

Derechos de exportación y garantías constitucionales

Nota al fallo Gallo Llorente

Por Alberto Tarsitano

I. EL FALLO

La sala 2ª de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal declaró la inconstitucionalidad de la resolución ME 125/2007, con el voto de la mayoría conformada por los doctores Marta Herrera y Guillermo P. Galli. El doctor Carlos M. Grecco votó en disidencia sobre esta cuestión. No obstante, los tres camaristas salvaron la legitimidad constitucional del art. 755 del Código Aduanero, con distintas tesis.

La sentencia que se anota recorre argumentos sustanciosos para esclarecer cuestiones básicas como son la naturaleza de los gravámenes aduaneros, sus efectos económicos, el alcance del principio de legalidad y las posibilidades y límites a la delegación de esta atribución en el Poder Ejecutivo u otra repartición administrativa, antes y después de la reforma constitucional de 1994.

II. UNA ESCLARECEDORA REFERENCIA HISTÓRICA SOBRE LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN EN LA CONSTITUCIÓN NACIONAL

En la Constitución de 1853 los derechos de importación y exportación contribuían a formar el Tesoro Nacional¹. Las Provincias cedieron a la Nación la principal fuente de recursos del siglo XIX² y transfirieron sus Aduanas, con el propósito de consagrar el viejo anhelo: “Hacer un solo país para un solo pueblo” y fundar una “unión indestructible pero de Estados indestructibles”³. Sin embargo, la división entre Buenos Aires y el interior postergó estas intenciones hasta después de la batalla de Cepeda.

¹ El art. 4º de la Constitución y la unidad rentística que consagraba había sido debatido en profundidad en la Convención Constituyente de 1852, con las posiciones enfrentadas del miembro informante, Gorostiaga, y el diputado por Sante Fe, Leiva. Este último interpretaba que su texto contradecía el art. 19 del Acuerdo de San Nicolás, que estatuyó que las autoridades constitucionales —y no el Congreso Constituyente— eran las únicas autorizadas a fijar las rentas nacionales. El debate está reproducido en RUIZ MORENO, Isidoro, *Finanzas Públicas*, Casa Editora La Minerva de A. Aveta, Córdoba, 1908, ps. 148 y ss. Sobre el tema puede consultarse CASÁS, José O., *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, Ad-Hoc*, Buenos Aires, 2002, p. 78.

² Según Terry los derechos de Aduana en conjunto representaban más del ochenta por ciento de las rentas nacionales (TERRY, José A., *Finanzas*, 3ª ed., Madrid, 1918, p. 359; también LUNA, Félix, *Buenos Aires y el país*, Sudamericana, 1994, p. 158).

³ Corte Sup., Fallos 178:9.

El Pacto de San José de Flores del 11 de noviembre de 1959 sella la unión nacional con la incorporación de Buenos Aires a la Confederación⁴. Tal como había sido acordado, la Provincia designó una Comisión Examinadora del texto constitucional de 1853, que propuso reformas para ser debatidas en el seno de la Convención Provincial Reformadora. En ese ámbito se discutió intensamente si los derechos de exportación debían ser nacionales o provinciales y, como fórmula transaccional, se decidió mantenerlos temporalmente dentro de las rentas nacionales, como lo propiciaban Vélez Sarsfield, Sarmiento, Mármol y Mitre⁵. En septiembre de 1860, la Convención Nacional declaró que tales derechos regirían "...hasta 1866, en cuya fecha cesarán como impuesto nacional, no pudiendo serlo provincial"⁶.

Según refiere Isidoro J. Ruiz Moreno⁷, los derechos de exportación se consagraron por la Convención de 1866 como recurso federal definitivo, modificando la tendencia favorable a su eliminación que se había insinuado en los años previos⁸. El clima de la época que reflejan con miradas antagónicas los periódicos *La Tribuna*, *El Nacional* y *Nación Argentina* de Buenos Aires, *El Paraná* de Entre Ríos y *El Tiempo* de Santa Fe, nos recuerda tensiones recientes vividas a raíz del debate en el Congreso de la Nación sobre las "retenciones móviles", aunque en aquella época el foco estaba puesto en qué gobierno se quedaba con tales gravámenes⁹.

La Convención Constituyente reformadora se reunió en Santa Fe a fin de tratar este único tema. Las posturas estaban bien definidas. Las provincias querían recuperar los derechos de exportación porque los consideraban una contribución directa. Tenían muy en claro el impacto sobre la escasa riqueza generada en sus territorios y en sus gobiernos anémicos de recursos. Del otro lado las cosas no estaban mejor: las arcas exhaustas del Gobierno federal, agravadas por la guerra con el Paraguay, hacían impensable la prescindencia de estos gravámenes. Entre Ríos lideraba la oposición de las provincias con el propio Urquiza a la cabeza y aunque los sondeos previos favorecían a la Nación, se hacían esfuerzos para postergar el comienzo de las sesiones a la espera de los diputados de Corrientes, que podían cambiar el curso de la votación¹⁰. Pero los diputados correntinos nunca llegaron. Se dijo que la esposa de un influyente convencional, aburrida de esa estadía provinciana, convenció a su

⁴ El pacto le garantizaba a la provincia de Buenos Aires su presupuesto del año 1859, hasta cinco años después de su incorporación a la Nación (art. 8º).

⁵ RUIZ MORENO, Isidoro J., *La reforma constitucional de 1866. Los derechos de exportación en el tesoro nacional*, en Revista del Instituto de Historia del Derecho, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, año 1966, p. 205.

⁶ El plazo se correspondía con el compromiso financiero asumido con Buenos Aires en el Pacto de San José de Flores.

⁷ RUIZ MORENO, Isidoro J., *La reforma constitucional...*, cit., p. 205.

⁸ Sobre el tema puede consultarse también a Terry, quien explica: "la limitación temporal para la exportación respondía a que en la Convención de 1860, y por iniciativa del doctor Rufino de Elizalde, se puso en duda el carácter nacional del impuesto a la exportación. Se dijo en aquella asamblea que el derecho de exportación gravaba el producto de cada provincia; que era, en cierta manera y tal como se entendía entonces, un impuesto directo, y en consecuencia debiera ser recurso provincial y no nacional. Se invocaron las leyes de los Estados Unidos al respecto, y, por último, se resolvió ante los argumentos aducidos por el doctor Vélez Sarsfield y teniendo en cuenta las necesidades del erario a formarse o a reorganizarse en los primeros años, considerarlo nacional hasta 1866, no pudiendo ser provincial" (TERRY, José, *Finanzas*, cit., p. 367).

⁹ Las actas de la Convención de 1866 se perdieron. Y estos diarios, juntos a los archivos particulares de los protagonistas lograron reconstruir lo que sucedió en el debate.

¹⁰ Urquiza instruyó a los representantes de Entre Ríos: "Demoren algo la sanción, que según noticias tengo, no deban demorar los Diputados de Corrientes" (Archivo General de la Nación, Archivo Urquiza, leg. 144, citado por RUIZ MORENO, Isidoro J. en *La reforma constitucional...*, cit., p. 260).

marido para que no dilatara la votación¹¹. En un clima enrarecido¹², el 11 de septiembre se votó ceñidamente a favor de la permanencia de los derechos en manos de la Nación: 22 a 18¹³.

III. NATURALEZA JURÍDICA

La resistencia fiscal opuesta por los productores agropecuarios puso sobre la mesa la naturaleza de los derechos de exportación¹⁴. Las tesis puras aportadas por la doctrina fueron esgrimidas por las partes interesadas con la intención de llevar agua para su molino, desde que no son indiferentes los efectos que conllevan. El Gobierno ha alegado que no poseen naturaleza tributaria¹⁵, tratando de reivindicar las mayores potestades del Poder Ejecutivo sobre un gravamen considerado funcional a la política del comercio exterior. Aun así, negarle tal carácter no debería disminuir la intensidad del principio de legalidad, como sucede con cualquier otra prestación patrimonial, de carácter público, no tributaria¹⁶.

Nuestro recordado profesor de la Universidad de Buenos Aires, Juan Carlos Luqui, defendió la naturaleza particular de los derechos de aduana basado en su condición de instrumentos de la política económica, y extrajo como conclusión que sólo les era aplicable la garantía de la uniformidad, pero no las de igualdad, equidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad¹⁷. Uno de sus más distinguidos discípulos disintió de su opinión al sostener que *los derechos de exportación son tributos* desde que, en efecto, "...la Constitución se refiere concretamente a ellos como formando parte de las contribuciones nacionales (arts. 4º, 17 y 67, inc. 1º). En cuanto al rol diferente que tendrán las garantías constitucionales respecto de estos tributos, ceñidas a la regla básica de la uniformidad, como único límite del ejercicio del poder tributario delegado expresamente al gobierno federal, es más bien una consecuencia de

¹¹ Esta incidencia es relatada por Martín Ruiz Moreno (*La Organización Nacional*, t. II, Rosario, 1905, p. 285, según cita de RUIZ MORENO, Isidoro J., *La reforma constitucional...*, cit., p. 261).

¹² La situación era descrita por el periódico *El Paraná*, de Entre Ríos, de la siguiente manera: "En resumen, en una hora, sin decir una palabra y a fuerza de votos, se ha resuelto la gran cuestión que tanto ha preocupado a la opinión pública. No podía suceder otra cosa: toda discusión hubiera sido inútil, porque ante las máquinas de votar que el Gobierno Nacional ha hecho venir a la Convención, no había argumentación posible" (RUIZ MORENO, Isidoro J., *La reforma constitucional...*, cit.).

¹³ Conf. Ruiz Moreno, Isidoro J., *La reforma constitucional...*, cit., p. 264. Su ancestro, Isidoro Ruiz Moreno da una versión diferente: "...en la Convención Constituyente de ese año la votación fue muy reñida, pues hubo empate dos veces y solo se resolvió ésta, por el voto del Presidente de la Convención, Mariano Fraguero, que había sido el primer Ministro de Hacienda que tuvo la Confederación" (*Finanzas públicas*, cit., p. 167).

¹⁴ Ver, por todos, TOZZINI, Gabriela, *Las "retenciones a la exportación" de cereales y oleaginosos establecidas por la resolución 125/08 del Ministerio de Economía y Producción de la Nación" (Boletín Oficial 10/3/08) y modificadas por resolución 141/08 y 64/08. Naturaleza jurídica y test de constitucionalidad y del federalismo fiscal.*

¹⁵ En este sentido se expidió la Procuración del Tesoro (dictamen 576/2003).

¹⁶ GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos, *El principio de capacidad contributiva*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, p. 89.

¹⁷ LUQUI, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989, ps. 127 y 352. Este autor señala que los derechos de aduana no están dentro de las "demás contribuciones", como surge del texto constitucional que los coloca antes. Y agrega en apoyo de su tesis que "...sería destruir la función que tienen los derechos aduaneros considerarlos 'impuestos' y, por lo mismo, sujetos a aquellas garantías constitucionales". Es claro que se refería a los derechos de aduana como gravámenes indirectos al consumo, sin computar el efecto de la traslación hacia el productor.

las peculiaridades del tributo, no pudiendo ser causa de una diferente naturaleza, de un concepto diferente al de contribuciones que contienen la Carta Fundamental, o sea, el de prestaciones pecuniarias coactivas que nacen por el ejercicio del poder de imperio del Estado, como consecuencia de verificarse el hecho generador previsto en la norma dictada por el Congreso, respetando los principios constitucionales”¹⁸.

Los tres camaristas que suscribieron el fallo destacaron su naturaleza tributaria, con la reafirmación del principio de legalidad como fuente normativa y tipicidad legal.

IV. LA DELEGACIÓN DEL ART. 755 DEL CÓDIGO ADUANERO

Con carácter previo, debería ser advertido que la delegación operada por el art. 755, en tanto anterior a la reforma constitucional de 1994, no debería caer bajo la aplicación del art. 76 de la Constitución Nacional¹⁹, y por ello su legitimidad no se juzga bajo este precepto. Rige en cambio la cláusula transitoria octava, que sujetó la “delegación” a su ratificación legislativa²⁰.

Lo expuesto no disminuye lo que surge nítido: la reforma fortaleció el principio de legalidad en materia tributaria al ratificar que el Poder Legislativo no puede delegar sus atribución en el Poder Ejecutivo (art. 76) y al declarar que el Poder Ejecutivo no puede asumir la atribución legislativa mediante los *decretos de necesidad y urgencia* (art. 99, inc. 3º). En nuestra interpretación, no existe luego de la reforma, por la necesaria correspondencia de ambos artículos, habilitación por emergencia pública cuando se trata de definir los caracteres del hecho imponible²¹. Sigue existiendo la posibilidad de integrar la ley dentro del marco predeterminado por el legislador²².

¹⁸ MORDEGLIA, Roberto, tesis doctoral (inérita), Biblioteca de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires. No obstante atribuirle naturaleza tributaria, señala: “...las demás contribuciones a que se refiere el art. 4º no son, en la terminología utilizada por la Corte, los derechos de aduana, sin que se haya previsto un límite a las atribuciones del Congreso excepto la de obstaculizar el comercio interno (arts. 10 y 11 de la Constitución Nacional)”. El juez Galli —a diferencia de Luqui y Mordegliá— sostiene en el fallo anotado que cuando el art. 4º luego de enunciar primero a los “derechos de importación y exportación” alude hacia el final de la norma a “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...”, incorpora en estas últimas a aquellos derechos aduaneros.

¹⁹ Art. 76: *Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.*

²⁰ La cláusula dispone que la legislación delegada preexistente que no contenga plazo establecido para su ejercicio caducará a los cinco años de la vigencia de esa disposición, excepto aquella que el Congreso de la Nación ratifique expresamente por una nueva ley. Sucesivas leyes prorrogaron la totalidad de la delegación legislativa hasta agosto de 2009 (leyes 25.148, 25.645 y 26.135).

²¹ Es la conocida opinión de Bidart Campos, entre otras muy calificadas (BIDART CAMPOS, Germán, *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, t. VI, Ediar, Buenos Aires, 1995, p. 342). Una posición distinta expone Spisso, aunque reconoce que la ley de emergencia pública debe acotar su alcance en la materia tributaria, fijando con claridad la política legislativa (SPISSO, Rofolfo R., “Principio de reserva de ley y delegación de facultades legislativas en materia tributaria”, LL 2004-D-234). Casas admite la denominada delegación impropia pero circunscripta al aspecto cuantitativo, sin que a su juicio sea exigible una formal declaración de emergencia pública (CASÁS, José O., PET, 8/8/2008, p. 14, y sus citas; también *Derechos y Garantías Constitucionales...*, citada en nota 1, ps. 353 y ss.).

²² Sobre el tema ver el profundo estudio de García Belsunce en el que se señala hasta dónde el principio de legalidad puede ser flexibilizado en materia tributaria (“La delegación legislativa”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luque*, Depalma, Buenos Aires, 1994, ps. 30 y ss.).

Es la doctrina tradicional de la Corte en “Delfino” (Fallos 148:430), “Laboratorios Anodia” (Fallos 270:42) y “Conevial” (Fallos 310:2139) que se actualiza, luego de la reforma constitucional en “Selcro” (Fallos 326:4251)²³. El principio es siempre igual: *no se delega el poder para hacer la ley sino la autoridad para reglar lo necesario para ponerla en ejecución*. En materia tributaria, este principio tiene una evidente connotación²⁴, de donde se sigue que la llamada “delegación impropia” constituye más bien el uso de facultades reglamentarias “propias” del Poder Ejecutivo, dentro de la extensión que la ley le confiere al fijar la política legislativa²⁵.

La jueza de primera instancia había declarado la inconstitucionalidad del art. 755 del Código Aduanero. Fue muy gráfica su expresión para fulminar el artículo, porque dijo que no se podía consentir “un cheque en blanco” al Poder Ejecutivo como el que consagraba la norma. Su impulso republicano tiene mucho de verdad, tanta como la que lleva a comprender que el Código se sancionó en el año 1981, y que corrió demasiada agua bajo el puente. La textura abierta del artículo debía encontrar justificación. Muchas voces se oyeron al respecto, en el Congreso, en la doctrina y en los tribunales, a favor y en contra de la delegación en el Poder Ejecutivo.

Aquí sí, en forma unánime, la Cámara Federal se pronunció sobre la legitimidad del art. 755; cada juez con fundamentos o matizaciones, de recíproca implicancia.

En su voto, la doctora Herrera consideró que el art. 755 brindaba un marco que debía ser complementado con una ley dictada a los efectos de cumplir con los objetivos que allí se establecen, conclusión que se extraería de su propia literalidad, en cuanto menciona que las facultades que otorga se ejercen en las condiciones previstas en el propio Código “y en las leyes que fueren aplicables”. Con apoyo en la doctrina de la Corte Suprema y cita de la exposición de motivos del Código, concluyó que las facultades conferidas por el citado artículo “requieren para su aplicación de una ley formal que especifique la política legislativa, fije las escalas y los límites concretos para su ejercicio por parte del Poder Ejecutivo”.

El doctor Grecco sumó nuevos argumentos para ratificar la validez de la legislación delegante. De un lado, recordó que la fijación de alcuotas de los derechos de exportación configuraba una “delegación impropia” admitida por la Corte Suprema de Justicia. De otro, que por resultar el Código Aduanero anterior a la reforma constitucional de 1994, la cláusula transitoria octava previó la ratificación legislativa expresa, condición que se tuvo por cumplida por las leyes 25.645, 25.918 y 26.135²⁶. A ello agregó que la ley 26.351, dictada en diciembre de 2007, sobre exportación de productos agropecuarios (modificatoria de la ley 21.452 que nunca perdió vigencia),

²³ Dijo la Corte Suprema en el considerando octavo: “Que, por lo demás, no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo”.

²⁴ REVILLA, Pablo J. M., “La delegación legislativa vedada para los aspectos sustanciales del tributo: art. 76 de la Constitución Nacional”, PET, año 2003, p. 389.

²⁵ Corte Sup., *in re* “Propulsora Siderúrgica”, consid. 12, citado por la jueza Herrera (Fallos 315:1820).

²⁶ Este argumento fue expuesto en el debate parlamentario por el senador Guinle, quien afirmó en el recinto: “...las normas fueron ratificadas por este Congreso, y con ello la delegación que contienen. Lo hicieron las leyes 25.148, 25.645, 25.918 y 26.135. Esta última extiende la vigencia de las normas delegantes, entre otras, hasta el 24 de agosto de 2009. En efecto fueron ratificadas porque efectiva y concretamente son incluidas en las llamadas ‘cláusulas residuales’ incorporadas en las citadas leyes de prórroga, que hacen referencia a toda otra materia asignada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo nacional que se relacione con la administración del país. La delegación que nos ocupa se relaciona con la administración general del país” (Cámara de Senadores, versión taquigráfica provisional).

también ratificaba las facultades del Poder Ejecutivo en la materia. Y tampoco olvidó recordar que el contexto legal de la emergencia pública declarada y prorrogada por leyes sucesivas y el decreto 509/2007²⁷ también legitimaron la delegación.

A su turno, el doctor Galli ratificó el principio de legalidad y a pesar de que su voto se refirió con exclusividad a la resolución 125, admitió la validez del art. 755 basado —como la doctora Herrera— en el reenvío del artículo a otras normas que ciñan la facultad delegada a la política legislativa por ellas establecida.

V. LA SUBDELEGACIÓN EN EL MINISTERIO DE ECONOMÍA. LA RESOLUCIÓN 125

En el fallo apelado, la doctora Liliana Heiland había concluido que el sistema de “retenciones móviles” introducido por la resolución 125 consagraba un sistema novedoso, ajeno a los derechos *ad valorem* que imponía el Código Aduanero.

La mayoría de la Cámara Federal declaró la inconstitucionalidad de la resolución 125 por considerar que la delegación que consagra el Código Aduanero es al Poder Ejecutivo y no al Ministerio de Economía.

La invalidez constitucional se fundó en la inexistencia de ley formal que sustente la subdelegación o la política legislativa, por cuanto:

(a) El decreto 2752 que se cita en los considerandos carecía de vigencia²⁸.

(b) El decreto 509/2007 —ratificado por la Comisión Bicameral del Congreso— que fijó las alícuotas para las posiciones arancelarias (modificadas luego por la resolución ministerial) no estableció la política legislativa.

(c) La ley 25.561 —invocada por la demandada— trata sobre los derechos de exportación a hidrocarburos, no a los productos agropecuarios.

(d) El decreto 904/2008 (creación del Programa de Distribución Social) no puede ratificar la resolución ministerial porque (i) dicho decreto no pretende convalidar los gravámenes creados por la resolución ministerial; (ii) se trata de un supuesto de nulidad absoluta, no susceptible de subsanación.

(e) Tampoco hubo convalidación legislativa, porque el Senado de la Nación rechazó el proyecto con media sanción de la cámara de Diputados que disponía, en su art. 1º, la ratificación de la resolución 125²⁹.

(f) Los derechos de exportación no pertenecen al ámbito de la llamada zona de reserva de la administración (art. 99, inc. 1º, CN).

(g) La resolución 125/2008 no constituye una reglamentación razonable de las disposiciones previstas en el Código Aduanero y en las leyes 26.122 y 26.351.

El doctor Grecco —en minoría— consideró que la cuestión de la Subdelegación había quedado superada con el dictado del decreto 908/2008, por medio del cual el Poder Ejecutivo remitió la resolución ministerial para su tratamiento legislativo.

²⁷ El decreto 509/2007 fijó los derechos de exportación para distintas posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur. Fue ratificado por la Comisión Bicameral del Congreso de la Nación.

²⁸ En efecto, había sido derogado por el decreto 2488 de 1991, ratificado por la ley 24.307.

²⁹ Luego del voto “no positivo” del Presidente del Senado, la decisión fue rechazar el proyecto de ley en los términos del art. 81 de la Constitución. Es inexacto, entonces, lo que se sostiene en los considerandos del decreto 1176, cuando afirma: “...con una de las Cámaras a favor de la ratificación de la medida con mayoría absoluta y, la otra en virtud de aquel desempate, rechazando esa medida, no se ha podido resolver la cuestión, toda vez que deja el trámite inconcluso y al Congreso sin manifestación”. Y agregó: “Que es este Poder Ejecutivo entonces el que debe dirimir la cuestión volviendo a ejercer sus facultades pues de otro modo ha sido imposible”.

VI. LA CONFISCATORIEDAD

Cuando se habla de la vinculación entre derechos de exportación y el principio de no confiscatoriedad, es un error vincularlos a la capacidad contributiva de aquel que los liquida, o del comprador del exterior. Por efecto de una distinta traslación, no se aplican aquí las reglas previstas para los derechos de importación, ni la doctrina que la Corte Suprema elaboró al respecto³⁰. Estos últimos son impuestos indirectos que percuten sobre el consumidor.

En los derechos de exportación, la retrotraslación los transforma en un impuesto directo sobre el productor, devenido en contribuyente de hecho. De ahí que el principio de “no confiscatoriedad” deberá ser ponderado bajo el prisma de la realidad económica, inocultable hasta para el más distraído observador del conflicto social desatado a raíz de las retenciones móviles³¹.

El fallo que se anota ha admitido que los efectos económicos de los impuestos deben ser computados por los jueces, aun aquellos que no forman parte del diseño de la estructura del hecho imponible (v.gr., impuestos internos) sino que se derivan de elementales reglas del mercado que provocan la traslación del contribuyente de derecho al contribuyente de hecho³². Y la percusión de los impuestos influyó en este caso para reconocer legitimación procesal al productor y para habilitarlo a plantear la inconstitucionalidad de una medida de gobierno que lo afecta de manera directa.

Así entonces, está en su naturaleza que los derechos de exportación devienen en “retenciones” debido a que no recaen sobre el comprador extranjero de los bienes, sino sobre la renta del productor. Como bien explica Mordegliá: “No es verosímil que ésa sea la finalidad de estos gravámenes, habida cuenta la existencia normal de precios internacionales que hacen imposible la protraslación del impuesto, salvo situaciones excepcionales, como sería el caso de que los exportadores fueran al mismo tiempo sociedades extranjeras. Pero lo normal es que se dé el efecto contrario, es decir, que la carga se traslade hacia los productores o intermediarios en el país, por lo que es razonable concluir que estos tributos buscan disminuir la renta de los exportadores o productores, según el caso, con lo que asumen características semejantes a un rudimentario impuesto a la renta”³³.

La afectación de la garantía de no confiscatoriedad de los tributos sólo fue tratada por el doctor Grecco. Como era previsible tratándose de una acción de amparo, constató la falta de acreditación del daño. Es la consecuencia natural de vincular una cuestión de hecho —y de dificultosa prueba— como es la alegada confiscatoriedad del impuesto a una vía procesal que exhibe restricciones insuperables en este campo. El voto posee el valor de señalar dos aspectos que, sería deseable, finalmente la Corte Suprema defina de una vez por todas: en primer lugar, que el tan invocado límite del 33% ya no rige ni siquiera para los impuestos directos, y que cualquiera sea el criterio de ponderación, deberá ser medido computando la presión global que se ejerce sobre el sujeto retenido; en segundo término, que el daño que sufre el productor lo padece como contribuyente de hecho, con lo cual, dada su condición de

³⁰ Fallos 289:443.

³¹ Por otra parte, constituye un hecho admitido por las medidas que el Poder Ejecutivo implementó a través de las resoluciones MEyP 284 y 285 para amortiguar los efectos del régimen.

³² Dice el doctor Galli en su voto: “Tal circunstancia emana de la observación de la práctica de los medios en este tipo de operaciones, hace a la realidad del caso bajo examen y constituye un aspecto que no puede ser soslayado a la hora de juzgar sobre la pretensión deducida”.

³³ MORDEGLIA, R., tesis cit., p. 110.

percutido, la acción de repetición se identifica con la reparación del daño sufrido por el obrar ilícito del Estado.

VII. LA DECISIÓN

El fallo encontró una manera fácil de volver operativa su decisión, y superó así la limitación endilgada a la sentencia revisada. Ordenó, simplemente, devolver al productor la diferencia entre el gravamen liquidado según la resolución 125 y el que hubiere correspondido según las normas preexistentes a su dictado³⁴. Nos genera dudas reponer la ultractividad de una resolución que posee los mismos vicios que fundaron la inconstitucionalidad de la resolución 125, aun cuando se comprende que esta decisión bien pudo estar influida por el alcance de la litis.

Finalmente, es remarcable que la acción de amparo en materia tributaria haya mostrado eficacia para reparar de una manera rápida el daño sufrido, superando el tortuoso trance que representaría acreditar la legitimidad del productor para repetir un impuesto cuya traza, por la dinámica del mercado, es de difícil recomposición. Al mismo tiempo deja abierta la posibilidad de discutir por la vía ordinaria la confiscatoriedad de los niveles de presión tributaria global sobre la renta del productor, sobre la premisa de la reconocida traslación económica.

³⁴ El decreto 1176/2008 repuso la vigencia de las resoluciones 368 y 369, del 7/11/2007.