluida del concepto “materia determinada de administración”, lo que viene ratificado por el art. 2 de la ley 25.148, que establece lo que debe entenderse por administración.

En cambio, el concepto amplísimo e impreciso de emergencia pública ha hecho que algunos puedan llegar a entender, bajo ciertas circunstancias, el instituto de la delegación legislativa en materia tributaria. La ley 26.204 prorrogó hasta el 31/12/2007 la vigencia de la ley 25.561 y de las normas que establecieron las emergencias alimentaria, sanitaria, ocupacional y los programas Jefas y Jefes de Hogar. A su vez, la ley 26.204 fue prorrogada hasta el 31/12/2008 por la ley 26.339.

La Resolución 35 del año 2002 del Ministerio de Economía y Producción de la Nación, que reimplanta el régimen de retenciones a las exportaciones, invoca a la ley 25.561, como un fundamento para el dictado de tal medida. “...Que a través de la Ley Nº 25.561, se declaró el estado de Emergencia Pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria...”

Se supone que en épocas de emergencia los derechos individuales pueden ser restringidos más intensamente que en épocas normales. En general, la situación de emergencia tiene una connotación de transitoriedad. El problema es que este concepto es utilizado y abusado en un país como el nuestro y ha servido para justificar concentraciones de poder, que permiten, como en el caso analizado, crear y modificar tributos apartándose claramente de las normas constitucionales.

Spisso dice que “ Para que opere la delegación legislativa en materia tributaria se deben reunir las siguientes exigencias:\* efectiva situación de emergencia pública, declarada por ley del Congreso \* que la política legislativa esté suficientemente definida en la ley de habilitación \* que se haga exclusivamente en cabeza del poder Ejecutivo \* que la delegación no



comprenda la creación de tributos, la definición del hecho imponible, la determinación de los contribuyentes o responsables, exenciones o franquicias, sino solo referida a aspectos cuantitativos de la obligación tributaria, o sea, las alícuotas, tasa o montos fijos \* que la facultad se conceda por tiempo determinado y se agote con el uso que haga de ella el Poder Ejecutivo \* que comprenda solo los tributos que por sus características exijan adecuaciones en tiempos de emergencia \* que se satisfagan las exigencias sobre refrendo del decreto por el jefe de gabinete y el control por parte de la Comisión Bicameral permanente. (art. 100, inc. 13 Const. Nacional)

Admitir un ejercicio más amplio o extensivo del instituto de la delegación impropia en materia tributaria no se compadece con una interpretación sistemática y unitaria de la Constitución. Si el art. 17 de la Constitución consagra en forma ortodoxa el principio de reserva de ley, y el 99 inc. 3° prohíbe al Poder Ejecutivo, aún en situaciones de emergencia el ejercicio de facultades legislativas en materia tributaria, no resulta congruente interpretar que mediando delegación se pueda desplazar la arquitectura de la norma constitucional, que aún reforma mediante, se halla estructurada en derredor del principio de la división de poderes, que se erige en un valladar inexpugnable en defensa efectiva de los derechos individuales. ”<sup>16</sup>

Otros autores, en cambio, son más estrictos en la interpretación del art. 76, haciendo hincapié en la prohibición expresa del artículo 99 inc. 3°, acerca del dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria específicamente, y trasladando esta prohibición para los decretos delegados, en una interpretación sistemática y orgánica. En este sentido, entienden que si la posibilidad de dictar decretos de necesidad y urgencia está expresamente denegada en materia tributaria, entonces, con más razón lo está para la

---

<sup>16</sup> Spisso, Rodolfo R. “Directivas constitucionales para el ejercicio de la potestad tributaria con justicia” Editorial La ley, Número especial del suplemento de Derecho Constitucional, abril de 2003.



delegación legislativa, que solo puede utilizarse en dos supuestos: administración y emergencia pública. Y con respecto a este último aspecto particularmente; “la legislación de emergencia no debe estar por encima de la Ley Suprema, como principio básico de teoría constitucional. Por si esto fuera poco, la degradación institucional es tal que, en base a los decretos antes mencionados, se dictan simples resoluciones por parte de los Ministros, Secretarios de estado, autoridades del Banco Central, etcétera, que en forma palmaria exhiben hasta dónde se ha avanzado por el Poder Ejecutivo y sus funcionarios por sobre las competencias legislativas del Congreso.”<sup>17</sup>

En este sentido, resulta oportuno citar textualmente las palabras de Nicolás Avellaneda, en un discurso pronunciado en el Senado nacional, sesión del 19 de junio de 1869, en ocasión de un debate acerca de la Intervención del Poder Ejecutivo en la provincia de San Juan. Avellaneda, en ese momento Ministro de Justicia, Culto e Instrucción Pública del gobierno de Sarmiento, expone “El senador Mitre piensa que la facultad de intervenir corresponde al Congreso; pero que una vez autorizado por la ley, el Poder Ejecutivo puede tenerla y ejercerla como una facultad *delegada*, encontrándonos así con una palabra nueva en nuestro vocabulario político. ¿Qué significan una facultad o un poder delegados, bajo nuestro sistema de gobierno? Recorro todos los escritores americanos que lo han expuesto, encuentro en ellos diversas denominaciones que dan a las facultades de los Poderes Públicos, según los objetos sobre que recaen, según sean explícitas o implícitas, pero nunca la

---

<sup>17</sup> Hernandez, Antonio María “Retenciones, hiperpresidencialismo y violaciones constitucionales” Comentario en el diario La voz del Interior, fecha: 22 de marzo 2008



calificación de facultades o poderes *delegados*, que son verdaderamente incompatibles con el régimen constitucional”<sup>18</sup>

El doctor García Belsunce luego de un extenso desarrollo del principio de legalidad, concluye: "Mantenemos como principio incólume que los tributos de cualquier naturaleza y especie, sólo pueden ser creados en todos los elementos que integran la obligación tributaria, así como en lo referente a su extinción, a las exenciones, a las infracciones y sus correspondientes penas, en virtud de ley material y formal, siendo inconstitucional la delegación en el Poder Ejecutivo de la facultad de crear o tipificar o determinar todos o algunos de esos elementos por ley material, no formal"... "la garantía de legalidad es letra muerta en los ordenamientos positivos nacionales o locales, y que en mérito a las leyes delegadas, con condicionamientos o sin ellos, se ha legitimado la transferencia de la facultad de crear tributos del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo, borrándose así una garantía esencial a la tributación y por implicancia a la garantía de la inviolabilidad de la propiedad”<sup>19</sup>

Continuando con el desarrollo, encontramos en nuestro derecho, resoluciones que fijan tributos, modifican alícuotas, etc., y que no tienen carácter legislativo.

Estas son las resoluciones del Ministerio de Economía y Producción de la Nación cuya legalidad se cuestiona:

Resolución 35/2002, que reimplanta los derechos de exportación

---

<sup>18</sup> Avellaneda, Nicolás "Discursos Selectos" Colección Miniatura Jackson de Clásicos Argentinos. Editorial W.M. Jackson, pág. 184. Buenos Aires, año 1958.

<sup>19</sup> García Belsunce, Horacio. "Temas de derecho tributario", pág. 129, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, año 1982.

---

Resolución nº 368/369 de noviembre de 2007, que incrementan la alícuota al 35%

Resoluciones 125/2008, 126/2008 y 141/2008, que establecen un derecho de exportación con alícuotas móviles.

Sumado a estas resoluciones, aparecen contrariando el principio de legalidad, el art. 755 del Código Aduanero (ley 22.415), que permite la delegación en materia de derechos de exportación al poder Ejecutivo, (en los siguientes artículos referidos a importación y exportación, para las importaciones: arts. 663, 664, 666 y 667 y para las exportaciones: arts. 754, 755 y 757, en los que primero se ratifica el principio de legalidad pero de inmediato se lo viola con delegaciones tan amplias al Poder Ejecutivo que cubren casi todos los casos posibles) y el Decreto 2752, del 26 de diciembre de 1991 que subdelega esta potestad en el Ministerio de Economía.

A través de estas delegaciones legislativas, se ha violado un principio esencial en las democracias constitucionales, que dice que no hay tributo sin ley, que hunde sus raíces hasta la Carta Magna inglesa de 1215 y que, reiterando todo lo anterior, prescribe que siempre es indispensable una deliberación democrática de los representantes del pueblo, para establecer los tributos, mediante una ley, ya que también se sabe que el poder de imponer envuelve el poder de destruir. Se entiende entonces el peligro de permitir estas delegaciones sobre cuestiones tan ligadas al rol institucional del Congreso y al principio de división de poderes, uno de los pilares de toda República.

Tomás Abraham dice: “La democracia republicana es el sistema formal sobre el que se basa nuestra vida colectiva. Es un invento del siglo XVIII. Filósofos como Locke y Montesquieu han sentado las bases de una forma de gobierno que se sostiene en que el ser humano es un individuo. Su cuerpo, su palabra y su propiedad deben ser inviolables para que goce de libertad. Su



cuerpo no puede ser manipulado, su palabra no puede ser silenciada y su propiedad debe ser garantizada. La sociedad no es una suma de individuos, y para que no se desmembre en multitud de intereses confrontados, se han ideado formas de asociación que funcionan por delegación representativa.

Con un Poder Ejecutivo fuerte y protagonista que gobierna por decretos y un Poder Judicial con figuras respetadas y confiables por su independencia de criterio, más la participación de la gente en los medios de comunicación en los que hacen escuchar sus reclamos, a los que agregamos la presencia en las calles para ejercer presión en nombre de los derechos violados, si sumamos los municipios y las formas microsociales de representación, el Congreso nacional; o redefine su misión o la cumple según una tradición que todos hemos olvidado o puede cerrar sus puertas sin que nadie lo lamente. Nos hemos olvidado para qué sirve, independientemente de que existe para pagar sueldos de legisladores, asesores y personal de maestranza.

Para que la vida política republicana no se convierta en un total fantoche, se necesitan modificaciones básicas, a la vez que urgentes, para que el Poder Legislativo cumpla su función. Estas transformaciones no solo conciernen a su ámbito sino que son requerimientos indispensables que además deben tener forma de ley”<sup>20</sup>

### 3. Principio de no confiscatoriedad

---

<sup>20</sup> Abraham, Tomás “El presente absoluto. Periodismo, política y filosofía en la Argentina del tercer milenio”, pág. 183. Editorial Sudamericana. Buenos Aires, año 2007

### 3.1. El derecho de propiedad

El derecho constitucional de propiedad, que en la doctrina judicial de la Corte Suprema de la Nación se identifica con todos los intereses apreciables que un hombre pueda tener fuera de sí mismo, de su vida y de su libertad, se encuentra consagrado y fuertemente protegido por la Constitución que proclama su inviolabilidad y enfatiza que nadie puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley, subrayando que la expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. (art. 17 Constitución Nacional)

Además, entre los derechos enumerados y garantizados por el art. 14 de la Const. Nacional, se asegura a todos los habitantes del país a usar y disponer de su propiedad.

Existe consenso respecto del significado que en el texto constitucional se le da a la propiedad, que no solo abarca a las cosas sino que se extiende a todos los bienes, corporales o incorporales, que integran el patrimonio de una persona. Así, la Corte ha señalado que “el término propiedad, cuando se emplea en los artículos 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de este estatuto comprende, como lo ha dicho esta Corte, todos los intereses apreciables que el hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad. Todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones del derecho privado, sea que nazca de actos administrativos a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad. Que el principio de la inviolabilidad de la propiedad, asegurado en términos amplios por el art. 17, protege con igual fuerza y eficacia tanto los derechos emergentes de los



contratos como los constituidos por el dominio y sus desmembramientos. Mientras se halle garantizada en la Constitución la inviolabilidad de la propiedad o en tanto el Congreso no se halle investido de facultades constitucionales expresas que lo habiliten para tomar la propiedad privada sin la correspondiente indemnización o para alterar los derechos privados de los hombres, ha dicho esta Corte, la limitación existe para el departamento legislativo cualquiera sea el carácter y la finalidad de la ley”<sup>21</sup>

El derecho de propiedad, así concebido, es anterior a la existencia del Estado, atañe a la dignidad de la persona humana y el derecho civil lo reconoce como atributo de la personalidad (Art. 17 de la C.N.; art. XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; art. 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, aprobado por la Res. 217 A (III) de la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10/XII/1948; Art. 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (aprobada por ley 23.054); art. 5 de la Convención Internacional sobre eliminación de todas las formas de discriminación racial, aprobada por ley 17.722).

Por otra parte, el alcance no absoluto de este derecho, que resulta del mismo art. 14 al referirse a las leyes que reglamenten el ejercicio de los derechos que enumera, y la consecuente potestad reglamentaria, así como los límites en los que ha de cumplirse, se hallan expresados en fallos de nuestra Corte Suprema de Justicia: “Ni el derecho de usar y disponer de la propiedad, ni ningún otro derecho reconocido por la Constitución, reviste el carácter de absoluto. Un derecho ilimitado sería una concepción antisocial. La reglamentación o limitación del ejercicio de los derechos individuales es una necesidad derivada de la convivencia social. Reglamentar un derecho es limitarlo, es hacerlo compatible con el derecho de los demás dentro de la

---

<sup>21</sup> CSN., 16/12/1925 “Pedro Emilio Bourdie c. Municipalidad de la Capital”, fallos: 145-327



comunidad y con los intereses superiores de esta última. La misma Constitución ha consignado limitaciones especiales respecto de algunos derechos, pero no siendo posible prever ni establecer en ella todas las condiciones a que sería menester subordinarlos para hacerlos adaptables a la vida de relación, ha confiado al Poder Legislativo la misión de reglamentar su ejercicio, poniendo al mismo tiempo un límite a esa facultad reguladora (arts. 14 y 28).”<sup>22</sup> Límite que consiste en el principio de razonabilidad que se infiere del artículo 28 de la Const. Nacional, que dispone que “los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”.

Bidart Campos menciona que “los cuatro principios enunciados (legalidad, igualdad fiscal, finalidad, y no confiscatoriedad), se hallan relacionados con el de razonabilidad, y como rodeados y alimentados por él: la ‘ley’ tributaria debe ser -como todas las leyes- razonable; las ‘discriminaciones’ para gravar sin lesión de la igualdad, deben ser razonables; la ‘finalidad’ tributaria debe ser razonable; el ‘monto’ de las cargas -para no violar la propiedad- debe ser razonable”<sup>23</sup>

### **3.2. La no confiscatoriedad**

Este principio reviste carácter implícito en nuestro ordenamiento constitucional y es el resultante de una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, más allá de inferirse necesariamente de la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada mencionada en el punto

---

<sup>22</sup> Fallos, 136:164

<sup>23</sup> Bidart Campos, Germán; “Manual de la Constitución Reformada”, Tomo II, pág. 163. Editorial Ediar, Buenos Aires, 1997.



anterior (arts. 14 y 17 C.N.). Propiedad privada que no puede, por vía de exacciones patrimoniales coactivas, a título de tributos, ser vaciada de contenido.

¿Cuándo existe confiscatoriedad para nuestra Corte Suprema de Justicia? Cuando se produce la absorción de una parte sustancial de la propiedad o de la renta que ésta produce, o que tiene aptitud de generar.<sup>24</sup>

Ahora bien, el art. 17, entre los diversos enunciados que contiene, uno de ellos expresa literalmente “La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino”. En atención a una disposición tan precisa, el alto tribunal pudo sostener in re “Manuel Faramiñan c/ Municipalidad de La Plata s/ inconstitucionalidad de ordenanzas municipales. Recurso extraordinario”, sentencia del 23 de agosto de 1906, ante la impugnación de ciertas ordenanzas que creaban impuestos, que dichos gravámenes no importaban una confiscación de bienes<sup>25</sup>. Agregó, “las confiscaciones prohibidas por la Constitución, son medidas de carácter personal y de fines penales, por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes, es la confiscación del Código penal, y en el sentido amplio del art. 17 el apoderamiento de los bienes de otro, sin sentencia fundada en ley o por medio de requisiciones militares; pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos pueda imponer el Congreso o los gobiernos locales, y la de que aquí se trata, no reúne aquellas cualidades”.

A pesar del precedente anterior, la salvaguarda del derecho de propiedad permitió que la expresión confiscatoriedad, también llegara a ser útil como freno ante el desborde fiscal. Así aconteció en la causa “Doña Rosa Melo de Cané, sucesión testamentaria, s/inconstitucionalidad del impuesto a las

---

<sup>24</sup> Fallos, 314: 1293 y sus citas.

<sup>25</sup> Fallos, 105:50.



sucesiones en la provincia de Buenos Aires”, sentencia del 16 de diciembre de 1911<sup>26</sup>. En lo que interesa al tema aquí estudiado, la Corte reconoce que el impuesto del 50% que se pretendía cobrar sobre el legado instituido por el testador resultaba una verdadera exacción o confiscación, pues venía a restringir en condiciones excesivas los derechos de propiedad ...y de testar...que la Constitución consagraba en sus arts. 14 y 20 a favor de ciudadanos y extranjeros. A su vez, en otros considerandos de la sentencia, dijo: “que el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros, al de que aquellos se distribuyan con justicia; habiéndose observado con fundamento que la imposiciones que prescindan de aquéllos, no serían impuestos sino despojo”

La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por “parte sustancial”, y no existe respuesta a ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto. La Corte fijo en varios fallos un quantum máximo constitucional admisible, del 33%, como manera de fijar el porcentaje que implica absorber la parte sustancial de la propiedad o la renta. Así, ha declarado inconstitucional el impuesto inmobiliario que insume más del 33% de la renta calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación.<sup>27</sup> También ha declarado inconstitucional el impuesto sucesorio que excede el 33% del valor de los bienes recibidos por el beneficiario.<sup>28</sup> Y en su actual composición ha ratificado esa postura en el precedente Vizzoti <sup>29</sup>

En relación con el tema estudiado en esta tesis, es posible verificar que, a través de las Resoluciones que han implementado las retenciones a las

---

<sup>26</sup> Fallos, 115:111.

<sup>27</sup> Fallos, 196:122

<sup>28</sup> Fallos, 190:159

<sup>29</sup> CS, 14/9/04, "Vizzoti, Carlos Alberto c. AMSA S.A.", LA LEY, 2004-E, 929.

exportaciones, se ha venido afectando progresivamente el derecho de propiedad, tornándose un tributo confiscatorio. De esta manera, las Resoluciones del Ministerio de Economía 125/2008 y 141/2008 han instaurado un esquema de alícuotas crecientes que lo hacen a medida que se incrementa el valor FOB índice de los productos comprendidos en ella, mecanismo por el cual se pretende gravar con mayor derecho de exportación al producto cuanto mayor sea su valor, y viceversa. Así, se establecieron derechos de exportación a las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR mediante la utilización de una fórmula que combina la alícuota del derecho de exportación ( $d$ ), el valor básico de acuerdo a lo establecido en las Resoluciones de referencia ( $VB$ ), la alícuota marginal de acuerdo a lo establecido en las Resoluciones de referencia ( $AM$ ), el valor de Corte conforme lo establecido en las Resoluciones de referencia ( $VC$ ) y el precio FOB oficial ( $FOB$ ) de esta manera:

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

Si bien es unánimemente admitido que los tributos pueden ser progresivos (que proporcionalmente pague más quien más ganancias obtenga), esta progresividad encuentra su tope en la confiscatoriedad; y la fórmula establecida por el Ministerio de Economía no respeta dicho tope, dado que según el valor que alcance el cereal, los porcentajes se incrementan superando todo límite constitucional. Haciendo cálculos, para el caso de la soja, por ejemplo puede llegar al 95% su alícuota marginal si el precio fuere de más de 600 dólares por tonelada.



Solamente es viable la actuación de alícuotas razonables que se apliquen de manera progresiva y resguarden la igualdad fiscal. No es lo que sucede con las Resoluciones 125/2008 y 141/2008.

La prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria también ha sido recogida en varias constituciones provinciales. Ello se comprueba en la Constitución de la Provincia de Jujuy (art. 82 inc. 1º), de la Provincia de San Juan (art. 109, párr. 2), en la de la Provincia de Tierra del Fuego (art. 68, párr. 1º), en la Provincia de Chaco (art. 59, párr. 1º), en la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 51, párr. 2º), en la de Santiago del Estero (art. 92, párr. 1º), en la de la Provincia de Salta (art. 67, párr. 1º) y en la de la Provincia de Río negro (art. 94, párr. 1º).

#### 4. Principio de seguridad jurídica

En la introducción de esta tesis se mencionan una serie de reglas enunciadas por Adam Smith, quien en el año 1776 redactó en el libro quinto de su Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, cuatro cánones: igualdad, certeza, comodidad del pago y economía en la recaudación. Puede decirse que la primera formulación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria aparece con este autor que, en la segunda de las reglas consigna:

"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada,

todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande — según la experiencia de muchas naciones— como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar" <sup>30</sup>

La seguridad jurídica, enfocada desde un punto de vista objetivo, consiste en las garantías que la sociedad asegura a las personas, bienes y derechos, y desde el punto de vista subjetivo, en la convicción o confianza que tiene la persona de estar exenta de peligros, daños y riesgos; de saber a qué atenerse.

El concepto de seguridad jurídica demanda no sólo la aptitud para prever comportamientos estatales y privados de modo bastante preciso, conforme a un derecho vigente claro y estable, sino también que esas conductas pronosticables tengan una cuota mínima de razonabilidad, legitimidad y de justicia. <sup>31</sup>

Si bien en nuestra Constitución Nacional no hay una mención explícita del principio de seguridad jurídica, puede inferirse como contenido implícito de

---

<sup>30</sup> Adam Smith, op.cit.

<sup>31</sup> Sagüés, Néstor P., "Seguridad Jurídica y confiabilidad en las instituciones judiciales", en LA LEY, 1996-E, 957.



otros preceptos, sobretudo a partir de la reforma de 1994, en la que se incorporaron con jerarquía constitucional diversos tratados internacionales de Derechos Humanos que hacen mención expresa a la seguridad como un derecho que merece protección. (Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, arts. 1 y 28; Declaración universal de Derechos Humanos, art. 3; Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 7, inc. 1 y art. 32 inc. 2; Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 9, inc. 1; y la Convención Internacional sobre la eliminación de todas las formas de Discriminación Racial, art. 5, inc. B.)

En la XX Jornadas celebradas en San Salvador de Bahía, Brasil en el año 2000, el tema I se ocupó de "Derechos Humanos y Tributación", y en la parte de las recomendaciones se dijo que " los tratados y convenios internacionales de derechos humanos deberán tener, en los ordenamientos jurídicos internos, preeminencia sobre el derecho nacional" e, igualmente que "la seguridad de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del estado democrático de derecho..."<sup>32</sup>

Así también, algunas Constituciones provinciales han receptado este principio. Por ejemplo la Constitución de la Provincia de Córdoba, con la reforma del año 1987, consagró la regla de la certeza en su art. 71, como uno de los principios en que debe fundamentarse el sistema tributario. Lo mismo, la Constitución de la Provincia de Tierra del Fuego, en su art. 68, y la de la provincia del Chaco en u art. 59, así también como la de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en su art. 51.

En materia tributaria, la seguridad jurídica implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de

---

<sup>32</sup> XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, "Errepar Digital", [www.errepar.com](http://www.errepar.com)

cambios que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre los ciudadanos.

Es posible decir que el principio de seguridad jurídica adquiere plenitud en tanto se lo vincule en el ejercicio de la potestad tributaria normativa, con el cumplimiento de determinados recaudos que pueden mencionarse así:

- Vigencia institucional plena
- Realización concreta de los principios, derechos y garantías constitucionales
- Respeto del principio de reserva de ley
- Evitar el abuso de la utilización de reglamentos de todo tipo
- Prescendencia de los reglamentos de necesidad y urgencia
- Utilización constitucional de los reglamentos delegados
- Irretroactividad de las normas tributarias
- Sometimiento a la regla de jerarquía normativa
- Continuidad y estabilidad de las normas tributarias y transparencia, precisión y simplicidad de los preceptos.
- Supresión de los conceptos jurídicos indeterminados

En nuestro país la constante modificación de las leyes tributarias, que como se ha manifestado anteriormente, tampoco son dictadas a través de los mecanismos idóneos y constitucionales para hacerlo, sumado a la falta de políticas de Estado que aseguren continuidad, constituye una práctica reiterada que es necesario erradicar si lo que se quiere es crear un marco de seguridad jurídica y estabilidad a los factores de la producción y del trabajo.

Las retenciones a las exportaciones se incrementaron en noviembre del año 2007 por resoluciones 368 y 369, y recientemente, por la resolución



125/2008 se las vuelve a acrecentar considerablemente para algunos productos. Pensemos entonces en la situación particular del productor agropecuario, que proyectó su actividad en base a un esquema de costos tributarios determinados, y a quien en un período limitado de tiempo le son cambiadas bruscamente las reglas de juego. Es decir, al momento de la siembra regía una determinada retención a las exportaciones, luego varió incrementándose hacia fines del 2007 y en período próximo a la cosecha se imponen retenciones confiscatorias. ¿Qué seguridad jurídica se respetó en este caso? Otro principio constitucional, una vez más vulnerado.

## 5. Principio de Igualdad y Capacidad contributiva

El art. 16 de la C.N. establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. La igualdad como base de los tributos significa que cada uno debe contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica. La igualdad fiscal entonces, está basada en la capacidad contributiva. Ello lleva a que sean fiscalmente considerados como iguales aquellos que para el legislador o aplicador de la ley tengan similar aptitud de pago público. Como consecuencia de lo anterior, habrá tratamiento diferencial para quienes tengan una disímil capacidad de tributar.

El principio de la capacidad contributiva también aparece manifestado en las reglas enunciadas por Adam Smith, y citadas en la introducción. Así, al enunciar la primera de las cuatro, indica: “Los ciudadanos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en

proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal...”

La doctrina judicial de la Corte Suprema de la Nación en reiterados precedentes ha dicho que el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos similares según las diferencias constitutivas de los mismos (Fallos, 16:118, 123:106, 124:122, entre otros)

Es decir, la igualdad no es un concepto preciso, absoluto o matemático que conduzca al igualitarismo, sino más bien una noción relativa, por lo cual los tratamientos legislativos deben ser iguales en igualdad de condiciones, y desiguales ante circunstancias desiguales.

Sin perjuicio de ello, y como síntesis de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia sobre el punto, cabe decir que la misma ha dejado sentado:

- La igualdad establecida por la Constitución Nacional como base del impuesto, no impide la formación de categorías sujetas a tarifas diversas, siempre que en su conformación no se hagan distinciones arbitrarias y las clasificaciones de la materia imponible, de los bienes, o de los sujetos alcanzados, reposen sobre bases razonables.
- El principio de igualdad que establece el art. 16 de la Const. Nacional solo requiere que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en determinadas circunstancias.



- La relación del impuesto con el contribuyente está siempre regida por el principio que establece que a igual capacidad tributaria, con respecto a la misma especie de riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes.

Ahora bien, la duda que se presenta en el caso de la implementación del régimen de retenciones a las exportaciones consiste en averiguar si ese régimen respeta el principio de igualdad fiscal. Si se comenzó afirmando que todo tributo debe tener en cuenta la capacidad contributiva, entonces es necesario definir si la venta de productos exportables, que es el hecho imponible del impuesto es una manifestación de capacidad contributiva. En el caso de las empresas agropecuarias se da la paradójica circunstancia que con el aumento de las retenciones a la exportación, en especial con motivo de las retenciones móviles fijadas por la resolución 125/2008 la carga tributaria que soportan es sensiblemente superior al impuesto a las ganancias que deberían liquidar, si no tuvieran que cargar con la traslación económica de las retenciones a la exportación.

Siendo que esa sobrecarga impositiva del sector agropecuario, respecto de los demás actores productivos, no tiene justificación razonable, la violación al principio de igualdad aparece palmaria, con agravio al principio recogido en el art. 16 de la Constitución nacional.

Además que tampoco hay una diferenciación que contribuya a garantizar el principio de igualdad. Es manifiestamente contrario a la garantía de igualdad que recaigan los mismos porcentajes para los grandes productores como para los pequeños, dado que es evidente que tienen diferente capacidad contributiva

En el actual constitucionalismo provincial, más allá de la referencia al principio de igualdad con carácter general, se recoge la referencia concreta



respecto a los tributos o a los impuestos en distintas leyes fundamentales. Así, la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dispone en el art. 51, párr. 2º "El sistema tributario y las cargas públicas se basan en los principios de...igualdad"; la Constitución de la Provincia de Córdoba prevé en su art. 71 que "El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de...equidad y capacidad contributiva..."; la Provincia de Tierra del Fuego, en el art. 68 de su Constitución prescribe: "La igualdad,...constituyen la base del sistema tributario". Así, este mismo principio se repite en la mayoría de las Constituciones provinciales de nuestro país.

## 6. Los tratados internacionales y las retenciones

Hasta el año 1992 nuestra Corte Suprema de Justicia adhirió a la doctrina dualista, que considera que el derecho internacional se encuentra en una órbita diferente y separada del derecho interno. Por lo tanto para que un tratado internacional pueda tener vigencia efectiva en un Estado, se necesita, además del cumplimiento del procedimiento de ratificación de ese tratado por los agentes diplomáticos autorizados, un acto de expresa incorporación al derecho interno; esto es una ley en sentido formal, que recepte el contenido del tratado, y así lo haga operativo. Con el fallo "Ekmekdjian c/Sofovich"<sup>33</sup> la Corte Suprema adhirió al criterio monista, en función del cual se otorga preeminencia a los tratados internacionales por sobre las leyes internas, conforme lo

---

<sup>33</sup> CSJN, 7/7/92, "Ekmekdjian c/Sofovich", LL, 1992-C-540.



---

establece el artículo 27 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados.

Finalmente, el principio monista quedó definitivamente incorporado a nuestro ordenamiento interno con la nueva redacción del art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional, reformada en 1994 en donde expresamente se consignó que "los tratados internacionales tienen jerarquía superior a las leyes".

A partir de la reforma parcial de la Constitución Nacional, en 1994, la jerarquía normativa prevista en su art. 31, en cuanto señala "esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación", deben interpretarse según lo dispuesto en el art. 75, incs. 22 y 24.

El art. 75 consagra diferentes jerarquías normativas, según el tipo de tratado. Los concluidos con la demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede gozan de jerarquía suprallegal. (art. 75, inc. 22, párr. 1º)

Los Tratados de Derechos Humanos expresamente mencionados en el párrafo 2 del inc. 22 del art. 75, y otros, también de derechos humanos, una vez cumplido el procedimiento previsto en el mismo inciso, gozan de jerarquía constitucional.

Los demás tratados internacionales de derechos humanos, junto con las normas que se dicten en consecuencia de las atribuciones conferidas en el art. 75, inc. 24 (tratados de integración), con jerarquía superior a las leyes. Se refiere a los tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad y que respeten el orden democrático y los derechos humanos.



---

Nuestro país no es ajeno a los procesos de liberalización del comercio y a los procesos de integración económica a nivel internacional y regional. El funcionamiento de un grupo de integración económica requiere ir eliminando primero las barreras arancelarias y luego las fiscales o de tributación interna.

Naturalmente, primero debe aplicarse un programa para la reducción gradual de los impuestos aduaneros y otros gravámenes sobre las importaciones, así como ir eliminando las restricciones paraarancelarias (cuotas, controles de importaciones, normas administrativas) que traban el comercio dentro del grupo. Cuando este proceso se completa, el comercio dentro del grupo funcionará como si fuera un solo mercado interno. Posteriormente debe iniciarse el proceso de eliminación gradual de las barreras fiscales o de la tributación interna, ya que si no se armoniza o coordina adecuadamente la aplicación de los impuestos internos entre los países miembros pueden generarse distorsiones que afecten el desarrollo del proceso de integración económica.

Las distorsiones que la tributación interna puede generar en el proceso de integración económica son de dos tipos; en las condiciones de competencia de los productos y servicios intercambiados, en virtud de la alteración que produce en la estructura relativa de precios de los bienes susceptibles de intercambio, y en la localización de las inversiones atraídas por el mercado ampliado, debido a la interferencia que ciertos tributos generan en la rentabilidad de los proyectos.

En el primer caso, se trata de distorsiones generadas más bien por los impuestos internos sobre bienes y servicios, ya sean de tipo general, (por ejemplo IVA, ingresos brutos) o de tipo selectivo (por ejemplo impuestos internos, especiales, etc.). Se trata, en general, de impuestos cuya carga se agrega al precio de los bienes y servicios intercambiados. Del mismo tipo son



los incentivos tributarios a la exportación al comercio subregional, ya que generalmente se conceden en un cierto porcentaje del valor FOB de exportación, sin tener relación directa con algún impuesto determinado. Es decir, en buena medida se trata de subsidios a las exportaciones con mayor contenido de valor agregado. En realidad, las distorsiones de los impuestos internos a la competencia en el comercio de bienes y servicios pueden clasificarse en dos categorías: distorsiones en la exportación de bienes y servicios y distorsiones en la importación de mercaderías. Las primeras se producen cuando: 1) directamente se aplican impuestos a la exportación (muy raros en la actualidad en la mayoría de los países, aunque se restablecieron en la Argentina recientemente) 2) se conceden subsidios a las exportaciones y c) se utilizan impuestos al consumo tipo cascada, que generan efectos de acumulación que se incorporan a los costos y precios.

Por su parte, las distorsiones en la importación de bienes y servicios se producen cuando el impuesto al consumo directamente grava con una tasa más elevada los bienes importados que los nacionales.

En 1947 nació el Acuerdo General sobre los aranceles aduaneros y el comercio (GATT), que, con algunas modificaciones, agregados y presiones, constituye el marco normativo en el cual se desenvuelve el comercio de mercaderías hasta el presente. Con el Acuerdo de Marrakech de 1994, además de crearse la Organización Mundial del Comercio (OMC), y de mantenerse básicamente el sistema para el comercio de mercaderías (GATT de 1994), se amplió la regulación al comercio internacional relativo a los servicios (GATS) y a los derechos de propiedad intelectual (ADPIC).

En materia de derechos de importación su aplicación tiene una trascendencia singular. En efecto, en la Ronda Uruguay del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT 1994), nuestro país ha

---

considerado como tasa uniforme para todo el nomenclador de posiciones arancelarias una tasa máxima consolidada del 35% ad valorem.

Por lo tanto, por esta vía se aplica una limitación económica a la posición fiscal y así lo hizo saber el pasado 22.04.98 el Órgano de Solución de Controversias de la Organización Mundial de Comercio, al aprobar los informes producidos por el Grupo Especial y por el Órgano de aplicación referidos a los derechos de importación específicos mínimos impuestos por nuestro país a la importación de textiles y calzados que superaban este 35% ad valorem consolidado por nuestro país.

Ahora bien, cabe entonces preguntarse por que no se estipuló esta limitación en materia de derechos de exportación en el GATT (hoy OMC). Sencillamente porque el mundo, en términos generales, no aplica derechos de exportación; muy por el contrario en muchos casos subsidia sus productos primarios, motivo por el cual en materia de exportación existió en el GATT más preocupación por regular los subsidios que los derechos de exportación.

Por lo tanto, no hay norma expresa del GATT que limite el poder tributario de los Estados en materia de derechos de exportación. Sin perjuicio de lo cual surge evidente que los principios que inspiraron su formación se aplican también a los derechos de exportación, máxime considerando que cuando el GATT se refiere a los derechos de aduana, debe entenderse que se refiere también a los derechos de exportación. Así, en el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales, del Consejo de Cooperación Aduanera (CCA), organismo internacional especializado en materia aduanera, actualmente denominado en forma oficiosa "Organización Mundial de Aduanas" (OMA), se definen como "derechos establecidos en el arancel de aduanas a los que están sujetas las mercaderías que entran o salen del territorio aduanero"

---

Párrafo aparte merece la posición de nuestro país en relación a las exportaciones de productos destinadas a países miembros del MERCOSUR.

El 26 de marzo de 1991 se celebró en la ciudad de Montevideo el Tratado de Asunción, Tratado para la constitución de un Mercado Común entre la República Argentina, la República Federativa del Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay. Este Tratado fijó como objetivo la libre circulación de bienes y servicios a cuyo efecto tiene prevista la liberación de los aranceles aduaneros y las restricciones no arancelarias para el comercio intrazona; el establecimiento de un arancel externo común; la coordinación de políticas macroeconómicas y la armonización de las legislaciones internas.

El artículo 1° del Tratado dispone que "Este Mercado Común implica: La libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través, entre otros, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente...".

Los derechos arancelarios a los cuales se refiere el artículo son de dos clases, "derechos de importación" y "derechos de exportación".

Conforme a los artículos 1° y 5° del Tratado, los Estados Partes incorporaron, como anexo de dicho Tratado, el Acuerdo de Complementación Económica inscripto en la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) como A.C.E. N° 18, por el cual acordaron rebajas progresivas de los derechos de importación aplicables a las mercaderías originarias de intrazona hasta llegar, en materia de importaciones, a un arancel cero y sin restricciones no arancelarias sobre la totalidad del universo arancelario.

---

“Artículo 1.- El presente Acuerdo tiene por objeto facilitar la creación de las condiciones necesarias para el establecimiento del Mercado Común a constituirse de conformidad con el Tratado de Asunción de fecha 26 de marzo de 1991, cuyos principales instrumentos, durante el período de transición, son:

a) Un programa de Liberación Comercial, que consistirá en rebajas arancelarias progresivas, lineales y automáticas, acompañadas de la eliminación de restricciones no arancelarias o medidas de efectos equivalentes, así como de otras restricciones al comercio entre los Estados Parte, para llegar al 31 de diciembre de 1994 con arancel cero, sin restricciones no arancelarias sobre la totalidad de universo arancelario;...”

Ni el Tratado de Asunción ni el A.C.E. N° 18 se refieren específicamente a tributos a la exportación o a restricciones no arancelarias a la exportación. Sin embargo, los derechos de exportación están comprendidos en sus normas genéricas, dado que ellas mencionan a los "derechos aduaneros" (artículo 1° del Tratado) y a los "gravámenes" (art. 3° del A.C.E. N° 18 "A los efectos dispuestos en el artículo anterior, se entenderá: a) por "gravámenes" los derechos aduaneros y cualesquiera otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal, monetario, cambiario o de cualquier naturaleza, que incidan sobre el comercio exterior. No quedan comprendidos en dicho concepto las tasas y recargos análogos cuando respondan al costo aproximado de los servicios prestados...")

De las normas antes citadas es válido sostener que el establecimiento de derechos de exportación por parte del Estado Argentino se opone a la finalidad perseguida al constituirse el MERCOSUR, de promover la libre circulación de bienes entre los Estados Parte que lo integran. Los derechos de exportación son una restricción indirecta al tráfico internacional, que



---

indudablemente restringen la libre circulación de mercadería y provocan efectos distorsivos tal como se ha detallado anteriormente.

Por lo expuesto, resulta evidente que, al disponer la aplicación de derechos aduaneros, corresponde muy especialmente tener en cuenta los Acuerdos Internacionales que nuestro país ha ratificado. Brevemente hemos visto dos casos concretos que evidencian lo antes señalado (limitación de derechos de importación al 35% ad-valorem suscripto por nuestro país al ratificar el GATT y limitación de derechos de exportación de mercaderías destinadas al MERCOSUR). En este sentido, el propio Código Aduanero, que establece la posibilidad de aplicar retenciones, obliga al estado Nacional a establecerlas de conformidad con los Tratados Internacionales.

O sea, que la aplicación del régimen de retenciones actuales no solo viola groseramente los principios constitucionales de Legalidad, No confiscatoriedad, Igualdad, Seguridad Jurídica que aparecen manifiestos no solo en los artículos de nuestra Constitución, sino también en los numerosos tratados de Derechos Humanos incorporados en el art. 75 y con jerarquía constitucional a partir de la Reforma de 1994. Asimismo, también permanece al margen de las obligaciones que imponen los Pactos Internacionales en materia de derechos aduaneros, que como se mencionó anteriormente tienen un objetivo común; que es destrabar el comercio internacional, hacerlo más flexible y más libre, y que también constituyen obligaciones que tienen, de acuerdo a la Constitución Nacional, jerarquía suprallegal. El principio del *pacta sunt Servanda* tan estudiado en Derecho Internacional Público queda entonces notoriamente quebrantado.



---

## **CAPÍTULO TERCERO: Retenciones y federalismo**

### 1. Federalismo

Conforme al art. 1 de la Constitución, la Nación Argentina adopta para su gobierno el sistema federal. Esto significa que además de la división orgánica o funcional, las funciones del poder están distribuidas territorialmente en órganos regionales, los cuales ejercen un poder parcelado sobre una fracción del territorio nacional. Estas entidades, son denominadas provincias, y coexisten con el gobierno federal en un plexo de relaciones de diverso tipo. Por otra parte, los arts. 5 y 123 de la Constitución establecen que las provincias deben asegurar su régimen municipal; en consecuencia surgen los municipios como un tercer orden de ente estatal, y, al igual que los demás, con poder tributario.

### 2. El sistema fiscal federal. Competencias tributarias en el Estado Federal

La historia fiscal argentina podría dividirse, desde el punto de vista de los poderes tributarios, en tres grandes etapas: a) la "preconstitucional" (1810-1860), caracterizada por las luchas civiles para la definición del régimen político y, también, por el control de los recursos de la Aduana de Buenos Aires; b) la etapa "constitucional" (1860-1930), durante la cual fue razonablemente respetada la división de poderes tributarios establecida en nuestra Carta



Magna entre el estado nacional y las provincias: el primero gestionaba los recursos aduaneros; las segundas la mayor parte de los tributos indirectos (los que caen sobre los consumos y las transacciones), de modo crecientemente concurrente con el primero, y también los directos (los que gravan las rentas y los patrimonios), que sólo de modo "extraordinario" podían ser impuestos por el gobierno nacional; y c) la etapa durante la cual las normas de la Constitución fueron sistemáticamente forzadas (1930 en adelante), de modo tal que las provincias: retrocedieron gradualmente en el ejercicio de sus atribuciones en la tributación indirecta (al punto de ejercerla hoy sólo de modo marginal, a través del cobro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos); resignaron significativamente la gestión de la tributación directa (de modo notable, en el Impuesto sobre las Ganancias de las personas físicas, pero también en el campo patrimonial); y, como consecuencia de los dos procesos precedentes, son cada vez más dependientes de las transferencias de los recursos de su propiedad que son gestionados por el gobierno nacional. Esta última etapa, aún no superada, podría denominarse quizás como "paraconstitucional"<sup>34</sup>

Haciendo un análisis actual de la Constitución Nacional, es posible verificar la asignación de competencias tributarias, correspondiéndole al gobierno federal:

- Exclusivamente y de manera permanente derechos de exportación e importación y tasas postales (arts. 4, 9, 75, inc. 1º y 126 C.N.)
- En concurrencia con la provincias y en forma permanente, impuestos indirectos (arts. 4, 17, 75 inc. 2º, y 121, C.N.)

---

<sup>34</sup> Gaggero, Jorge y Grasso, Federico. Op.cit.



- Con carácter transitorio y en situaciones de excepción, impuestos directos, que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación (art. 75, inc. 2º, C.N.)
- Las provincias, por su parte, pueden establecer impuestos directos e indirectos en forma permanente, con excepción de los aduaneros.
- La Nación debe participar del producido de la recaudación de los impuestos comprendidos en el art. 75, inc. 2 de la C.N. a las provincias y la Ciudad de Buenos Aires, de consuno con el régimen de las leyes convenio.
- La Ciudad de Buenos Aires, a la cual se le ha reconocido un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, tiene las mismas facultades tributarias que las provincias, que debe ejercer conforme a las previsiones de la ley 23.548 (art. 129, C.N. y art. 12 ley 24.588)
- En la Ciudad de Buenos Aires, en cuanto siga siendo Capital Federal, el Congreso de la Nación, en su carácter de legislatura local, en los aspectos que atañen a los intereses de la Nación, conserva facultades de imposición.

Este reparto de competencias tributarias se complementa con el poder tributario del que gozan las Municipalidades, cuya autonomía formal ha sido reconocida por la mayoría de las Constituciones provinciales, y acogida por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación<sup>35</sup>, para ser recogida, finalmente en el art. 123 de la C.N.

La Constitución argentina establece el principio federal de conservación de todo el poder no delegado al gobierno central por parte de las provincias, en

---

<sup>35</sup> Fallo "Rivademar", (312 : 327) y "Municipalidad de Rosario c/ Provincia de Santa Fe" (314 : 495)



---

el Art. 121. En concordancia con los Arts. 1° y 5° de la Constitución Nacional y 122 al 127 de esa norma, las provincias son autónomas, dictan su Constitución, eligen a sus autoridades y ejercen las atribuciones reservadas y concurrentes. El sistema establece el federalismo político.

### 3. La coparticipación

Después de la reforma constitucional de 1994, los lineamientos del sistema tributario argentino fueron establecidos en el Art. 75, inc. 2 de la Constitución Nacional, que comienza diciendo que le corresponde al Congreso: 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. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. O sea, aquellas del art. 75, inc. 3.

Luego se refiere a diferentes aspectos de la coparticipación.

Es evidente entonces que la reforma de 1994 convalida la coparticipación en forma expresa. La Constitución histórica de 1853/1860 guardaba absoluto silencio respecto a los regímenes de coparticipación.

La objeción que algunos hacían frente al texto histórico era que, tratándose de potestades tributarias originarias de las provincias, es decir, recibidas directamente de la Constitución para establecer impuestos directos e



---

indirectos, excepto aduaneros, adherirse a tales regímenes importaba abdicar a favor de la Nación de tales atribuciones en cuanto a la definición, sanción y modificación de los tributos.

Como resultado de la concurrencia entre Nación y provincias en materia de impuestos indirectos, y de la atribución del Congreso nacional de establecer impuestos directos por tiempo determinado, surgió la superposición entre impuestos nacionales y provinciales, o por lo menos la posibilidad de superposición. Ello motivó que se iniciara un régimen de coordinación mediante leyes-convenios. Tal régimen comenzó en 1934 con la ley 12.138, de unificación de impuestos internos, y posteriormente se complementó con otras leyes.

Luego, el régimen de coparticipación permaneció básicamente integrado por las leyes 14.060, 14.390 y 14.788, resultando instaurado un régimen heterogéneo e irracional que fue sustituido por la ley 20.221. Esta última normativa fue parcialmente reformada en 1988 por la ley 23.548 que estableció un régimen transitorio. Si bien esta ley es conocida como “régimen transitorio” de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias, cabe afirmar que del artículo 15 surge en realidad que se trata del más permanente de los regímenes que han existido, pues si bien en su primera parte le otorga una vigencia de dos años, al disponer que regiría desde el 1/1/88 hasta el 31/12/89, enseguida agrega en su segunda parte que su vigencia se prorrogará automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente. Se trata de una prórroga lisa y llana, sin plazo, sujeta a una simple condición, la de que no se sancione un nuevo régimen de coparticipación que la reemplace.

También esta ley, al definir la “masa coparticipable”, declara que la integran “todos los tributos nacionales existentes o a crearse”, con lo cual la



---

regla pasa a ser la coparticipación; introduciendo cuatro excepciones; entre ellas “los derechos de importación y exportación”, art. 2, inc. b.

Lo que vino a hacer la Reforma de 1994 es convalidar un sistema que en la práctica ya se venía utilizando desde hace años. La propia Constitución, en su sexta disposición transitoria, prevé la necesidad de dictar un nuevo régimen de coparticipación antes de la finalización del año 1996. Como no se ha cumplido con este mandato constitucional, dado que hasta este momento no se ha dictado una nueva ley de coparticipación federal de impuestos, continúa vigente entonces, la ley 23. 548.

Pero qué dice específicamente el art. 75, inc. 2 respecto al régimen de coparticipación.

Alude a que una “ley-convenio”, instituirá regímenes de coparticipación. Ley-convenio que deberá hacerse sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias. Expresión que no aclara si se refiere a acuerdos implícitos, que se expresan en la sanción de toda ley-convenio, o acuerdos separados de la ley misma, previos a ella, y que debieran reunir alguna formalidad. .

Además, el inciso prevé que la ley convenio debe garantizar la automaticidad en la remisión de los fondos, previsión ya contenida en el art. 6 de la actual ley de coparticipación, aunque sin ordenar la transferencia diaria y gratuita de los recursos.

El párrafo 3º regula el criterio para “la distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas”, disponiendo que “se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad



de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional” (criterio redistributivo)

Como complemento de esta directiva, el párr. 5º establece que no habrá transferencia de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos, aprobada por ley del Congreso cuando correspondiere y por la provincia interesada o la Ciudad de Buenos Aires en su caso.

La distribución o coordinación de funciones y recursos a distintos niveles de gobierno es de la esencia de los regímenes federales. Distintos sistemas se han arbitrado en la experiencia internacional, dentro de los cuales la coparticipación, que es el adoptado por nuestra Constitución, es solamente uno de ellos. Otro de los criterios es el de la separación de fuentes, que consiste en distribuir taxativamente los tributos entre los distintos organismos de gobierno con potestad tributaria (así lo hace Brasil, por ejemplo.). Es decir, con este sistema se reserva a cada nivel de gobierno fuentes determinadas de recursos para ser explotadas, que sería el caso de los impuestos aduaneros que la Constitución reserva exclusivamente para el nivel nacional.

Entonces, en realidad, podría decirse más precisamente, que con la reforma de 1994 se ha introducido un Sistema mixto, ya que por un lado se mantiene el sistema de separación de fuentes (arts. 4 y 75, párr. inc. 1 y 2) y simultáneamente se otorga rango constitucional al régimen de coparticipación.



### 3.1. La coparticipación y las retenciones

Las retenciones a las exportaciones son impuestos aduaneros, por lo tanto quedan al margen de la masa coparticipable, tal como lo prevé expresamente el art. 2, inc. b., de la ley 23.548, de conformidad con los arts. 4 y 75, inc. 1 de la Constitución nacional. Tradicionalmente fueron recaudados por el gobierno nacional, constituyendo uno de sus principales recursos.

El problema que se presenta con el actual régimen de retenciones móviles introducido por la resolución 125/08 del Ministerio de Economía de la Nación, es que buscando un fin recaudador, el gobierno deja de lado a las provincias, a las que, si bien no les correspondería coparticipación por tratarse de un tributo netamente nacional, ven reducidos los porcentajes coparticipables a los que sí tienen derecho por otros tributos. Particularmente el impuesto a las ganancias, impuesto directo, cuya recaudación corresponde originariamente a las provincias, pero que por ley, y a través de la excepción que prevé la Constitución Nacional ha venido siendo recaudado por el Estado nacional ininterrumpidamente y no transitoriamente, pero que sí es objeto de coparticipación. Al disminuir la recaudación del impuesto a las ganancias, debido a la reducción de los márgenes de rentabilidad de los productores agropecuarios, se disminuyen los montos que reciben las provincias. Vistas las cosas de este modo, la aplicación actual de las retenciones supone una distorsión en el régimen de coparticipación federal de impuestos. En tanto carga efectiva sobre las ganancias, deberían ser coparticipada con las provincias.

Según Enrique G. Bulit Goñi, esta disposición constitucional del art. 75, inc. 1 puede interpretarse en el sentido de que solo asegura que el resorte aduanero, tan decisivo en el proceso de conformación y organización nacional,

---

esté en manos exclusiva de la Nación, así como también la condiciona en cuanto a las formas de ejercitarlo, pero que no impediría que la Nación coparticipe a las provincias, o a las municipalidades, o a ambas, del producido tributario de la Aduana, siempre y cuando ello no restrinja la amplitud constitucional de la atribución nacional.

Antonio María Hernández, cuando se refiere a la lesión que este régimen produce a nuestra forma federal de Estado, consagrada en los artículos 1, 5, 6, 121, 122, 123, 124 y concordantes de la Constitución Nacional, hace referencia al artículo 124 de la Ley Suprema, que reconoció la propiedad de los recursos naturales de las provincias y sentó las bases de la coparticipación impositiva y del gasto público federal en los artículos 75 incisos 2 y 8, entre otros aspectos tendientes a fortalecer nuestro federalismo y la descentralización del poder. Por eso considera a esta medida como centralista y reforzadora de la dependencia política y económica de las provincias.

Ahora bien, un rol trascendental en esta cuestión lo tienen los gobernadores de provincia. Más que un rol, un deber. En efecto, el Art. 128 de la Constitución Nacional dispone que ellos "son agentes naturales del Gobierno federal para hacer cumplir la Constitución y las leyes de la Nación". Esta norma, escueta, dice mucho. En primer lugar, son agentes del "gobierno federal", que por disposición de la Constitución está integrado por todos sus poderes y no sólo por el presidente de la Nación, desde luego, en el ámbito de sus respectivas competencias y, en segundo término, que lo son para hacer cumplir la Constitución, entre cuyas normas están los Arts. 17, 75, inc. 2., 76 y 99, inc. 3°, entre otros.

Hasta ahora, la falta de reacción de los gobernadores no ha ayudado en nada, sino que ha reforzado la sumisión y dependencia al gobierno nacional y el debilitamiento cada vez mayor de sistema federal.

---

## **CAPÍTULO CUARTO: Consideraciones finales**

No existe en la literatura especializada un impuesto que se aplique sobre las exportaciones, sencillamente porque nunca estuvo dentro de supuestos teóricos, penalizar las ventas externas de un país para dificultar los ingresos de divisas que sirven para promover el bienestar y el desarrollo. Resultaría un ejercicio infructuoso buscar antecedentes de este tipo en cualesquiera de las escuelas del pensamiento económico. Se pueden penalizar las importaciones para defender la producción doméstica y se pueden crear estímulos para incentivar las exportaciones, pero penalizar a éstas jamás.

¿Por qué a pesar de los efectos disruptores, las retenciones se mantienen como si se trataran de un impuesto ordinario, hasta formar su recaudación un recurso del que el Estado no puede prescindir, no obstante que se trata de uno originado en "una situación de emergencia" que hasta el momento se mantiene? Hay cuatro razones.<sup>36</sup>

- La primera es que el Estado no puede prescindir de ellas con la actual magnitud del gasto público, incapaz de ser financiado con los recursos tradicionales y dar lugar además al superávit primario destinado a cumplimentar las obligaciones que impone la Deuda Pública.

- La segunda porque el Banco Central (BCRA) administra el tipo de cambio y lo mantiene subvaluado, con lo cual crea "el colchón" necesario para transferir vía retenciones el excedente que surge de la cotización de las divisas, que si reflejaran la tendencia del mercado habría seguido el peso el curso de la

---

<sup>36</sup> Cuello Raúl, E. "Las retenciones a las exportaciones: un mal instrumento de política económica" Sup. Especial La Ley. La Ley, abril 2008

---

revaluación frente al dólar como ocurrió con la mayoría de los países de América Latina.

- La tercera porque le sirve para argumentar que los precios internos serían superiores en ausencia de retenciones. Oculta que con el peso sobrevaluado los precios domésticos serían iguales a los que ofrecieran los productores más los costos de comercialización. Y además que los precios de los alimentos han aumentado en todo el mundo sin los efectos inflacionarios que se le imputan en la economía argentina.

- La cuarta, porque está en la base "del modelo competitivo" un tipo de cambio alto.

Desde el lado de los productores rurales, a través de las organizaciones que los representan, se ha tratado de llevar propuestas al gobierno nacional para que contemple una disminución en las alícuotas, así como una segmentación entre los productores, de manera de diferenciar a los pequeños, medianos y grandes productores, que conforme los principios de equidad y capacidad contributiva no deberían tributar de manera uniforme. Así también se ha planteado la posibilidad de que el gobierno establezca un control sobre los costos de producción de los proveedores de insumos. Está probado que la "inflación agropecuaria" es entre dos y tres veces superior al del resto de la economía. Además, se ha propuesto la implementación de líneas de créditos especiales para el fortalecimiento de lo pequeños y medianos productores, pymes agrícolas y cooperativas, con plazos amplios y tasas de intereses razonables y fijas. Conjuntamente con el diseño de planes estratégicos de desarrollo sectorial, con el objetivo de lograr una diversificación productiva nacional (en cultivos como arroz, algodón, cítricos, horticultura, caña de azúcar, etc.) y apostar al desarrollo local y regional.



En fin, todos sabemos que los actuales derechos a la exportación constituyen un tributo extraordinario que parece llamado a subsistir por un largo período de tiempo, al menos mientras se den las circunstancias antes reseñadas. Debería finalmente estudiarse la posibilidad, cuando estén dadas las condiciones, de una sustitución gradual de las “retenciones a las exportaciones”, que aunque necesarias en la emergencia en situaciones con fuerte impacto social, deberían ser gradualmente reemplazadas por instrumentos menos distorsivos.

Parece hora, iniciada ya la rectificación del rumbo macroeconómico, de comenzar a impulsar el cambio de una realidad tributaria totalmente incompatible con un proyecto de desarrollo económico con equidad social.

Básicamente resulta imprescindible redefinir el "Sistema Rentístico Nacional", a partir de una reforma tributaria a nivel nacional y provincial ambas articuladas en el marco de la Ley de Coparticipación Federal que desde la Reforma Constitucional de 1994 nos estamos debiendo. Naturalmente, tal reordenamiento fiscal debe tener como trasfondo una cuantía y calidad del Gasto Público distinto y mejor que el actual, que es también, fuertemente distorsionador del funcionamiento de la economía.

Esta tarea resulta impostergable y debería ser encarada con vigor y tenacidad aún cuando las chances de éxito, en caso de que se verificasen las condiciones locales necesarias, no estarán en definitiva desvinculadas del rumbo que tomen los acontecimientos globales<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Barman, Zygmunt “Modernidad Líquida”, Fondo de Cultura Económica, 2005

---

## **CAPÍTULO QUINTO: Conclusiones**

Probablemente resultaría mucho más confortador que este trabajo se limitara a demostrar las falencias de un sistema tributario, o más precisamente, las falencias de un tributo determinado en un orden jurídico determinado. Pero una visión ajustada a lo técnico y a lo estrictamente económico sería una visión parcializada y miope de nuestros problemas. Repitiendo textualmente lo mencionado en la introducción, respecto a que “Cuando un país plantea su sistema impositivo está realizando un diseño donde se define algo más que quién tributa y cuánto, ya que diseña las reglas de juego para la distribución de la riqueza, para fortalecer o no la competitividad de la producción y la inserción del país en el mundo; también está definiendo incentivos que determinarán, o no, los ejes estratégicos de producción de un modelo económico.”, es posible entonces comprender que más allá del tributo en sí y de la magnitud de su alícuota, lo que está en discusión es cuál es el proyecto de país deseable, o por lo menos el diseño de sus orientaciones generales y qué es lo que puede hacerse para mejorar la situación y para evitar un debilitamiento del Estado.

Esta idea de debilitamiento del Estado tiene sentido, porque precisamente los problemas de legalidad que se plantean en este trabajo, constituyen una demostración palmaria de que el Estado, entendiéndolo como palanca de las políticas de realización de los derechos (civiles, políticos y sociales) y de redistribución social, está en crisis. Problemas que el Estado enfrenta hoy, en sus diversas especificidades, como Estado Soberano, como Estado Nacional, como Estado Social y como Estado de Derecho.

Pero es a la luz de todas las consideraciones hechas a lo largo del desarrollo del presente trabajo, que lo que aparece más amenazado es el Estado de Derecho, como complejo de instituciones orientadas a garantizar



que los ciudadanos puedan gozar de los derechos fundamentales<sup>38</sup>. La síntesis moderna de Estado, Derecho y Constitución se ha resquebrajado. El principio constitucional del Estado de derecho, según el cual cada poder está limitado por el derecho y no puede ser ejercido sino en el respeto de determinados procedimientos, ha sido dejado de lado innumerablemente y ha dado lugar a una disociación entre los conceptos de Constitución material y formal, o sea, entre el ordenamiento de los poderes como realmente se configuran en un Estado y el ordenamiento de los poderes tal como se encuentran establecidos en la Constitución.

El tema planteado en esta tesis pone al descubierto que una vez más los límites legales han sido transgredidos. Las decisiones del gobierno nacional en materia de retenciones a las exportaciones constituyen un ejemplo más de la pérdida de respeto por las instituciones.

Por un lado, hay un cuestionamiento acerca de la utilidad o no de estas medidas, de la necesidad de su implementación en un contexto histórico y económico determinado, y de su eficacia como instrumento de política fiscal, que se entremezcla con la discusión acerca de su legitimidad. La economía y el derecho se confunden, pero lamentablemente en esta mezcla, la preeminencia de aquellos principios que son inherentes a la conformación de todo Estado de derecho, salen lesionados.

La pregunta entonces sería: ¿Cómo articular moral, política y economía?

Mientras la moral y la política continúen sometidas a la economía, y, en consecuencia sufran una intensa anomia, poco se podrá hacer. Y esto resulta sumamente relevante, porque como dice Carlos Nino, “Todo esto muestra que

---

<sup>38</sup> Pier Paolo Portinaro, op.cit., pág. 11.



la tendencia a la ilegalidad, o a la anomia en general, en el resto de la sociedad, tiene ejemplo e inspiración en el manejo del poder público”<sup>39</sup>

---

39 Ver Nino, Carlos S. “Un país al margen de la ley. Estudio de la anomia como componente del subdesarrollo argentino” ´ pág. 87. Ed. 2º, Editorial Emecé, Buenos Aires, año 1992.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

<p>Abraham, Tomás “El presente absoluto. Periodismo, política y filosofía en la, Argentina del tercer milenio”. Editorial Sudamericana. Buenos Aires, año 2007.</p>
<p>Avellaneda, Nicolás “Discursos Selectos” Colección Miniatura Jackson de Clásicos Argentinos. Editorial W.M. Jackson ,. Buenos Aires, año 1958.</p>
<p>Bara, Enrique Ricardo “Los principios económicos de la tributación” Tratado de Tributación. Política Económica y tributaria. Tomo II. Volumen I. Editorial Astrea, Buenos Aires, año 2005.</p>
<p>Becerra Ferrer y otros: Manual de Derecho Constitucional, Advocatus, segunda edición actualizada, tomo I, Córdoba, 1.998.</p>
<p>Barman, Zygmunt “Modernidad líquida”, Fondo de Cultura Económica, 2005.</p>
<p>Bibiloni, Mario J. “Acerca de los derechos de exportación, sus fundamentos legales e implicancias”, Publicado en: Sup. Esp. Retenciones a las exportaciones, La ley, abril 2008.</p>
<p>Bidart Campos, Germán; Manual de la Constitución Reformada; T. II. Editorial Ediar, Buenos Aires, año1997.</p>
<p>Cortés Conde, Roberto “La economía política de la Argentina en el siglo XX” Editorial Edhasa, Buenos Aires, año 2005.</p>
<p>Cuello, Raúl E. “Las retenciones a las exportaciones: un mal instrumento de política económica” Publicado en: Sup. Esp. Retenciones a las exportaciones, Editorial La Ley, abril 2008.</p>
<p>Díaz, El derecho Tributario aduanero, “Tributación”, ene-mar. 1978.</p>

---

<p>Ekmekdjian, Miguel Ángel. "Manual de la Constitución Argentina", Editorial Lexis Nexis Depalma, quinta edición., Buenos Aires, año 2002.</p>
<p>Gaggero, Jorge y Grasso, Federico "La cuestión tributaria en la Argentina. La historia, los desafíos del presente y una propuesta de reforma" Documento de Trabajo Nº 5 - Julio de 2005- CEDIF (Centro de Economía y Finanzas para el desarrollo de la Argentina)</p>
<p>García Belsunce, Horacio. "Temas de derecho tributario", Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, año 1982.</p>
<p>Gelli, María Angélica "Retenciones, federalismo, República y derechos fundamentales" Publicado en: Sup. Esp. Retenciones a las exportaciones Editorial La Ley, abril 2008.</p>
<p>Juárez de Perona, Hada G.-García Seffino, Verónica. "Indicadores de competitividad en un contexto de apertura e integración" Instituto de Economía y Finanzas-Facultad de Css. Económicas, Universidad Nacional de Córdoba. Síntesis y Resúmenes XXXV Reunión Anual, año 2000-Asociación Argentina de Economía política</p>
<p>Lapenta, Jorge. Gerente del Departamento de Impuestos de Ernst &amp; Young-Henry Martin, Lisdero y Asociados. "Algunas reflexiones acerca de las retenciones a las exportaciones"</p>
<p>Lejeune Valcarcel, Ernesto. "Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario", Editoriales de Derecho Reunidas</p>
<p>Montesquieu, "Del espíritu de las leyes", versión española de Mercedes Blázquez y Pedro de Vega, Altaya, Barcelona 1996.</p>
<p>Nino, Carlos S. "Un país al margen de la ley. Estudio de la anomia como componente del subdesarrollo argentino". Ed. 2º, Editorial Emecé, Buenos Aires, año</p>

1992.
“Número especial del suplemento de Derecho Constitucional - 150º Aniversario de la Constitución Nacional-“, Director: Germán J. Bidart Campos, Editorial La Ley, Bs. As. Año 2003
Portinaro, Pier Paolo.”Estado. Léxico de Política”. Editorial Nueva Visión. 1º ed. Buenos Aires, año 2003. Traducción: Heber Cardoso.
Revista de Derecho Privado y Comunitario, Nº 21, “Derecho y Economía” .Editorial Rubinzal-Culzoni, año 1999.
Sagüés, Néstor P., "Seguridad Jurídica y confiabilidad en las instituciones judiciales", en LA LEY, 1996-E, 957.
Sáinz de Bujanda, Fernando “Sistema de derecho financiero” Madrid, Universidad Complutense, 1977
Smith, Adam "Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones". Fondo de Cultura Económica, Primera edición en español, Quinta reimpresión, México 1987.
Síntesis y Resúmenes XXXV Reunión Anual año 2000, Asociación Argentina de Economía Política- Universidad Nacional de Córdoba. Facultad de Ciencias Económicas-
Spisso, Rodolfo R. “Directivas constitucionales para el ejercicio de la potestad tributaria con justicia” Editorial La ley, Número especial del suplemento de Derecho Constitucional, abril de 2003.
Tratado de Tributación- Derecho Tributario, Tomos I y II, Director: García Belsunce, Horacio A. Editorial Astrea, Buenos Aires, año 2003.
Tratado de Tributación- Política y Economía Tributaria, Tomos I y II, Director: Vicente O. Díaz. Editorial Astrea, Buenos Aires, año 2004.
Villegas, Héctor Belisario “Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario”,



Editorial ASTREA, 9ª edición actualizada y ampliada

Http: [www.lavozdelinterior.com.ar](http://www.lavozdelinterior.com.ar). Hernández, Antonio María “Retenciones, hiperpresidencialismo y violaciones constitucionales” Comentario en el diario La voz del Interior, fecha: 22 de marzo 2008.

Http: [www.errepar.com](http://www.errepar.com). XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, “Errepar Digital”.

Http:[www.mecom.gov.ar](http://www.mecom.gov.ar)

Http:[www.infoleg.com.ar](http://www.infoleg.com.ar)

Http:[www.laleyonline.com.ar](http://www.laleyonline.com.ar)



## ANEXO

---

**Resolución 35/2002 BO 8-04-2001**

Ministerio de Economía

COMERCIO EXTERIOR

Fíjase un derecho a la exportación para consumo de determinadas mercaderías comprendidas en posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur.

Bs. As., 5/4/2002

VISTO el Expediente N° 450-006488/2002 del Registro del MINISTERIO DE ECONOMIA, y CONSIDERANDO:

Que a través de la Ley N° 25.561, se declaró el estado de Emergencia Pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria.

Que la Ley 22.415 faculta a gravar con derechos de exportación a la exportación para consumo de mercaderías a fin de estabilizar los precios internos a niveles convenientes y mantener el volumen de oferta adecuado a las necesidades de abastecimiento del mercado interno.

Que la Resolución del ex MINISTERIO DE ECONOMIA E INFRAESTRUCTURA N° 11 de fecha 4 de marzo de 2002, fijó derechos de exportación para consumo de diversas mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

Que además resulta necesario moderar el impacto del aumento del tipo de cambio en los precios internos de la economía, especialmente en aquellos productos que afectan sensiblemente el costo de vida de la población.

Que teniendo en cuenta la situación por la que atraviesan las finanzas públicas resulta necesario la adopción de medidas de carácter fiscal.

Que en función de ello resulta procedente la modificación de los derechos de exportación vigentes de un conjunto de posiciones arancelarias que incluyen productos de significativa incidencia en la canasta básica de consumo, entendiéndose que dicha modificación será de carácter transitorio en tanto persistan las actuales condiciones económicas generales.

Que la DIRECCION GENERAL DE ASUNTOS JURIDICOS del MINISTERIO DE ECONOMIA ha tomado la intervención que le compete.

Que la presente resolución se dicta en función de lo previsto en las Leyes N° 22.415 y N° 25.561, la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto N° 438/92), modificada por las leyes N° 24.190 y N° 25.233 y por los Decretos Nros. 1343 de fecha 24 de octubre de 2001, 1366 de fecha 26 de Octubre de 2001, 1454 de fecha 8 de noviembre de 2001 y 355 de fecha 21 de febrero de 2002 y en uso de las facultades conferidas por los Decretos Nros. 751 de fecha 8 de marzo de 1974 y 2752 de fecha 26 de diciembre de 1991.

Por ello,



EL MINISTRO DE ECONOMIA  
RESUELVE:

Artículo 1º — Fijase un derecho del 20% (VEINTE POR CIENTO) a la exportación para consumo de las mercaderías comprendidas en las posiciones de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) que se detallan en las CINCO (5) planillas que como Anexo forman parte integrante de la presente resolución.

Art. 2º — Las restantes posiciones de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) continuarán con el derecho de exportación fijado por la Resolución ex- MINISTERIO DE ECONOMIA E INFRAESTRUCTURA Nº 11 de fecha 4 de marzo de 2002.

Art. 3º — Los derechos a la exportación fijados por los artículos 1º y 2º de la presente resolución serán adicionados a los vigentes con anterioridad a la sanción de la Resolución ex- MINISTERIO DE ECONOMIA E INFRAESTRUCTURA Nº 11 de fecha 4 de marzo de 2002, sean estos permanentes o transitorios.

Art. 4º — Estará exento del pago del derecho de exportación previsto en los artículos 1º y 2º de la presente resolución, el valor CIF de las mercaderías importadas temporariamente, en el marco de la Resolución ex-MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS Nº 72 de fecha 20 de enero de 1992 y el Decreto Nº 1439 de fecha 11 de diciembre de 1996, en la medida que las mismas se hubieren incorporado a las mercaderías exportadas.

Art. 5º — En caso de producirse alteraciones negativas y de significación en los precios internacionales de las mercaderías contenidas en el artículo 1º de la presente resolución, se podrá considerar la modificación de los derechos aquí establecidos para los sectores afectados.

Art. 6º — La presente Resolución comenzará a regir a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 7º — Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese.

— Jorge Remes Lenicov

ANEXO A LA RES. ME Nº 35

10011010	12022090
10011090	12040090
10019010	12060010
10019090	12060090
10020090	12076090
10030010	12079910
10030091	12079990
10030098	12081000
10030099	12089000
10040010	12091900



---

10040090	12092100
10051000	12092200
10059010	12092300
10059090	12092500
10070010	12092900
10070090	12093000
10081010	12099100
10081090	12099900
10082090	12119090
10083090	12129900
10089090	12141000
11010010	12149000
11010020	15071000
11021000	15079011
11022000	15079019
11029000	15079090
11031100	15081000
11031200	15089000
11031300	15121110
11031900	15121120
11041200	15121911
11042300	15121919
11043000	15122990
11051000	15151100
11052000	15151900
11071010	15152100
11071020	15152910
11072010	15152990
11072020	15159000
11081100	15162000
11081200	15171000
11081900	15179010
11082000	15179090
11090000	15180000
12010010	15211000
12010090	23040010
12021000	23063010



**Resolución 368/2007**

Ministerio de Economía y Producción

COMERCIO EXTERIOR

Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM). Sustitúyese en el Anexo XIV del Decreto N° 509/2007 y sus modificaciones, el derecho de exportación para determinados productos.

Bs. As., 7/11/2007

VISTO el Expediente N° S01:0431933/2007 del Registro del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, y

CONSIDERANDO:

Que el Artículo 16 del Decreto N° 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones establece el derecho de exportación aplicable a las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) consignadas en el Anexo XIV de dicha norma.

Que los precios internacionales de los granos han registrado fuertes incrementos.

Que la demanda internacional crece de manera sostenida debido a la presencia de nuevos países demandantes de tales productos y a que los mismos son aplicados a nuevos usos productivos, entre ellos, para la generación de combustibles de origen vegetal.

Que, asimismo, la demanda interna crece también sostenidamente debido a la mejora de los salarios reales, del empleo y a las caídas de las tasas de pobreza e indigencia.

Que se entiende conveniente elevar los derechos de exportación aplicables a un conjunto de productos con el objetivo de reducir los precios internos, consolidar la mejora de la distribución del ingreso y estimular el mayor valor agregado.

Que resulta necesario preservar el tratamiento arancelario de exportación aplicable a aquellos productos que revisten la condición de orgánicos.

Que la Dirección General de Asuntos Jurídicos del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION ha tomado la intervención que le compete.

Que la presente medida se dicta en función de lo previsto en la Ley N° 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto N° 438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por los Decretos Nros. 2752 de fecha 26 de diciembre de 1991 y 2275 de fecha 23 de diciembre de 1994 y sus modificatorios.

Por ello,

EL MINISTRO DE ECONOMIA Y PRODUCCION



RESUELVE:

Artículo 1º — Sustitúyese en el Anexo XIV del Decreto N° 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones, para las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) que se enumeran en la planilla que, como Anexo, forma parte integrante de la presente resolución, el derecho de exportación por el que en cada caso se indica.

Art. 2º — Mantiénese la vigencia de las disposiciones contenidas en los Artículos 3º, 4º y 5º de la Resolución N° 184 de fecha 18 de septiembre de 2007 del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION.

Art. 3º — Esta medida comenzará a regir a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 4º — Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. — Miguel G. Peirano.

ANEXO

N.C.M	D.E. (%)
1206.00.90 (6) y (7)	32
2304.00.10	32
2306.30.10	30
1208.10.00	32

(6) Excepto semilla de girasol tipo confitería, que tributará un derecho de exportación del DIEZ POR CIENTO (10%).

(7) Excepto semilla de girasol descascarada, que tributará un derecho de exportación del CINCO POR CIENTO (5%).



**Resolución 369/2007**

Ministerio de Economía y Producción

COMERCIO EXTERIOR

Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM). Sustitúyese en el Anexo XIV del Decreto N° 509/2007 y sus modificaciones, el derecho de exportación para determinados productos.

Bs. As., 7/11/2007

VISTO el Expediente N° S01:0431734/2007 del Registro del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, y

CONSIDERANDO:

Que el Artículo 16 del Decreto N° 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones establece el derecho de exportación aplicable a las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) consignadas en el Anexo XIV de dicha norma.

Que los precios internacionales de los granos han registrado fuertes incrementos.

Que la demanda internacional crece de manera sostenida debido a la presencia de nuevos países demandantes de tales productos y a que los mismos son aplicados a nuevos usos productivos, entre ellos, para la generación de combustibles de origen vegetal.

Que, asimismo, la demanda interna crece también sostenidamente debido a la mejora de los salarios reales, del empleo y a las caídas de las tasas de pobreza e indigencia.

Que se entiende conveniente elevar los derechos de exportación aplicables a un conjunto de productos con el objetivo de reducir los precios internos, consolidar la mejora de la distribución del ingreso y estimular el mayor valor agregado.

Que resulta necesario preservar el tratamiento arancelario de exportación aplicable a aquellos productos que revisten la condición de orgánicos.

Que la Dirección General de Asuntos Jurídicos del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION ha tomado la intervención que le compete.

Que la presente medida se dicta en función de lo previsto en la Ley N° 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto N° 438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por los Decretos Nros. 2752 de fecha 26 de diciembre de 1991 y 2275 de fecha 23 de diciembre de 1994 y sus modificatorios.

Por ello,

EL MINISTRO DE ECONOMIA Y PRODUCCION

RESUELVE:

Artículo 1º — Sustitúyese en el Anexo XIV del Decreto N° 509 de fecha 15 de mayo de 2007 sus modificaciones, para las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) que se enumeran en la planilla que, como Anexo, forma parte integrante de la presente resolución, el derecho de exportación por el que en cada caso se indica.

Art. 2º — Mantiénese la vigencia de las disposiciones contenidas en los Artículos 3º, 4º y 5º de la Resolución N° 184 de fecha 18 de septiembre de 2007 del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION.

Art. 3º — Esta medida comenzará a regir a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

Art. 4º — Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. — Miguel G. Peirano.

ANEXO

N.C.M.	D.E. (%)
1001.10.90	28
1001.90.90	28
1005.90.10 (3)	25
1005.90.90	25
1201.00.90	35
1507.10.00	32
1507.90.11	32
1507.90.19	32
1507.90.90	32
1512.11.10	30
1512.19.11	30
1512.19.19	30
1517.90.10 (9)	32
1517.90.90 (9a)	20

(3) Excepto maíz pisingallo que tributará un derecho de exportación del CINCO POR CIENTO (5%).

(9) Únicamente las mezclas que contengan aceite de soja.



(9a) Excepto las mezclas, preparaciones alimenticias y demás productos que contuvieren aceite de soja, que tributarán un derecho de exportación del TREINTA Y DOS POR CIENTO (32%).

---

**Resolución 125/2008**

Ministerio de Economía y Producción

**NOMENCLATURA COMUN DEL MERCOSUR**

Derechos de exportación. Fórmula de determinación aplicable a determinadas posiciones arancelarias correspondientes a cereales y oleaginosas.

Bs. As., 10/3/2008

VISTO el Expediente Nº S01:0084268/2008 del Registro del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, y

**CONSIDERANDO:**

Que por el Artículo 16 del Decreto Nº 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones se establece el derecho de exportación aplicable a las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) consignadas en el Anexo XIV de esa norma.

Que mediante las Resoluciones Nros. 368 y 369 de fecha 7 de noviembre de 2007 del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION se modificaron los derechos de exportación de determinadas mercaderías.

Que los precios internacionales de cereales y oleaginosas han registrado un significativo aumento en los últimos años, con una elevada volatilidad de sus tasas de variación interanual.

Que la persistencia de un escenario semejante podría repercutir negativamente sobre el conjunto de la economía a través de mayores precios internos, menor equidad distributiva y una creciente incertidumbre en lo que respecta a las decisiones de inversión del sector agropecuario.

Que la modificación propuesta del esquema de derechos de exportación aplicables a un subconjunto clave de cereales y oleaginosas constituye una herramienta apropiada para solucionar los problemas previamente mencionados.

Que la Dirección General de Asuntos Jurídicos del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION ha tomado la intervención que le compete.

Que la presente medida se dicta en función de lo previsto en la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por los Decretos Nros. 2752 de fecha 26 de diciembre de 1991 y 2275 de fecha 23 de diciembre de 1994 y sus modificatorios.

Por ello,

**EL MINISTRO DE ECONOMIA Y PRODUCCION**

**RESUELVE:**

**Artículo 1º** — El derecho de exportación aplicable a las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) que se consignan en la planilla que, como Anexo, forma parte integrante de la presente resolución será determinado de acuerdo con la siguiente fórmula:

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

donde:

$d$  = Alícuota del derecho de exportación.

$VB$  = Valor Básico, de acuerdo a lo establecido en los Artículos 2º a 5º de la presente resolución.

$AM$  = Alícuota Marginal, de acuerdo a lo establecido en los Artículos 2º a 5º de la presente resolución.

$VC$  = Valor de Corte, de acuerdo a lo establecido en los Artículos 2º a 5º de la presente resolución.

$FOB$  = Precio FOB oficial informado por la Dirección de Mercados Agroalimentarios de la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION.

**Art. 2º** — Los valores expresados en la fórmula definida en el Artículo 1º de la presente resolución, aplicables a las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias referenciadas con las letras A y B en la planilla que, como Anexo, forma parte de la presente resolución, surgirán de la tabla que se consigna a continuación, para cada rango de precios FOB oficiales:

Rango de precios FOB (U\$S / tn)		VB (U\$S)	AM (%)	VC (U\$S)
Más de	A			
0	200	0	20	0
200	300	40	32	200
300	400	72	48	300
400	600	120	79	400
600	en adelante	278	95	600

**Art. 3º** — Los valores expresados en la fórmula definida en el Artículo 1º de la presente resolución, aplicables a las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias referenciadas con las letras C y D en la planilla que, como Anexo, forma parte integrante de la presente resolución, surgirán de la tabla que se consigna a continuación, para cada rango de precios FOB oficiales:

Rango de precios FOB (U\$S / tn)		VB (U\$S)	AM (%)	VC (U\$S)
Más de	A			
0	180	0	20	0
180	220	36	45	180
220	260	54	72	220
260	300	82,8	93	260
300	en adelante	120	95	300

**Art. 4º** — Los valores expresados en la fórmula definida en el Artículo 1º de la presente resolución, aplicables a las mercaderías comprendidas en la posición arancelaria referenciada con la letra E en la planilla que, como Anexo, forma parte integrante de la presente resolución, surgirán de la tabla que se consigna a continuación, para cada rango de precios FOB oficiales:

Rango de precios FOB (U\$S / tn)		VB (U\$S)	AM (%)	VC (U\$S)
Más de	A			
0	200	0	23,5	0
200	300	47	38	200
300	400	85	58	300
400	500	143	72	400
500	600	215	81	500
600	en adelante	296	95	600

**Art. 5º** — Los valores expresados en la fórmula definida en el Artículo 1º de la presente resolución, aplicables a las mercaderías comprendidas en la posición arancelaria referenciada con la letra F en la planilla que, como Anexo, forma parte integrante de la presente resolución, surgirán de la tabla que se consigna a continuación, para cada rango de precios FOB oficiales:

Rango de precios FOB (U\$S / tn)		VB (U\$S)	AM (%)	VC (U\$S)
Más de	A			
0	200	0	23,5	0
200	300	47	29	200
300	400	76	39	300
400	500	115	54	400
500	600	169	78	500
600	en adelante	247	95	600

**Art. 6º** — Instrúyese a la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS a que tome los recaudos necesarios para informar diariamente a la Dirección General de Aduanas dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, los precios FOB oficiales necesarios para el cálculo de los derechos de exportación establecidos en la presente resolución.

**Art. 7º** — Para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) consignadas en la siguiente tabla, el derecho de exportación resultará de restar a la alícuota aplicable a la mercadería de referencia los puntos porcentuales diferenciales que en cada caso se indican.

La alícuota aplicable a la mercadería de referencia se calculará de acuerdo a lo establecido en los Artículos 1º a 5º de la presente resolución, utilizando el precio FOB oficial de la mercadería de referencia informado por la Dirección de Mercados Agroalimentarios de la SECRETARIA DE AGRICULTURA, GANADERIA, PESCA Y ALIMENTOS.

NCM	Mercadería de referencia	Diferencial en puntos porcentuales
1101.00.10	1001.90.90	10
1208.10.00	1201.00.90	3
1507.10.00	1201.00.90	4
1507.90.11	1201.00.90	4,5
1507.90.19	1201.00.90	4
1507.90.90	1201.00.90	4
1512.11.10	1206.00.90 (1)	4
1512.19.11	1206.00.90 (1)	4,5
1512.19.19	1206.00.90 (1)	4
1517.90.10 (2)	1201.00.90	4,5
1517.90.90 (3)	1201.00.90	4
1901.20.00 (4)	1001.90.90	10
1901.90.90 (4)	1001.90.90	10
2304.00.10	1201.00.90	3
2304.00.90	1201.00.90	3
2306.30.10	1206.00.90 (1)	2
2306.30.90	1206.00.90 (1)	2

(1) Excluidas la semilla de girasol tipo confitería y la semilla de girasol descascarada.

(2) Únicamente las mezclas que contengan aceite de soja.

(3) Únicamente las mezclas, preparaciones alimenticias y demás productos que contuvieren aceite de soja.

(4) Únicamente preparaciones a base de harina de trigo (excluidas las pastas en forma de discos y demás formas sólidas similares y preparaciones para la elaboración de tortas, bizcochuelos y productos de repostería similares, en envases de contenido neto inferior o igual a UN KILOGRAMO (1 kg)) con agregado de ingredientes, incluso de sal en cualquier proporción.

**Art. 8º** — Sustitúyese, para las posiciones arancelarias alcanzadas por los Artículos 1º y 7º precedentes, los derechos de exportación consignados en el Anexo XIV del Decreto Nº 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones, por los que en la presente resolución se establecen.

**Art. 9º** — La presente resolución comenzará a regir a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

**Art. 10.** — Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. — Martín Lousteau.

#### ANEXO

	N.C.M.
A	1001.10.90
B	1001.90.90
C	1005.90.10 (1)
D	1005.90.90
E	1201.00.90
F	1206.00.90 (2) y (3)

(1) Excepto maíz pisingallo que tributará un derecho de exportación del CINCO POR CIENTO (5%).

(2) Excepto semilla de girasol tipo confitería, que tributará un derecho de exportación del DIEZ POR CIENTO (10%).

(3) Excepto semilla de girasol descascarada, que tributará un derecho de exportación del CINCO POR CIENTO (5%).

**Resolución 141/2008**

Ministerio de Economía y Producción

**NOMENCLATURA COMUN DEL MERCOSUR**

Cereales y Oleaginosas. Sustitúyese la tabla consignada en el Artículo 7º de la Resolución N° 125/2008 del Ministerio de Economía y Producción, a fin de efectuar ajustes en los puntos porcentuales diferenciales fijados para determinados productos.

Bs. As., 13/3/2008

VISTO el Expediente N° S01:0089939/2008 del Registro del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, y

**CONSIDERANDO:**

Que por el Artículo 16 del Decreto N° 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones se establece el derecho de exportación aplicable a las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) consignadas en el Anexo XIV de esa norma.

Que mediante la Resolución N° 125 de fecha 10 de marzo de 2008 del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION se modificaron los derechos de exportación aplicables a un conjunto de cereales y oleaginosas y a sus respectivos subproductos.

Que el Artículo 7º de dicha resolución establece, para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) detalladas en la tabla allí consignada, que el derecho de exportación resultará de restar a la alícuota aplicable a la mercadería de referencia los puntos porcentuales diferenciales que en cada caso se indican.

Que resulta necesario efectuar ajustes en los puntos porcentuales diferenciales fijados para determinados productos.

Que la Dirección General de Asuntos Jurídicos del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION ha tomado la intervención que le compete.

Que la presente medida se dicta en función de lo previsto en la Ley N° 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto N° 438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por los Decretos Nros. 2752 de fecha 26 de diciembre de 1991 y 2275 de fecha 23 de diciembre de 1994 y sus modificatorios.

Por ello,

**EL MINISTRO DE ECONOMIA Y PRODUCCION**

**RESUELVE:**

**Artículo 1º** — Sustitúyese la tabla consignada en el Artículo 7º de la Resolución N° 125 de fecha 10 de marzo de 2008 del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, por la que a continuación se indica:

NCM	Mercadería de referencia	Diferencial en puntos porcentuales
1101.00.10	1001.90.90	10
1208.10.00	1201.00.90	4
1507.10.00	1201.00.90	4
1507.90.11	1201.00.90	4,5
1507.90.19	1201.00.90	4
1507.90.90	1201.00.90	4
1512.11.10	1206.00.90 (1)	4
1512.19.11	1206.00.90 (1)	4,5
1512.19.19	1206.00.90 (1)	4
1517.90.10 (2)	1201.00.90	4,5
1517.90.90 (3)	1201.00.90	4
1901.20.00 (4)	1001.90.90	10
1901.90.90 (4)	1001.90.90	10
2304.00.10	1201.00.90	4
2304.00.90	1201.00.90	4
2306.30.10	1206.00.90 (1)	4
2306.30.90	1206.00.90 (1)	4

(1) Excluidas la semilla de girasol tipo confitería y la semilla de girasol descascarada.

(2) Únicamente las mezclas que contengan aceite de soja.

(3) Únicamente las mezclas, preparaciones alimenticias y demás productos que contuvieren aceite de soja.

(4) Únicamente preparaciones a base de harina de trigo (excluidas las pastas en forma de discos y demás formas sólidas similares y preparaciones para la elaboración de tortas, bizcochuelos y productos de repostería similares, en envases de contenido neto inferior o igual a UN KILOGRAMO (1 kg)), con agregado de aditivos y/o ingredientes, incluso de sal en cualquier proporción.



**Art. 2º** — La presente resolución comenzará a regir a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

**Art. 3º** — Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. — Martín Lousteau.



---

**El Decreto 2752/1991.**

Como se ha advertido, las Resoluciones Ministeriales hacen referencia a este Decreto, dictado por el Presidente Carlos Menem el 26 de diciembre de 1991 y publicado en el Boletín Oficial el 13 de enero de 1992.

El sumario del mismo es el siguiente:

“... Considerando:

Que el Código Aduanero (ley 22415 Ver Texto) faculta al Poder Ejecutivo para establecer, modificar o suprimir procedimientos arancelarios necesarios para el normal desarrollo de las importaciones y exportaciones del país. ....

Por ello,

El presidente de la Nación Argentina decreta:

Art. 1.– Deléganse en el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos las facultades conferidas por los arts. 570, 620, 632, 663, 664 y 755 del Código Aduanero (Ley 22.415). ...”.