

## PROMUEVE ACCIÓN DE AMPARO COLECTIVO

Señor Juez:

NICOLÁS FRANCO PINO, en su carácter de presidente de la **SOCIEDAD RURAL ARGENTINA**, con el patrocinio letrado del Dr. CARLOS JOSÉ LAPLACETTE, Tomo 400 – Folio 571 C.F.A.R., I.E.J. 20.25750686.0 y JOSÉ FRANCISCO CAPELLINO, abogado, T° 500 – F° 566 CSJN, I.E.J. 23240126729 en el carácter de apoderado de **SOCIEDAD RURAL DE JESÚS MARÍA**, todos constituyendo domicilio en la calle Ayacucho N° 330, Piso 4, oficina B, ciudad de Córdoba y en las I.E.J. indicadas, a V.S. respetuosamente nos presentamos y decimos:

-I-

### PERSONERIA

La presente acción de amparo es promovida por las siguientes entidades rurales:

- **SOCIEDAD RURAL ARGENTINA** (en adelante "SRA"), con domicilio en Juncal 4450 de la Ciudad de Buenos Aires, entidad que aquí representa su presidente, calidad que se acredita con copia auténtica del Acta de la 156° Asamblea General Ordinaria del 31 de mayo de 2021. Según lo establece el artículo 28 de sus Estatutos, la representación legal de la SRA es ejercida por el presidente de la entidad.

- **Sociedad Rural de Jesús María** (en adelante "SRJM"), CUIT 33-54135099-9, con domicilio en calle Tucumán N° 255, Oficina 20, de la ciudad de Jesús María, provincia de Córdoba. La representación de la SRJM es ejercida por el Dr. José F. Capellino, conforme el poder general judicial que se adjunta bajo juramento de autenticidad y vigencia.

**-II-**  
**OBJETO**

En tal carácter y en los términos de los artículos 43 de la Constitución Nacional (en adelante, "CN"), se promueve acción de amparo contra el Estado Nacional, Poder Ejecutivo de la Nación, con domicilio en calle Balcarce 50 de la Capital Federal, a fin de que se declare la inconstitucionalidad e ilegitimidad del cobro de derechos de exportación a los productos agropecuarios a partir del 1 de enero del año 2022, así como de cualquier disposición reglamentaria en la cual se pretenda sustentar ese reclamo tributario, y se lo condene a cesar con su cobro, instruyendo en tal sentido a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) para que cese con su reclamo y percepción.

A los efectos de dar acabo cumplimiento con lo que se decida en el presente proceso, se deberá citar al mismo a la AFIP para que tome la intervención que estime corresponder.

La presente acción se dirige contra la conducta concreta desplegada por AFIP-Aduana, así como contra los decretos 790/20, 1060/20, 230/2020, 851/2021 y el otra cualquier otra disposición legal o reglamentaria en la que se pretendiere fundar la conducta denunciada como ilegítima (i.e., percepción de retenciones a la exportación de productos agropecuarios), así como aquellas que en el futuro las prorroguen, reglamenten o sustituyan con un alcance similar o más gravoso que el cuestionado en esta presentación; y se condene al Estado Nacional a adoptar las medidas necesarias para poner inmediato fin a las consecuencias de la medida, con costas.

A los efectos de la presente demanda, se entiende por productos agropecuarios a las siguientes posiciones de la Nomenclatura Común del MERCOSUR: (i) agrícolas en general: capítulos 1 a 24; (ii) actividad forestal: 3201, 441 al 4421, 4704, 4706, 4707, 4801 al 4823, 4901 al 4911, 9401, 9403 y 9406, todas ellas en tanto contengan madera;

(iii) cueros: 4101 al 4105; (iv) lanas: 5101 al 5105; (v) algodón: 5201 al 5203; (vi) aceites esenciales y caseínas lácteas: 3301, 3501 y 3502, y (vii) biodisel: 3826.

Todo ello de conformidad con los argumentos de hecho y de derecho que seguidamente se relacionan.

### -III-

### COMPETENCIA

La competencia de la justicia federal para conocer en estas actuaciones surge del hecho de que se haya instaurado la demanda contra el Estado Nacional, por lo que la pertinencia del fuero federal surge por razón de la persona, en virtud de lo dispuesto por el artículo 116 de la Constitución Nacional, y los artículos 2, inciso 6° y 12 de la Ley N° 48<sup>1</sup>.

El artículo 4° de la ley 16.986 determina que en los procesos de amparo será competente *"el juez de primera instancia con jurisdicción en el lugar en que el acto se exteriorice o tuviere o pudiere tener efecto"*.

La disposición citada justifica con creces la competencia territorial de este juzgado en la medida en que la conducta estatal cuestionada genera perjuicios concretos para todos los productores agropecuarios, en especial para aquellos domiciliados en el ámbito territorial en el cual se asienta el juzgado, en atención a la naturaleza agrícola ganadera de la región.

Conforme lo ha resuelto recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CSJN"), los tribunales federales con asiento en las provincias tienen plena competencia para controlar la validez de los actos dictados por la Administración Pública, aun cuando ésta tenga su sede en la Capital Federal e incluso en procesos colectivos de alcance a todo el

---

<sup>1</sup> Fallos 310:2340; 312:592, 330:811, 332:1738.

país, lo que fomenta el federalismo, la descentralización institucional y tutela judicial efectiva<sup>2</sup>.

#### **-IV-**

### **DESCRIPCIÓN DEL CONFLICTO**

El 23 de diciembre de 2019, el Congreso de la Nación sancionó la Ley 27.541, denominada "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública".

En su artículo 1º, la ley enunció tanto el marco general de su dictado (declaración de emergencia), como el principal objeto de su sanción (delegación de facultades cfr. artículo 76 CN). Lo hizo en los siguientes términos:

Artículo 1º- Declárase la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, y deléganse en el Poder Ejecutivo nacional, las facultades comprendidas en la presente ley en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, con arreglo a las bases de delegación establecidas en el artículo 2º, hasta el 31 de diciembre de 2020.

Con relación a los derechos de exportación, en el artículo 52 se dispuso que, en el marco de las facultades acordadas al PEN mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, se podrían fijar derechos de exportación cuya alícuota no podía superar en ningún caso el treinta y tres por ciento (33%) del valor imponible o del precio oficial FOB<sup>3</sup>. Asimismo, se prohibió que la alícuota de los derechos de exportación supere el treinta y tres por ciento (33%)

---

<sup>2</sup> Fallos 344:3289 (2021).

<sup>3</sup> Se trata del valor o índice FOB "Oficial" que publica diariamente la Subsecretaría de Mercados Agropecuarios del Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca, mediante circulares, y se encuentra disponible en: [https://dinem.agroindustria.gob.ar/dinem\\_fob\\_wp\\_fob\\_consall.aspx](https://dinem.agroindustria.gob.ar/dinem_fob_wp_fob_consall.aspx).

del valor imponible o del precio oficial FOB para los porotos de soja<sup>4</sup>. Por último, se estableció que el PEN podía ejercer estas facultades hasta el 31 de diciembre de 2021.

A través de distintos decretos, como los decretos 230/2020, 790/20, 1060/20, el PEN fijó diversas alícuotas de derechos de exportación a productos agropecuarios. Otros decretos, dictados en uso de esas mismas facultades delegadas, fijaron alícuotas para productos de distintos orígenes.

En el marco descripto, se puede observar que la emergencia económica cumplió su plazo de vigencia el 31 de diciembre de 2020, sin perjuicio de la prórroga posterior de esa emergencia para situaciones concretas, entre las cuales no se encuentran incluido lo atinente a los derechos de exportación. En lo que hace a estos últimos, el legislador previó que la delegación en el PEN vencía el 31 de diciembre de 2021.

Ante la proximidad del vencimiento de la delegación, el PEN incorporó en el proyecto de Ley de Presupuesto para el año 2022 una prórroga por dos años de las facultades delegadas en el artículo 52 de la Ley 27.541. Sin embargo, ese proyecto de ley fue rechazado por la Cámara de Diputados.

Frente a la ausencia de un presupuesto sancionado por el Congreso Nacional, y de conformidad con lo dispuesto por la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley 24.156) dispuso la continuidad del presupuesto del año anterior, con aquellas adecuaciones contempladas en la citada ley, por las cuales se requiere la eliminación de los ingresos que ya no pueden recaudarse (cfr. art. 27, ley 24.156).

---

<sup>4</sup> En el caso de la mayoría de los cereales, el derecho de exportación se calcula respecto del valor ya determinado por las autoridades para el bien que se trate. En el caso del resto de los bienes exportables, el valor sobre el cual se liquida el derecho de exportación se efectúa sobre su precio real, el cual debe ser declarado por el exportador, quien traslada ese tributo al valor que paga al productor.

En ese marco, el 23 de diciembre de 2021 el PEN dictó el decreto 882/21, por medio del cual, dispuso que (i) a partir del 1° de enero de 2022, y en virtud de lo establecido por el artículo 27 de la ley 24.156, rigen las disposiciones de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio 2021, sus normas modificatorias y complementarias, y (ii) que el jefe de Gabinete de ministros podrá adecuar el presupuesto prorrogado con el fin de dar cumplimiento a los incisos 1 y 2 del artículo 27 de la Ley 24.156.

Unos días antes, el 15 de diciembre de 2021, a través del decreto 851/2021 y en uso de las facultades delegadas por el artículo 52 de la ley 27.541, se fijaron alícuotas del derecho de exportación para determinadas mercaderías “a partir del 1° de enero de 2022” (art. 1) y de declaró que se mantendría vigente. Tomando como ejemplo el caso de la soja (grano, harina y aceite) – cuya última disposición (Dec. 230/20) fijó la pauta arancelaria en el 33%- nada se dispuso en el decreto 851/21.

A más de 30 días del inicio del año 2022, y sin que el Congreso haya discutido y aprobado una prórroga de las competencias delegadas a través de la Ley 27.541, el Gobierno Nacional continúa exigiendo el pago de derechos de exportación del mismo modo que lo hiciera antes del 1 de enero de 2022. Esto ocurre a pesar de que ya no existe una base legal para exigir el pago de ese tributo.

A principios del mes de enero, entidades rurales alertaron acerca de la gravedad de la situación que se encontraba presente e instaron a las autoridades competentes a discutir y decidir la política tributaria nacional en el ámbito constitucionalmente diseñado a ese fin, es decir, en el Congreso de la Nación. Sin embargo, semanas después de esos pronunciamientos, el PEN convocó a sesiones extraordinarias sin incluir a los derechos de exportación dentro del temario a ser considerado por el Poder Legislativo.

De esta forma, al continuar la conducta ilegal de las autoridades administrativas y no existir ningún tipo de indicio de que esa situación irregular pueda ser resuelta a través de la inmediata intervención del

Congreso de la Nación, las entidades rurales se ven en la necesidad de promover la presente acción de amparo, en defensa de los derechos constitucionales de todo el sector agropecuario.

-V-

### **CARACTERÍSTICAS COLECTIVAS DEL PRESENTE PROCESO**

1.- Con criterio didáctico, en el precedente "Halabi"<sup>5</sup> la CSJN distinguió, a los efectos de admisibilidad de los procesos colectivos, en materia de legitimación procesal, los derechos de incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos y aquellos referentes a intereses individuales homogéneos.

En nuestro caso concreto, la naturaleza colectiva del proceso surge tanto por la indivisibilidad de su objeto, como por la concurrencia de intereses homogéneos, en tanto que la sentencia deberá tener, de modo necesario, efectos generales. De otro modo, carecería de todo efecto práctico una sentencia que declarase inválido el cobro de derechos de exportación respecto de un grupo limitado de productores agropecuarios.

Los derechos de exportación impactan de modo directo e inmediato en el valor de los productos agropecuarios, pues se trata de una producción destinada en su gran mayoría a la exportación. De esta forma, los exportadores, mientras la AFIP exija el pago de los derechos de exportación para emitir los permisos de embarque de cereal, esos tributos a la exportación estarán reflejados en el precio del cereal que cobrarán los productores, verdaderos sujetos percutidos por un tributo ilegítimo.

Se advierte rápidamente que, si bien los productores no son jurídicamente los pagadores de las retenciones, son quienes

---

<sup>5</sup> Fallos: 332:111.

económicamente las sufren, por ello, una sentencia en su favor que mantuviera en pie la práctica estatal sería completamente fútil, ya que el precio al cual el productor podría vender su producción continuaría viéndose impactado por la retención. A su vez, se debe considerar que cualquier solución parcial, en la cual algunos productores pudieran exportar productos sin el pago de retenciones y otros productores similares debieran soportar ese costo, aun en caso de ser posible, generaría distorsiones en el mercado incompatibles con la exigencia que resulta del artículo 42 CN.

Desde esta perspectiva, resultará necesario encauzar el litigio a través de un proceso único, seguido por las entidades rurales ampliamente representativas, con capacidad de ejercer la representación vicaria de todos los productores agropecuarios del país, de modo tal que lo resuelto genere efectos de alcance general<sup>6</sup>.

Se advierte claramente la índole colectiva de la pretensión incoada, en cuanto ésta es claramente indivisible y no admite exclusión alguna, puesto que la declaración de inconstitucionalidad de la política tributaria llevada a cabo sin respaldo legal por parte del demandado puede sino tener efectos generales; de lo contrario, la sentencia carecería de todo objeto.

2.- Sin perjuicio de la naturaleza objetivamente colectiva del planteo, la necesidad de transitar en forma colectiva este proceso se mantiene incluso si se considerase que sólo estuvieran en juego derechos individuales homogéneos de los productores rurales<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> De modo similar ocurrió en el citado caso "Halabi", donde los jueces Petracchi y Argibay, en su voto, destacaron que *"cuando la naturaleza de la pretensión invocada impide, fáctica o jurídicamente, restringir el alcance de lo decidido a las partes intervinientes en el juicio, dicha regla debe ceder. De otro modo, la tutela de derechos reclamada no podría hacerse efectiva, y se vulneraría el principio mismo del que ha nacido la acción de amparo"*.

<sup>7</sup> Entendemos que ellos están aquí presentes, pero no de modo exclusivo, sino concurrente con la presencia de una situación colectiva *per se*.



Los derechos individuales homogéneos se caracterizan por la afectación a derechos individuales en los cuales se verifica una causa fáctica homogénea o, en palabras de la CSJN, *"una homogeneidad fáctica y normativa que lleva a considerar razonable la realización de un solo juicio con efectos expansivos de la cosa juzgada que en él se dicte, salvo en lo que hace a la prueba del daño"*<sup>8</sup>.

Así, en el precedente referido, se dispone un test de verificación tripartito para tener por acreditada la afectación a intereses individuales homogéneos: (i) la existencia de un hecho único o complejo que causa una lesión a una pluralidad relevante de derechos individuales; (ii) la pretensión debe estar concentrada en los efectos comunes y no en lo que cada individuo puede peticionar, y (iii) que el interés individual considerado aisladamente, no justifique la promoción de una demanda, con lo cual podría verse afectado el acceso a la justicia. Ese test no es necesario frente a situaciones en las cuales, tal como ocurre aquí, el objeto de la demanda es indivisible.

De cualquier manera, en el caso se presentan la totalidad de dichos requisitos: (i) el cobro de derechos de exportación afecta a todos los productores, al disminuir el valor de venta de su producción; (ii) el planteo judicial se formula destacando los aspectos comunes por los cuales los decretos cuestionados son inconstitucionales (violación a los principios de razonabilidad y legalidad), y (iii) implicaría un importante dispendio jurisdiccional imponer a la totalidad de los productores rurales que acudan a la Justicia en procura de la defensa de sus intereses, siendo que todos esos procesos tendrían la misma base fáctica y argumental.

Lo dicho en el último párrafo lo es más allá de insistir que las sentencias individuales serían inútiles para remediar el perjuicio que conducta cuestionada produce a los afectados y, más grave aún, serían

---

<sup>8</sup> Fallos 332:111; y posteriores.

completamente incapaces de poner fin a la situación antijurídica que aquí se advierte.

#### **-VI-**

### **LEGITIMACIÓN Y ADECUADA REPRESENTATIVIDAD**

Tal como se desprende de la copia del estatuto que se adjunta como prueba, la SRA se encuentra legitimada para promover la presente acción, pues es una Asociación Civil sin fines de lucro, de larga tradición como representante del sector agropecuario. Su fundación se remonta a 1866 y reconoce como antecedentes distintos intentos de organizar entidades que trataran la problemática del campo, todos ellos llevados a cabo desde principios de 1860 por los sectores vinculados a la explotación agraria.

La SRA tiene entre sus finalidades las de velar por el patrimonio agropecuario del país y fomentar su desarrollo, promoviendo el arraigo y la estabilidad del hombre en el campo y el mejoramiento de la vida rural y, en general, *"asumir la más eficaz defensa de los intereses agropecuarios"* (art. 1). Para hacer efectivos esos fines *"puede realizar todos los actos que concurran a alcanzarlos"* (art. 2°). Asimismo, la Comisión Directiva puede realizar todos los actos previstos en el art. 1881 del Código Civil (art. 25 inc. 16) y *"en general, realizar todos los actos que estime necesarios para el mejor cumplimiento de los fines sociales"* (art. 25 inc. 17). Además, dicha Comisión cuenta con el apoyo de Consejo Institucional, *"el que comprenderá y representará intereses sectoriales del quehacer agropecuario"* (art. 46).

En tales condiciones, la SRA se encuentra legitimada y es, al propio tiempo, tanto por su trayectoria como por su solvencia institucional y capacidad técnica, una adecuada representante del sector pecuario de la República Argentina.

De modo similar, la SRJM es una entidad con una larga trayectoria y una significativa presencia en sus ámbitos territoriales, correspondiéndole, según sus estatutos, defender los intereses de los productores rurales de su región.

En especial, en 2º inc. i) su artículo se contempla como fines de la SRJM "Asumir la más eficaz defensa de los intereses agropecuarios, en sus más diversas manifestaciones: Políticas, económicas, sociales y culturales, representando al sector y a sus asociados ante los organismos públicos y privados, nacionales e internacionales".

#### **-VII-**

#### **CUMPLIMIENTO DEL REGLAMENTO DE PROCESOS COLECTIVOS**

De conformidad con lo exigido por el Reglamento de Procesos Colectivos aprobado por Acordada CSJN 12/2016, a continuación, se da cumplimiento a lo dispuesto en los requisitos del art. 2 del Anexo de dicho Reglamento:

(i) la causa fáctica o normativa común que provoca la lesión a los derechos es la decisión de la demandada de continuar exigiendo el pago de derechos de exportación con posterioridad al 31 de diciembre de 2021, sin que el Congreso de la Nación haya sancionado una ley que disponga el cobro de esos derechos y con fundamento en normas cuya vigencia temporal se ha extinguido;

(ii) la pretensión está focalizada en los efectos comunes sobre las libertades de propiedad, comercio e industria lícita, en cuanto la conducta y la normativa atacada restringe derechos constitucionales sin respetar, en lo sustancial, los principios de legalidad y razonabilidad;

(iii) de no reconocérsele legitimación colectiva a las entidades actoras se configuraría una denegación de justicia, por cuanto no existe otra categoría de sujetos más directamente afectado por la normativa

impugnada que los productores agropecuarios -y, en este caso, las entidades que los agrupan- ni tampoco es imaginable una alternativa procesal distinta que permita, con efectos útiles, evitar los perjuicios que ocasionan las normas y las conductas cuestionadas;

(iv) el colectivo involucrado en el caso son los productores agropecuarios de todo el país.

Si bien los derechos de exportación graban también otro tipo de productos, el colectivo integrado por los productores agropecuarios adquiere una homogeneidad muy significativa, la cual se encuentra plasmada en la existencia de una misma representación gremial y una interlocución por parte del Gobierno Nacional en la que el Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca adquiere un papel muy significativo.

A su vez, la existencia de diferencias dentro del colectivo, las cuales pueden expresarse tanto en el tamaño de las empresas, como en los tipos de explotaciones que se realizan y/o el nivel de integración vertical u horizontal que posean, resulta indiferente a los efectos de considerar el agravio constitucional que motiva el presente amparo, es decir, la violación al principio de legalidad.

(v) de acuerdo con la normativa y estatutos reseñados en el capítulo relativo a la legitimación, las entidades rurales que aquí se presentan cuentan con atribuciones para ejercer la representación de los intereses gremiales de los productores agropecuarios de todo el país;

(vi) las entidades rurales que promueven este amparo no se encuentran inscriptas en el Registro Nacional de Asociaciones de Consumidores por la especial índole de su actividad, sin embargo, en tanto entidades sectoriales con larga trayectoria -incluso centenaria en el caso de la SRA- cuentan con suficiente representatividad para la protección de los derechos e intereses del sector rural;

(vii) se declara bajo juramento no haber iniciado otra acción cuya pretensión guarde una sustancial semejanza en la afectación de los derechos de incidencia colectiva.

Debido a todo lo expuesto, se solicita que se reconozca la legitimación colectiva de las entidades actoras en la presente controversia y se comuniqué al Registro Público de Procesos Colectivos la resolución que así lo determine.

### **-VIII-**

### **ADMISIBILIDAD DEL AMPARO**

Se encuentran reunidos en este caso todos los recaudos que hacen a la admisibilidad de la acción de amparo.

#### **VIII.1. ARBITRARIEDAD E ILEGALIDAD MANIFIESTA**

De acuerdo con lo dispuesto por el art. 43 de la CN, toda persona puede interponer la acción de amparo contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías reconocidos por la Constitución, un tratado o una ley. Es decir que son impugnables por vía de amparo todos aquellos actos que resulten manifiestamente incompatibles con el ordenamiento jurídico, tanto legal como constitucional.

En el presente caso, las disposiciones atacadas (decretos 230/2020, 851/2021, etc.), así como la exigencia de la AFIP para el pago de derechos de exportación como condición necesaria para emitir los permisos de embarque, constituyen actos de la autoridad pública manifiestamente arbitrarios e inconstitucionales.

La arbitrariedad e ilegalidad manifiesta a las que se alude requieren que la lesión de los derechos o garantías reconocidos por la CN resulten del acto de la autoridad pública en forma clara e inequívoca,

como es en el caso, sin necesidad de un largo y profundo estudio de los hechos ni de amplio debate y prueba<sup>9</sup>.

### **VIII.2. LESIÓN A DERECHOS Y GARANTÍAS CONSAGRADAS CONSTITUCIONALMENTE**

El proceder estatal cuestionado afecta en forma negativa a todo el sector agropecuario, cercenado, sin base legal, el derecho de propiedad de los productores, cercenando -al mismo tiempo- el pleno ejercicio de su derecho a trabajar y ejercer industria lícita (artículos 14, 16, 17, 28 y 33 de la CN).

Si bien la existencia de este daño concreto es de público y notorio conocimiento, bastando para tener por acreditado tal extremo con ver en las noticias la inusual protesta del sector productivo, a fin evitar cualquier disputa al respecto, realizaremos una breve referencia a la situación concreta del actor y la incidencia patrimonial negativa que le ocasionan las retenciones a las exportaciones.

Los productores agropecuarios se encuentran perjudicados por la conducta estatal atacada. En su carácter de tales, las retenciones los impactan de manera directa, al ser él, en definitiva, el contribuyente de hecho de los impuestos atacados por la traslación de dicho tributo. En tales términos, los derechos de exportación afectan al productor<sup>10</sup>.

Aun cuando en teoría este tipo de gravámenes podría ser trasladado por el exportador a su comprador mediante un incremento en el precio de venta, se trata de productos esencialmente fungibles y sujetos a precios internacionales sobre los cuales nuestro país no tiene posibilidad alguna de incidir. Resulta en los hechos imposible trasladar

<sup>9</sup> Fallos 306:1253.

<sup>10</sup> VANOSSI, Jorge Reinaldo, El debate constitucional en torno a los gravámenes sobre las exportaciones, L.L. 28 de mayo de 2008, p. 2.

hacia el comprador la incidencia del impuesto en el precio del bien exportado. Dado que Argentina es exportador neto de productos agropecuarios, el precio de esos productos está definido en los mercados internacionales.

Si en el mercado internacional el valor de un determinado producto (por ejemplo, un cereal) es de u\$s X, ningún exportador podrá requerir del comprador internacional un precio de u\$s X + retenciones. Ello tampoco merece mayores explicaciones.

Bajo estas circunstancias los impuestos que se fijan a estas exportaciones son soportados por el exportador, produciéndose una traslación inversa, no ya hacia delante, sino hacia atrás, afectando los ingresos de los productores. Nótese que al tratarse de un impuesto que recae sobre el precio (o, en su caso, sobre un valor o índice que fija la Administración), los productores pueden estar produciendo a pérdida (v.gr., por circunstancias climáticas) y aun así deberán sufrir esa detracción en el valor de su producción. Se trata, entonces, de un tributo que no depende de la efectiva existencia de ganancias; el productor sufrirá los efectos del derecho de exportación por el solo hecho de producir y vender un determinado producto agropecuario.

En similar sentido se ha mencionado a los mercados de exportación, particularmente de *commodities*, como supuestos donde la traslación hacia delante es imposible. Lo que sí ocurre es que se verifica en estos casos una traslación del exportador (contribuyente de derecho) hacia sus proveedores o productores de bienes exportados (contribuyentes de hecho), a quienes se pagará de menos por la mercadería<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> MIHURA ESTRADA, Ricardo, L.L. Sup. Esp. Derecho Económico, febrero, 2004, p. 139. El mercado refleja en forma automática el descuento que produce el derecho de exportación en el valor que perciben el exportador, dando lugar a un valor de mercado disminuido en la proporción de ese impuesto.

De esta forma, siendo un impuesto necesariamente trasladable, el sujeto obligado al pago, es decir, el exportador, poco o ningún perjuicio sufre con tal medida, ya que el porcentaje que debe abonar en concepto de retenciones es automáticamente retraído al productor del cual se adquieren los productos agropecuarios que son exportados.

Aun cuando existan distintos intermediarios en esa cadena, cada uno de ellos trasladará "hacia atrás" la incidencia de las retenciones al valor de la mercadería que adquiere, siendo el productor, último eslabón de esa cadena, quien cargará con la incidencia económica de estos impuestos aduaneros. Nótese, incluso, que en tanto los derechos de exportación se detraen del precio de comercialización de los bienes, el productor sufrirá los efectos de esos tributos incluso cuando venda con destino al mercado interno y, por tanto, no se configure el hecho imponible; esta situación demuestra, a su vez, el grave efecto distorsivo de este tipo de tributos.

En estos casos, si bien jurídicamente el impuesto lo paga el exportador (*sujeto de iure*), en la práctica quien lo soporta económicamente es el productor (*sujeto de facto*). Produciéndose así un perjuicio concreto, personal y directo en cabeza del productor, que lo habilita para promover la presente acción. En los términos de la jurisprudencia norteamericana, nos encontramos con un claro perjuicio de hecho o *injury in fact* en la persona del productor.

Por estos motivos, la Corte Suprema de Justicia ha resuelto, incluso en aquellos casos en que ha declarado la inconstitucionalidad de un tributo, que no hay lugar a una acción de repetición si quien lo ha abonado ha trasladado su valor con el producto.



Concretamente, en *Mellor Goodwin*<sup>12</sup> la CSJN sostuvo que para que proceda la repetición de un impuesto pagado sin causa es necesario demostrar no sólo el enriquecimiento del obligado a restituir, sino también el correspondiente y proporcional empobrecimiento de quien repite, ya que, si el impuesto es trasladable al contribuyente, debe demostrarse que no se trasladó antes al precio de la mercadería vendida.

En el caso concreto de las exportaciones, la CSJN ha considerado que incluso cuando por las exigencias del mercado internacional no existe posibilidad de traslación del impuesto, de modo que el exportador argentino está obligado a vender al importador el precio de cotización internacional, tal alternativa fáctica no excluye otros supuestos de traslación o repercusión (lateral u oblicua y regresiva o "hacia atrás"), que impiden admitir, sin prueba suficiente, la existencia de empobrecimiento en el exportador<sup>13</sup>.

De esta forma, podemos ver que la doctrina de la Corte considera que en los impuestos cuya incidencia es trasladable, ya sea "hacia delante", como en el impuesto a las ganancias, o "hacia atrás", como en el caso de las exportaciones, el sujeto pasivo del obrar estatal cuestionado como ilícito no es otro que el consumidor o productor, según los casos. Conclusión que se mantiene salvo prueba en contrario por parte de quien la cuestione.

En lo que hace concretamente al caso que nos ocupa, esa prueba en contrario no existirá, por la sencilla razón de que es fácticamente imposible pretender que la traslación se dé hacia delante, ya que los exportadores no podrían nunca exigir por sus *commodities* un precio superior al del mercado internacional.

---

<sup>12</sup> Fallos 287:79.

<sup>13</sup> Fallos 291:575.

De esta forma, lo que tenemos en una clara traslación reversiva que hace del productor el *contribuyente real* de estos derechos de exportación. Esta circunstancia es un hecho evidente, desde que ninguna persona sensata podría imaginar que el exportador compre el cereal a su precio internacional (menos su utilidad), para luego tener que sufrir el impacto de los derechos de exportación sobre ese producto, sin posibilidad de trasladársela al importador extranjero en trata se trata de un *commodity*.

Si los productores desearan vender los bienes que produce con destino al mercado interno, el resultado sería exactamente el mismo. En primer lugar, por cuanto de la producción de buena parte de los productos agropecuarios, como es de público y notorio conocimiento, se destina a la exportación en una parte muy significativa, lo cual genera un impacto concreto no solo sobre el precio del producto destinado a la exportación, sino también respecto de aquel destinado al mercado interno.

Concordantemente con lo expuesto, por las características ya explicadas en el capítulo V, si bien los sujetos directamente afectados son los productores, las acciones judiciales individuales que pudieran llevar a cabo carecerían de utilidad para hacer cesar el perjuicio. En ese escenario, se hace imperiosa la tramitación unificada del presente proceso.

### **VIII.3. PLAZO DE INTERPOSICIÓN**

Los efectos del actuar estatal cuestionado se encuentran actualmente vigentes y se trata de un caso de daño continuado que no ha cesado, por tal motivo, no es de aplicación el plazo previsto en el artículo 2°, inciso e) de la Ley N° 16.986.

#### **VIII.4. EL PLANTEO DE INCONSTITUCIONALIDAD EN LA ACCIÓN DE AMPARO**

Con el art. 43 CN ha quedado suficientemente claro que en el marco de la acción de amparo "*el juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva*". Por lo tanto, a partir de dicha cláusula constitucional, el art. 2º, inc. d) de la ley 16.986 -que excluía dicha posibilidad- ha perdido toda aplicación jurídica concreta.

Aun antes de la reforma introducida por la Convención Constituyente en 1994, en el precedente *Peralta*<sup>14</sup>, sobre la base de las reglas que ya habían sido sentadas en *Outon*<sup>15</sup>, la CSJN había entendido que esa restricción no era absoluta frente a una norma manifiestamente inconstitucional.

#### **-IX-**

#### **ARBITRARIEDAD E ILEGALIDAD MANIFIESTA**

##### **IX.1. INTRODUCCIÓN**

Las entidades rurales que aquí accionan no niegan ni rechazan la necesidad de que los productores rurales, como todos los ciudadanos argentinos, contribuyan a solventar los gastos del Tesoro de la Nación y, de ese modo, permitan un adecuado funcionamiento del Estado Argentino.

Muy por el contrario, todo el sector rural argentino es uno de los principales contribuyentes al Erario Público y, más allá cuestionar la excesiva carga tributaria que existe sobre amplios sectores rurales, las

---

<sup>14</sup> Fallos 313:1513.

<sup>15</sup> Fallos 267:215.

desigualdades presentes en la tributación y otros aspectos que merecen el rechazo de los productores, el sector reconoce la necesidad de cumplir con contribuciones razonables y equitativas al tesoro nacional, provincial y municipal. Esos tributos, a su vez, deben tener como pilar fundamental el impuesto a las ganancias y no aquellos tributos que agreden el patrimonio de los productores con independencia de que su actividad produzca ganancias o quebrantos.

En el caso concreto de este amparo, lo que estas entidades rurales exigen, es que toda tributación que se le imponga a los productores, lo sea con total sujeción al ordenamiento jurídico y, en especial, al pacto constitucional que fundó a la Nación Argentina. Pues de otro modo, toda exigencia pecuniaria que se lleve a cabo sin sujeción a las pautas previstas por Ley Fundamental constituirá una exacción ilegítima y un incumplimiento de las reglas básicas para la convivencia como país.

En este caso concreto, las entidades que aquí se presentan exigen la vigencia efectiva y concreta de uno de los más antiguos principios que el constitucionalismo dio al mundo: *no taxation whithout representation*.

Corresponde al Congreso de la Nación abocarse a debatir y decidir cuál es el régimen impositivo necesario para financiar al Tesoro de la Nación, sin impedir la reactivación económica, el crecimiento de la economía y la disminución de la pobreza; y dentro de esa discusión, determinar si se habrá de imponerse derechos a la exportación, respecto de qué productos y con qué alícuotas. Mientras ello no ocurra, el cobro de tributos sin base legal suficiente constituye un acto ilegítimo, cuyo cese corresponderá disponer al Poder Judicial.

Es el Congreso quien debe decidir si sigue con la política de imponerlas o no, y en caso afirmativo a qué sectores y cuáles han de ser las alícuotas.

## **IX.2. NATURALEZA TRIBUTARIA DE LOS DERECHOS DE EXPORTACIÓN**

Si bien se trata de una cuestión altamente consolidada -tanto en la doctrina como la jurisprudencia- resulta conveniente recordar que los derechos de exportación o retenciones constituyen una manifestación de las competencias tributarias del Estado y que, por tanto, se encuentran sujetas a las exigencias constitucionales propias de todo tributo.

En primer lugar, del propio texto que el PEN utiliza para justificar su supuesta competencia para fijar derechos de exportación, surge con toda evidencia que las denominadas "retenciones" no son otra cosa que una especie de los derechos de exportación o tarifas de aduanas a los que aluden los arts. 9 y 75 inc. 12 CN.

El Código Aduanero reconoce esa naturaleza tributaria de los derechos de exportación al regularlos en la Sección IX relativa a los "Tributos regidos por la legislación aduanera" y al referirse a ellos específicamente como una especie de tributo<sup>16</sup>.

Incluso, si bien es innecesaria esta categorización a los efectos de la presente demanda, se puede indicar que las retenciones son "impuestos", pues no retribuyen ningún servicio determinado (tasas) ni se tributan como consecuencia del mayor valor o beneficio que reciba el contribuyente por la realización de una obra pública. Es decir que se trata de prestaciones en dinero, debidas al Estado y demás entidades de derecho público, que ellas pueden reclamar en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin

---

<sup>16</sup> El Título I de la Sección IX del Código Aduanero se denomina precisamente "Especies de Tributos" y en el Capítulo Sexto se contemplan a los Derechos de Exportación. A su vez, en el artículo 728 del mismo código se hace referencia a "la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo", incluyendo claramente a las retenciones como una especie tributaria.

contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas<sup>17</sup>.

El hecho imponible que origina la obligación fiscal en el caso es el despacho de la mercadería con fines de exportación. Es importante que ello quede aclarado para no incurrir en el error de confundir este tipo de impuestos con las tasas que se exigen por las operaciones de embarque o desembarque de las mercaderías, como podrían ser la tasa estadística u otras, o por operaciones conexas como son la tasa de estadística, la tasa de almacenaje o la tasa de comprobación<sup>18</sup>.

En el caso de los derechos de exportación, no existe ninguna contraprestación específica del Estado, quien se limita a incrementar sus arcas mediante la percepción de este gravamen, sin que el exportador o los productores obtengan ninguna ventaja diferenciada o servicio concreto como contraprestación de esa porción de su propiedad que pasa a formar parte del patrimonio estatal.

Por ello, los derechos de exportación, en tanto manifestaciones del poder tributario del Estado Nacional, deben respetar las exigencias constitucionales para que las autoridades puedan válidamente agredir el patrimonio de los ciudadanos.

### **IX.3. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA**

Se acepta como premisa general -sujeta en ocasiones a controversia- que todos los derechos pueden ser reglamentados por el Estado, a fin de hacer posible la convivencia en sociedad. Esa competencia para reglamentar derechos está lejos de ser absoluta. Por el contrario, la limitación o restricción de un derecho por parte de las

---

<sup>17</sup> EHBERG – BOESLER, *Principios de hacienda*, versión española de Sardá Deux y Beltrán Flores, Barcelona 1944, ps. 159/60, cit. por LINARES QUINTANA, Segundo V., *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional*, Plus Ultra, Tomo 5, pág. 200.

<sup>18</sup> SANABRIA, Pablo D., "Las retenciones a la exportación. ¿Un impuesto inconstitucional?", L.L. 18/03/2008.

autoridades será válida si -y sólo si- respeta una serie de principios y reglas constitucionales que ofician de límites a la reglamentación.

Entre tales protecciones o garantías, se encuentran determinados principios constitucionales que actúan como reglas o pautas obligatorias para los poderes constituidos cada vez que reglamenten un derecho (legalidad, igualdad, razonabilidad, reserva de las acciones privadas).

Junto a esas pautas genéricas aplicables para la reglamentación de cualquier derecho, existen ciertas reglas específicas que tutelan libertades en particular; sin embargo, a los efectos del presente amparo, el interés está centrado en el principio de legalidad, al cual, en ocasiones también se lo denomina reserva de ley.

Si en virtud del principio de legalidad, recaudo inherente a un Estado de Derecho, todo acto estatal que afecta la libertad del individuo debe tener como antecedente necesario una ley formal (emanada del Congreso o de las Legislaturas provinciales) interpretada restrictivamente, la proyección lógica de esta regla al campo tributario exige que la obligación fiscal debe resultar de una ley formal, interpretada restrictivamente.

Aun cuando es una conclusión que se extrae sin mayor esfuerzo del postulado general del art. 19 CN (*Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*), el constituyente ha querido que, en esta materia, el respeto al principio de legalidad sea todavía mucho más estricto.

Ello se vincula necesariamente con un principio básico del movimiento constitucionalista, como lo es el de "*no taxation without representation*". La primera formulación escrita de este principio es posible hallarla en la Carta Magna otorgada en el año 1215 por el rey Juan sin Tierra a sus barones. Este documento, en su doceavo párrafo prevé que "no se podrá exigir fonsadera ni ayuda en nuestro reino sin el consentimiento general". Y aunque en tal caso el consentimiento general

era requerido únicamente para las contribuciones destinadas a solventar una guerra, tan solo 91 años después, en el reinado del Eduardo I, nos encontramos con documentos que hacían extensiva la regla a todo tipo de contribuciones<sup>19</sup>.

En el derecho patrio, el principio ya aparece en el acta capitular del Cabildo de 1810, al establecer que “no pueden imponerse contribuciones ni gravámenes al pueblo o a sus vecinos sin previa consulta y conformidad del Excelentísimo Cabildo”, y disposiciones similares se encontraban en la Constitución de 1819 (art. 33), la del año 1826 (art. 46) y en el proyecto de Alberdi (art. 18 inc. 4)<sup>20</sup>.

En el marco de esta tradición jurídica, el principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria fue erigiendo en un elemento preponderante en la configuración occidental de la doctrina de la división de poderes o funciones gubernamentales.

En lo que hace al derecho constitucional positivo, no es posible pedirle al constituyente una mayor claridad respecto de la estricta vigencia del principio de legalidad en esta materia. Junto con el enunciado básico del art. 19 *in fine* CN, el principio de legalidad en materia tributaria se encuentra reiterado en los arts. 4º, 17º y 75º incs. 1º y 2º CN y en la clara prohibición del art. 99 inc. 3º CN.

Se puede afirmar entonces que *“los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas”*<sup>21</sup>.

En el caso particular de los derechos de exportación, la Constitución Nacional establece en su artículo 4 CN que *“El Gobierno Federal provee a los gastos de la nación con los fondos del Tesoro*

---

<sup>19</sup> Cfr. VANOSSI, Jorge R., “El debate constitucional en torno a los gravámenes sobre las exportaciones”, L.L. 28.05.2008, p. 2.

<sup>20</sup> Vid., LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires 1993, pág. 149.

<sup>21</sup> Fallos 326:4251.



Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación... y de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General".

Cualquier duda interpretativa que pudiera haber existido es de inmediato aclarada por el artículo 17 CN, al reafirmar que "...sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4".

No menos claro es el artículo 9 CN, el cual dispone que "en todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso".

De modo concordante, al establecer las atribuciones del Congreso de la Nación, el art. 75 inc. 1 CN le asigna como competencia la de "...Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las valuaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación...".

A todo lo anterior se puede agregar la expresa prohibición constitucional de dictar decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria (art. 99 inc. 3 CN). Prohibición que, como se verá luego con más detalle, es aplicable también en el ámbito de la delegación legislativa.

#### **IX.4. EL RÉGIMEN LEGAL**

##### **IX.4.1. EL ART. 755 CA Y SU INCONSTITUCIONALIDAD COMO FUNDAMENTO PARA CREAR UN TRIBUTO**

La ley 22.415 de 1981 sancionó el denominado Código Aduanero ("CA") que derogó (art. 1187) la ley 17.198, legisló sobre la procedencia de los tributos a las exportaciones (Sección IX, arts. 724 a 734) y estableció una delegación (art. 755) en cuya virtud el PEN podría a su arbitrio establecer sus alícuotas siempre que asigne los fondos recaudados a ciertos fines de políticas públicas.

La enorme apertura que contiene el artículo 755 CN, presentaba serios conflictos constitucionales incluso dentro del texto constitucional de 1853/60. Sin perjuicio de esa discusión, hoy se puede afirmar, sin mayores dudas, que se trata de una delegación prohibida por la reforma constitucional de 1994.

En el nuevo artículo 76 CN prohíbe explícitamente la delegación legislativa y prevé solo dos excepciones: (i) materias determinadas de administración o (ii) de emergencia pública; en ambos casos se requiere que se establezcan un plazo para el ejercicio de la delegación y que éste tenga lugar dentro de las bases que fije el Congreso.

En concordancia con dicha disposición, la Cláusula Transitoria Octava de la CN estableció que toda la legislación delegante preexistente a la reforma de 1994 que no contuviera plazo establecido para su ejercicio caducaría a los cinco años, es decir en 1999, salvo que una nueva ley del Congreso la ratificase expresamente. Esta última ley -en materia de derechos de exportación- nunca se dictó.

Al vencimiento de dicho plazo se sancionó la ley 25.148. En ella se ratificó por tres años la delegación legislativa sobre materias determinadas de administración o situaciones de emergencia pública preexistente a la reforma de 1994, cuyo objeto no se hubiera agotado por su cumplimiento, exigiendo asimismo los restantes requisitos incorporados por el art. 76 CN. La solución transitoria adoptada por la ley 25.148 se prorrogó a través de las leyes 25.645 (2002), 25.918 (2004) y 26.135 (2006), esta última por el plazo de tres años que venció el 24 de agosto de 2009. En dichas leyes se incluyó -como artículo 3- una aprobación (genérica) de la legislación delegada dictada (al amparo de la delegante preexistente a la reforma de 1994) durante los períodos de vigencia de cada una de aquéllas.

El 24 de agosto de 2009 se sancionó la ley 26.519 y esta vez el plazo de prórroga se limitó a un solo año, y se omitió la aprobación

legislativa de la normativa delegada dictada en el último período de prórroga, esto es, la dictada a partir del 24 de agosto de 2006 en adelante.

A su vez, el día 24 de agosto de 2010 venció el plazo de prórroga que estableció la ley 26.519 y el Congreso Nacional resolvió no otorgar una nueva prórroga; de esta forma, produjo en tal fecha definitivamente la caducidad de toda la legislación delegante y delegada integrante de regímenes de delegación que no resulten estrictamente compatibles con las previsiones del art. 76 CN, independientemente de que se originen en legislación delegante preexistente a la reforma del año 1994.

En conclusión, la normativa actual sobre retenciones, así como las que la han precedido, están fundadas en la delegación abierta e inconstitucional del art. 755 CA (norma delegante inválida) y están conformadas por normas delegadas infralegales que legislan sobre materia tributaria en sentido material y con alcance substancial, en abierta violación de las restricciones que la Constitución impone para ejercer excepcionalmente tal atribución.

La CSJN ha sostenido el principio de reserva legal en materia tributaria<sup>22</sup>, lo que alcanza a los derechos de exportación por su "indudable e indiscutible naturaleza tributaria", resultando así alcanzados por el art. 17, 3er párrafo de la CN.

En el caso "Camaronera Patagónica S.A."<sup>23</sup> la CSJN afrontó de modo directo la cuestión atinente a los derechos de exportación y el principio de reserva de ley. Allí sentó las siguientes bases:

- Los derechos de exportación son tributos<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Fallos 316:2329; 318:1154; 319:3400; 326:4651 y sus citas.

<sup>23</sup> Fallos 337:388 (2014).

<sup>24</sup> "6º) ...resulta imprescindible remarcar la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación. ...se trata de un tributo cuya definición puede comprenderse en el art. 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el

- Su naturaleza tributaria no se pierde o modifica por el hecho de que persigan otras finalidades además de la estrictamente recaudatoria<sup>25</sup>.
- El principio de legalidad en materia tributaria constituye una exigencia constitucional insoslayable que abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo<sup>26</sup>.
- El artículo 76 CN no admite la delegación de las facultades tributarias<sup>27</sup>.

sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas.

(...) Por lo demás, corresponde recordar que la naturaleza tributaria de los derechos de exportación fue reconocida desde hace mucho tiempo y quedó expuesta con total nitidez durante los debates de la Convención Nacional Constituyente ad hoc de 1860...

<sup>25</sup> Cons. 7º).

<sup>26</sup> "Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (...) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones.... (...). La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411)...

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

<sup>27</sup> "9º) ...ese valladar incommovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución. En efecto, este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto que "no puedan caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo" (Fallos: 326:4251)".

- Los artículos 733 y ss. del C.A. son insuficientes para una aceptar habilitar el cobro de derechos de exportación<sup>28</sup>.

#### IX.4.2. LA SITUACIÓN NORMATIVA ANTES DE LA LEY 27.541

En forma previa a la sanción de la Ley 27.541, distintas disposiciones administrativas fueron disponiendo derechos de exportación, con diversas alícuotas y por distintos períodos. En su gran mayoría, estas disposiciones constituían violaciones claras al principio de legalidad; en forma excepcional, el Congreso ratificó algunas de estas disposiciones, las cuales, en el mejor de los casos, perdieron vigencia en diciembre de 2020.

Entre esas disposiciones se destacan las siguientes:

En diciembre de 2015 se dictó el decreto 133/2015<sup>29</sup>, "en uso de las facultades conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por el artículo 99, inciso 1 de la CONSTITUCION NACIONAL y por el artículo 755 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias", la disposición fija en la alícuota del cero por ciento el derecho de exportación de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de los Capítulos 1 a 24 de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM), con excepción de las que se detallan en el Anexo I que forma parte del presente decreto, a las que se aplicarán las alícuotas establecidas en el mismo. En el Anexo I, se excluye la soja<sup>30</sup> - entre otros granos-, a la cual se le impone un D.E. del 30%.

<sup>28</sup> "9º)...el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados".

<sup>29</sup> B. O. 17.12.2015.

<sup>30</sup> N.C.M. 1201.90.00 (Porotos de soja distintos para la siembra)

Al año siguiente, el decreto 1343/2016 dispuso una reducción de un 0.5% mensual la alícuota del derecho de exportación aplicable a las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) detalladas en el Anexo I del decreto 133/2015 y sus modificatorios. La reducción operaba desde el enero de 2018 y se extendería hasta el mes de diciembre de 2019, inclusive, debiendo aplicarse a partir del primer día de cada uno de los meses comprendidos en la presente medida.

En el año 2017, el decreto 1126/2017<sup>31</sup>, por el cual aprueban modificaciones a la Nomenclatura Común del Mercosur acordadas con los restantes países del grupo, dispuso, respecto de los derechos de exportación para la soja y sus subproductos, mantener las disposiciones contenidas en el artículo 1° del decreto 1343/2016 (art. 12).

En el año 2018, en el marco de importantes modificaciones macroeconómicas que tuvieron lugar a partir de mediados de ese año, se dictó el decreto 793/2018<sup>32</sup>. Este decreto impuso dictado en ejercicio de las competencias previstas en los incisos 1 y 2 del art. 99 CN, así como en la delegación del artículo 755 del Código Aduanero, dispuso, en lo esencial, la fijación de derechos de exportación hasta el 31 de diciembre de 2020.

**ARTÍCULO 1°.-** Fíjase, hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM).

**ARTÍCULO 2°.-** El derecho de exportación establecido en el artículo 1° no podrá exceder de PESOS CUATRO (\$ 4) por cada Dólar Estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda. Para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM) detalladas en el Anexo I (IF-2018-43170212-APN-SSPT#MHA) que forma parte de este decreto, ese límite será de

<sup>31</sup> B.O. 2.01.2018.

<sup>32</sup> B.O. 3.09.2018.

PESOS TRES (\$ 3) por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

ARTÍCULO 3°.- Sustitúyense en el Anexo XIII del Decreto N° 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificatorios, las alícuotas de derechos de exportación aplicables a las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM) detalladas en el Anexo II <sup>33</sup>(IF-2018-43164702-APN-SSPT#MHA) a este decreto, por las que en cada caso allí se indican.

ARTÍCULO 4°.- En el caso de mercaderías cuya exportación ya está gravada, el derecho de exportación establecido en el artículo 1° será adicionado a los derechos de exportación vigentes, incluyendo los establecidos en el artículo 3° de este decreto.

Para el derecho de exportación establecido en el artículo 1° no resultará aplicable el plazo de espera previsto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 54 del Decreto N° 1001 del 21 de mayo de 1982.

ARTÍCULO 5°.- EL MINISTERIO DE PRODUCCIÓN dictará las normas necesarias para la aplicación de este decreto.

ARTÍCULO 6°.- Derógase el Decreto N° 1343 del 30 de diciembre de 2016 y sus modificatorios.

A fines del año 2018 el Congreso finalmente toma intervención y, en la ley de presupuesto para el año 2019 (Ley 27.467<sup>34</sup>), convalidó los decretos anteriores y permitió que el PEN continúe fijando y percibiendo derechos de exportación hasta el 31 de diciembre de 2020. Asimismo, estableció un tope arancelario a los derechos de exportación del 30% del valor imponible o del precio oficial FOB y uno del 12% para las mercancías que no se encontraban gravadas o se encontraban grabadas con una alícuota del 0% al 2 de septiembre de 2018.

ARTÍCULO 81.- Establécese que, en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%),

<sup>33</sup> En el Anexo II se establece una alícuota del 18% para la soja (N.C.M. 1201.90.00- Porotos de soja distintos para la siembra).

<sup>34</sup> B.O. 4.12.2018.

del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha.

El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá ejercer esta facultad hasta el 31 de diciembre de 2020.

Exceptúase del pago de los derechos que gravan la exportación para consumo a las empresas del Estado regidas por la ley 13.653 y a las sociedades del Estado regidas por la ley 20.705, que tengan por objeto desarrollar actividades de ciencia, tecnología e innovación.

ARTÍCULO 82.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades.

Al año siguiente, el decreto 37/2019<sup>35</sup> dispuso una serie de modificaciones al decreto 793/2018, y lo hizo en uso de las facultades conferidas por el artículo 99 inc. 1 CN, por el artículo 755 del CA "y por el artículo 81 de la Ley N° 27.467". Asimismo, en los considerandos de este decreto, se hizo especial hincapié en la situación de emergencia y en las facultades asignadas por el Congreso de la Nación<sup>36</sup>.

En ese escenario, se llega al año 2019 con una delegación del Congreso en el PEN para fijar derechos de exportación hasta el 31 de

---

<sup>35</sup> B.O. 14.12.2019.

<sup>36</sup> "Que teniendo en cuenta la grave situación por la que atraviesan las finanzas públicas, resulta necesaria la adopción de urgentes medidas de carácter fiscal que permitan atender, al menos parcialmente, las erogaciones presupuestarias con recursos genuinos.

Que por medio de la Ley N° 27.467 de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2019, en su artículo 81, se establecieron pautas, límites y lineamientos para el uso de las facultades otorgadas por el artículo 755 y concordantes de la Ley N° 22.415.

Que desde la fecha de publicación del Decreto N° 793 del 3 de setiembre de 2018 se produjo un deterioro del valor del PESO con respecto al DÓLAR ESTADOUNIDENSE, lo que ha representado, al 10 de diciembre de 2019, una devaluación mayor al 60%.

Que en el marco descripto corresponde adoptar diversas medidas".



diciembre de 2020, así como una ratificación de las que -con validez hasta esa fecha- había fijado el decreto 793/2018.

#### IX.4.3. DECLARACIÓN DE EMERGENCIA Y DELEGACIÓN AL PEN

El 23 de diciembre de 2019 se publica en el Boletín Oficial la ley 27.541, denominada "Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública". En ella el Congreso de la Nación declaró la emergencia pública y dispuso delegar una importante serie de atribuciones en el PEN, entre otras, el cobro de derechos de exportación.

En tal sentido, el artículo 52 se dispuso lo siguiente:

Artículo 52.- Establécese que, en el marco de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo nacional mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el treinta y tres por ciento (33%) del valor imponible o del precio oficial FOB.

Con ese fin se fijaron una serie de recaudos para fijación de las retenciones, consistentes en topes generales y topes para ciertos productos, destinos específicos para parte de la recaudación, exenciones, etc. Dentro de esos recaudos, se aclaró el plazo de vigencia para el ejercicio de la delegación:

El Poder Ejecutivo nacional podrá ejercer estas facultades hasta el 31 de diciembre de 2021.

En esta ley en el artículo 54 se reitera en términos similares al artículo 82 de la ley de presupuesto para el año 2019, la validez del

decreto 793/18, el cual, como se indicó ya, establecía retenciones hasta el 31 de diciembre de 2020<sup>37</sup>.

#### IX.4.4. EL VENCIMIENTO DEL PLAZO DE LA DELEGACIÓN

El PEN, a través del decreto 230/2020 fijó distintas alícuotas de derechos de exportación a productos agropecuarios. Otros decretos, dictados en uso de esas mismas facultades delegadas, fijaron alícuotas para otros productos de distintos orígenes.

Al acercarse el vencimiento del plazo fijado por el artículo 52 de la ley 27.541, el PEN incorporó en el proyecto de Ley de Presupuesto para el año 2022 una prórroga de las facultades delegadas en el artículo 52 de la ley 27.541. Sin embargo, ese proyecto de ley fue rechazado por la Cámara de Diputados.

Ante la ausencia de un presupuesto sancionado por el Congreso Nacional, la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley 24.156) dispone la continuidad del presupuesto del año anterior, con una serie de adecuaciones que debe realizar el PEN.

El 23 de diciembre de 2021 el PEN dictó el decreto 882/21, por medio del cual, se dispone que (i) a partir del 1° de enero de 2022, y en virtud de lo establecido por el artículo 27 de la ley 24.156, rigen las disposiciones de la Ley de Presupuesto para el Ejercicio 2021, sus normas modificatorias y complementarias, y (ii) que el jefe de Gabinete de

---

<sup>37</sup> En cuanto a las alícuotas vigentes en ese momento, se aclaró en el artículo 54 que sin perjuicio de los topes previstos, mantendrían "su validez y vigencia los decretos 1.126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificatorias, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones y el decreto 37 del 14 de diciembre de 2019."

ministros podrá adecuar el presupuesto prorrogado con el fin de dar cumplimiento a los incisos 1 y 2 del artículo 27 de la Ley 24.156<sup>38</sup>.

Unos días antes, el 15 de diciembre de 2021, a través del decreto 851/21 y en uso de las facultades delegadas por el artículo 52 de la ley 27.541, se fijaron alícuotas del derecho de exportación para determinadas mercaderías "a partir del 1° de enero de 2022" (art. 1) y de declaró que se mantendría vigente.

De este modo, el PEN ha utilizado una regulación de emergencia y por plazo concreto para su ejercicio, para regular situaciones que caen fuera del plazo previsto por el Congreso de la Nación.

Por lo tanto, el decreto 851/21 y el resto de las retenciones que fueron fijadas en el decreto 230/20 han perdido toda vigencia. En cuanto a las retenciones anteriores, en especial las fijadas en el decreto 793/18, ellas se agotaron en el previsto para su vigencia en la propia disposición, es decir, el 31 de diciembre de 2020.

#### **IX.5. INDELEGABILIDAD DE FACULTADES TRIBUTARIAS**

Un primer elemento que debe tenerse presente es que las competencias tributarias del Congreso de la Nación no pueden ser delegadas en el Poder Ejecutivo.

Así lo ha resuelto tanto la doctrina como la jurisprudencia de la CSJN.

En tal sentido, se ha indicado que no pueden delegarse aquellas materias -como la tributaria- enumeradas en el artículo 99 inc. 3 CN; ya que "la delegación de facultades legislativas y los decretos de necesidad y urgencia son las dos caras de una misma moneda. En ambos casos, el

---

<sup>38</sup> La disposición citada contiene un listado con las adecuaciones que deben efectuarse en el presupuesto del año anterior, destacándose, en primer lugar, la necesidad de "eliminar los rubros que no puedan ser recaudados nuevamente" (art. 27, 1, a).

órgano ejecutivo ejerce funciones legislativas. Funciones que, constitucionalmente, corresponden al Congreso y que, solamente y por vía de excepción, pueden ser ejercidas por el Poder Ejecutivo<sup>39</sup>.

Reforzando esta idea en el caso de la materia tributaria, se ha expresado que del principio de legalidad resulta que todos los tributos sólo pueden ser creados por ley formal emanada directamente del Congreso<sup>40</sup>.

La CSJN, en el caso *Colegio Público de Abogados*<sup>41</sup> destacó la necesidad realizar una interpretación sistemática entre los artículos 76 y 99 inc. 3 CN. Señaló al respecto:

“9º) Que con un lenguaje firme y explícito la Constitución Nacional prohíbe al Presidente de la República, como regla general, emitir ‘disposiciones de carácter legislativo, sea a iniciativa propia (artículo 99.3, segundo párrafo), sea por virtud de la delegación que, en su favor, haga el Congreso (artículo 76, primera parte). Ambas cláusulas establecen también, luego de formular el principio, las condiciones o límites bajo los cuales ha de operar el caso excepcional en que el Presidente se encuentra habilitado para dictar decretos legislativos que, según sea, se denominan ‘decretos de necesidad y urgencia’ o ‘decretos que ejercen facultades delegadas’ (artículo 100, incisos 13 y 12, respectivamente).

...La letra del texto constitucional (artículos 99.3 y 76) refleja sin ambigüedades la decisión que tomó la Convención Constituyente de 1994 de, por una parte, mantener el principio general contrario al ejercicio de facultades legislativas por el Presidente como una práctica normal y, por la otra, de introducir mayores precisiones sobre las condiciones excepcionales en que ello sí puede tener lugar”.

De modo análogo se ha indicado que no se puede delegar la atribución de hacer leyes que tienen señalada una tramitación especial,

---

<sup>39</sup> BADENI, Gregorio, *Tratado de Derecho Constitucional*, 3ra. ed., La Ley, Bs. As., 2010, tomo III, p. 378.

<sup>40</sup> *Idem. ant.*

<sup>41</sup> Fallos 331:2406 (2008).

como ocurre con las normas sobre contribuciones, a partir de la regla fijada en el artículo 52 CN<sup>42</sup>.

De esta forma, la fijación de impuestos a la exportación por el Poder Ejecutivo a partir de una delegación legislativa constituye una conducta incompatible con las directivas constitucionales, en tanto la Ley Fundamental prohíbe la delegación en materia tributaria.

La propia CSJN ha sostenido, de modo claro y contundente, la imposibilidad de echar mano a la delegación legislativa para dejar en manos del Poder Ejecutivo la decisión de imponer un tributo.

En este sentido, el tribunal indicó que *"no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo"*<sup>43</sup>.

De modo similar, también se sostuvo que "valladar inconmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria no cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución"<sup>44</sup>.

También el juez Zaffaroni se encargó de resaltar que "la prohibición que establece el principio de legalidad tributaria rige también para en el caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto en el art. 76 de la Constitución Nacional, pues ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo, ya que no caben dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del

<sup>42</sup> Cfr. SALVADORES de ARZUAGA, Carlos I., "La delegación de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo", en *Constitución de la Nación Argentina*, Sabsay – Manili, tomo 3, p. 885, "MIDÓN, Mario A. R., *Emergencias constitucionales*, Astrea, Bs. As., 2021, p. 64, etc.

<sup>43</sup> Fallos: 326:4251.

<sup>44</sup> Fallos 341:101, voto jueces Lorenzetti y Maqueda.

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<sup>45</sup>.

A partir de la doctrina constitucional citada, no existirían dudas acerca de que se encuentre o no vigente las normas que fijaron derechos a la exportación en ejercicio de una delegación legislativa, resulta inconstitucionales, por tener como antecedente una delegación que no puede tener lugar dentro del sistema constitucional argentino<sup>46</sup>.

#### **IX.6. LAS FACULTADES TRIBUTARIAS NO CONSTITUYEN “MATERIAS DETERMINADAS DE ADMINISTRACIÓN”**

El artículo 76 CN admite dos hipótesis materiales para la delegación legislativa, las “*materias determinadas de administración*” y las relativas a emergencia pública. En esta presentación se ha indicado que la Ley 27.541 ha efectuado una delegación fundada en la emergencia pública y no en la idea de que estamos ante “materias determinadas de administración”. Esta conceptualización trae consecuencias que se expondrán en el apartado siguiente.

Antes de ingresar en las consecuencias derivadas del vencimiento de la emergencia, lo que aquí se destacará es que, cualquiera fuese el alcance que se le pretenda dar al término “materias determinadas de administración”, ellas (i) no fueron invocadas por el legislador y (ii) tampoco podrían incluir jamás la materia tributaria.

La posición asumida por el legislador en la ley 27.541 es clara. Se trató de una ley de emergencia y en ese marco se delegaron

---

<sup>45</sup> Fallos 337:388, voto del juez Zaffaroni.

<sup>46</sup> Por tal motivo, si bien los efectos del presente amparo se solicita la declaración de inconstitucionalidad del cobro de retenciones a partir del 1 de enero de 2021, ello no supone convalidar las delegaciones legislativas previas.

competencias en los términos del artículo 76 CN. Así se lo indicó ya en el artículo 1° de la ley.

Pero no se trata solamente de la declaración legislativa contenida en la ley delegante, sino también de la esencial naturaleza legislativa que resulta de la materia impositiva. Incluso aquellos que quisieran tolerar -en contra de lo dispuesto por la CSJN- la delegación legislativa en materia impositiva, deberían recurrir a las materias de emergencia pública, pues ningún caso se podría catalogar como "materia determinada de administración" a la limitación de derechos constitucionales y, en especial, al poder de imposición del Congreso.

Las "materias determinadas de administración" que, de acuerdo con el artículo 76 CN, constituyen una excepción a la prohibición general de delegar, deben ser entendidas como aquellas materias de contenido administrativo propias del ámbito competencial del Congreso (v.gr., ley de ministerios, régimen de jubilaciones o empleo público, regulación de entes autárquicos, etc.), incluido aquí aquello que Marienhoff denominó "administración especial del Congreso", como la materia universitaria, bancaria, tierras públicas, entre otras.

Sin dejar de reconocer la vaguedad del término constitucional, no puede haber dudas de que la atribución de imponer tributos constituye, esencialmente, una competencia de naturaleza legislativa<sup>47</sup>. Aun cuando el principio general de legalidad sentado en el artículo 19 CN pudiera verse satisfecho con una ley en sentido material, "en dos campos jurídicos el principio es más estricto al exigirse ley 'formal', esto es, emanada del

---

<sup>47</sup> Indica en este sentido Canosa que "por más amplitud que le otorguemos a la facultad del Legislativo de delegar atribuciones en el Ejecutivo, entendemos que dicha habilitación estaría vedada en lo que concierne a... la creación de tributos" (CANOSA, Armando, "La delegación legislativa en la nueva Constitución", en *Estudios sobre la reforma constitucional*, Cassagne -dir-, Depalma, Bs. As., 1998, p. 177).

órgano que ejerce el poder legislativo: en el derecho penal y en el tributario...<sup>48</sup>.

Como la expresado la CSJN, el principio de legalidad o de reserva de la ley no es solo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes<sup>49</sup>. Por ello, los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuando prohíben a otro poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas<sup>50</sup>.

Por lo tanto, si es que existe alguna hipótesis bajo la cual podría habilitarse la delegación de la materia tributaria, ello solo puede ser considerando que la misma tiene fundamento en una situación de emergencia pública, tal como -en definitiva- lo indicó la ley 27.541.

Sostener que se trata de una delegación fundada en una situación de emergencia pública trae aparejadas determinadas consecuencias a la hora de considerar los efectos del cumplimiento del plazo fijado por el Congreso.

#### **IX.7. CADUCIDAD DE LA LEGISLACIÓN DELEGADA CON MOTIVO DE LA EMERGENCIA**

En el apartado IX.5 se explicó la imposibilidad de que el Congreso delegue en el PEN la materia tributaria. Esa conclusión, sostenida de modo insistente por la doctrina, tiene como consecuencia que el cobro de retenciones a la exportación resultaba ilegítimo incluso

---

<sup>48</sup> SOLER, Osvaldo, H., "Principios de la tributación inherentes al Derecho Tributario Sustancial", en *Tratado de Derecho Federal y Leyes Especiales*, Palacio de Caeiro - dir-, La Ley, Bs. As., 2013, tomo III, p. 86. El autor concluye, en realidad, que la facultad de crear impuestos es indelegable (*ib.*, p. 87), lo que refuerza la conclusión a la que se arriba en el apartado anterior.

<sup>49</sup> Fallos 338:313 (2015).

<sup>50</sup> Fallos 155:290, 319:3400, etc.



con anterioridad al 1 de enero de 2022. Así debería resolverlo V.S. en la sentencia definitiva.

Pero incluso si se aceptara la delegación legislativa en materia tributaria, no existiría posibilidad de continuar exigiendo su pago con posterioridad al 31 de diciembre del 2021.

El PEN, en el marco de la emergencia económica fijada en el art. 1º de la ley 27.541 (hasta el 31/12/20) y de la delegación dispuesta en su art. 52, tenía facultades para fijar derechos de exportación hasta el 31/12/2021, caducando el derecho de exigirlos con posterioridad a dicha fecha. De este modo, las alícuotas dispuestas en ejercicio de esa delegación (dtos. 230/2020, 790/2020 y ccds.) perdieron toda vigencia después de esa fecha.

A su vez, las alícuotas anteriores, fijadas en el decreto 793/2018 -ratificado por la ley 27.541- tenían vigencia hasta el 31 de diciembre de 2020<sup>51</sup>. Por lo tanto, como primera observación, se puede concluir que a partir del 1 de enero de 2022 ha concluido la vigencia de las normas por las cuales el Congreso delegó en el PEN la determinación de los derechos de exportación.

Podría sostenerse, y así lo han hecho algunos funcionarios en a través de la prensa, que las alícuotas fijadas en ejercicio de la delegación y durante el período en que ésta estuvo vigente, se mantienen incluso una vez vencido el plazo de la delegación.

Esta afirmación quizás pueda ser correcta en el marco de otro tipo de delegaciones que tengan por objeto el dictado de normas con vocación de permanencia. Esto podría ocurrir, según lo indica el artículo 76 CN, en "materias determinadas de administración".

---

<sup>51</sup> La ratificación efectuada por la Ley 27.541 debería considerarse inconstitucional, pues el ejercicio de competencia legislativas en materia tributaria está sancionado por la propia constitución con una nulidad "absoluta e insanable" (art. 99 inc. 3 CN). Aun así, habiendo concluido los plazos previstos para el cobro de esas retenciones, lo atinente a la validez de esas ratificaciones constituiría una discusión meramente académica.

Por el contrario, cuando la delegación se funda en razones de emergencia pública, la normativa que así se dicte no puede tener un plazo superior al necesario para conjurar la situación de emergencia. Es éste un principio general largamente consolidado en materia de medidas de emergencia.

Las normas de emergencia tienen la característica de ser limitadas en el tiempo<sup>52</sup>. De conformidad con una larga línea jurisprudencial de la CSJN, a fin justificar una norma de emergencia se requiere: 1) que exista una situación de emergencia que imponga al Estado el deber de amparar los intereses vitales de la comunidad; 2) que la ley tenga como finalidad legítima la de proteger los intereses generales de la sociedad y no a determinados individuos; 3) que la normativa sea razonable y 4) que su duración sea temporal y limitada al plazo indispensable para que desaparezcan las causas que hicieron necesaria la moratoria<sup>53</sup>.

Esos cuatro recaudos son el desarrollo de una línea previa, en la cual se requería que toda legislación de emergencia, para no ser violatoria de la CN, reuniera tres requisitos, a saber: a) que las normas sean dictadas para remediar una grave situación de emergencia; b) que se resguarde la "sustancia" de los derechos reconocidos en los pronunciamientos judiciales y c) que la suspensión de los efectos de las sentencias firmes sea sólo "temporal"<sup>54</sup>.

Esta temporalidad que debe tener la normativa de emergencia se encuentra ínsita en la definición misma de emergencia, la cual exige una situación extraordinaria, que por su naturaleza escapa a la idea de permanencia propia de una normalidad.

---

<sup>52</sup> Fallos 243:467, 323:1566, 335:813 y otros.

<sup>53</sup> Fallos 325:28 (2002) voto juez Fayt, 327:5318 (2004) voto jueces Petracchi y Belluscio, Fallos 313:1513, etc.

<sup>54</sup> Fallos 317:805 (1995) y sus citas.

En este sentido, remarcando la importancia de que la normativa de emergencia sea temporalmente limitada, el juez Rosatti indicó lo siguiente: =

“...la ‘emergencia’ debe ser temporalmente limitada y con fecha cierta de finalización. Si subsiste la necesidad que generó una vez finalizado el plazo estipulado será necesario un nuevo análisis, una ponderación de los resultados obtenidos con su implementación, la presentación de alternativas a la emergencia vencida y la previsión de un régimen de transición – de ser el caso- hacia la normalidad. Convendría recordar lo que alguna vez dijo la Corte Suprema de Justicia: ‘la prolongación del estado de emergencia representa, en sí misma, el mayor atentado contra la seguridad jurídica’”<sup>55</sup>.

De modo análogo, y con una referencia específica a la pandemia de COVID, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en su declaración sobre “COVID-19 y Derechos Humanos”, el tribunal interamericano indicó que las que los Estados adopten para conjurar la situación de emergencia, en tanto afecten o restrinjan el goce y ejercicio de derechos humanos, tiene la obligación de cumplir con una serie de recaudos. El primero de esos recaudos es el de su carácter temporal (“*deben ser limitadas temporalmente*”).

Esta ausencia de cumplimiento de ese recaudo temporal, llevó a la CSJN a declarar inconstitucionales las restricciones sanitarias impuestas por la Provincia de Formosa para el combate de la pandemia de COVID-19<sup>56</sup>.

De esta forma, al tratarse de una delegación para paliar una situación de emergencia, no sólo el plazo de la delegación produce la

<sup>55</sup> ROSATTI, Horacio, *Tratado de Derecho Constitucional*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2011, tomo II, p. 672/673, con cita de Fallos 234:481, voto de los jueces Aráoz de Lamadrid y Oyhanarte.

<sup>56</sup> Fallos 343:1704 (2020). En el considerando 11º), luego de explicar la relevancia de que toda limitación de derechos en razón de la emergencia sea temporaria, conclusión que “la restricción de derechos en el marco de la aplicación de medidas de la naturaleza de las descriptas, no resulta prima facie razonable en su aspecto temporal (por las excesivas esperas reseñadas en el considerando 3º precedente)”.

imposibilidad de continuar dictando disposiciones normativas en razón de la emergencia más allá del plazo fijado por el Congreso, sino que, además, la normativa de emergencia dictada al amparo de esa delegación, también pierde toda vigencia una vez cumplido el plazo. De lo contrario, se estaría utilizando un régimen de emergencia para regular una situación de normalidad<sup>57</sup>.

Esta última interpretación ha sido compartida por el PEN cuando incluyó la extensión de la delegación hasta el año 2024 en el proyecto de Ley de Presupuesto para el año 2022; allí se previó la sanción del siguiente artículo:

ARTÍCULO 81.- Sustitúyese el noveno párrafo del artículo 52 de la Ley N° 27.541 y su modificación por el siguiente: "El PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá ejercer estas facultades hasta el 31 de diciembre de 2024".

Esta inclusión carecería de sentido si los derechos fijados bajo la delegación anterior pudieran subsistir luego de vencido el plazo acordado a la mentada delegación.

A su vez, en el mensaje de elevación del presupuesto se detallaron los ingresos con y sin la incidencia de retenciones, demostrando que en cualquier caso se produciría un aumento general de los ingresos<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> Imaginemos que por a emergencia sanitaria se habilita al PEN a tomar medidas restrictivas de los derechos, como, por ejemplo, prohibiciones de circulación. La delegación adoptada en razón de la emergencia subsistirá mientras ésta dure, pero más allá de ella, las normas dictadas en ejercicio de esas atribuciones excepcionales no podrían ir más allá de lo indispensable para atacar la emergencia.

<sup>58</sup> "5.3. La estimación de los recursos tributarios "Los recursos totales provenientes de los Derechos de Exportación mostrarán un incremento de 21,5% anual, aportando 4,1 p.p. al crecimiento de la recaudación total que representarán 1,9% del PBI en 2022. Si se excluyen los Derechos de Exportación, la recaudación del resto de los impuestos nacionales y de aportes y contribuciones a la seguridad social en el año 2022 crecerá 47,5% anual, mostrando un crecimiento de 1,27 p.p. del PBI... Se estima que \$9.584.956 millones corresponderán a la Administración Nacional, resultando 44,2% superior a 2021, y mostrando una suba de 0,51 p.p. en términos

Por otro lado, también se trata de una interpretación racional y sistémica del plazo fijado por el legislador en el artículo 52 de la ley 27.541. Nótese que esta ley, en diciembre de 2019 declaró la emergencia pública en materia económica, financiera y fiscal, entre otras, "hasta el 31 de diciembre de 2020".

Durante ese período, la ley 27.467 (Ley de Presupuesto del año 2019) ya había delegado la atribución de fijar derechos de exportación hasta el 31 de diciembre de 2020. Por lo tanto, la posibilidad de fijar derechos de exportación durante la emergencia ya se encontraba vigente (en caso de que se acepte semejante delegación).

La decisión legislativa contemplada en el artículo 52 de la ley 27.541 permitiendo la fijación de derechos de exportación más allá de la emergencia, debe ser entendida como la posibilidad fijar y percibir derechos de exportación. De lo contrario, no tendría sentido asignar una competencia de esta naturaleza durante un año más allá de la emergencia. El racional de la delegación más allá de la emergencia debe ser entendido como una previsión de que la situación de situación económica y financiera requerirá de mayores ingresos incluso durante el año posterior a la emergencia.

De otro modo, perdería todo sentido una delegación, fundada en una situación de emergencia pública, que permitiera que la legislación de emergencia se dicte una vez terminada ella y para regular la normalidad futura. Dicho en otras palabras, supondría que la delegación no se fundó en la emergencia tal como se consignó en la ley delegante - Ley 27.541- sino que, en realidad, se delegaron facultades tributarias amplias en el PEN, en franca y directa violación a la letra y el espíritu de la CN.

del PBI. Excluyendo Derechos de Exportación, los Ingresos Tributarios y Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social de la Administración Nacional incrementarán su participación en el PBI 0,78 pp."

En el escenario descrito, continuar percibiendo retenciones más allá del 31 de diciembre de 2021 sin que el Congreso haya prorrogado las facultades delegadas por el artículo 52 de la Ley 27.541, es un proceder estatal viciado de nulidad absoluta e insanable por cuanto:

(1) Como cualquier impuesto, las retenciones están sujetas al principio de reserva legal ("*nullum tributum sine lege*") consagrado en normas positivas por todas las constituciones occidentales, entre ellas la Constitución Nacional. Éste exige una ley tanto en sentido material (normativa de alcance general y obligatorio) como formal (sancionada por el Congreso) y no sólo para crear tributos, sino también para determinar todos sus elementos esenciales (hecho imponible, sujetos pasivos, objeto, base imponible, alícuotas, mecanismos de determinación, exenciones, etc.)

(2) Por definición, la facultad general de legislar (dictar leyes en sentido formal) sólo compete al Congreso de la Nación (arts. 44 y 75 CN) y no puede éste delegarla (art. 76) ni el PEN ejercerla (art. 99 inc.3 CN).

(3) A todo evento, si se aceptara -lo que aquí no hacemos- que las facultades tributarias pueden ser delegadas en los términos del artículo 76 CN, la fijación y cobro de derechos de exportación a partir de lo dispuesto en el artículo 52 de la ley 27.541 no puede ir más allá del plazo específicamente fijado a tal efecto por el legislador (31.12.2021).

Una vez concluido ese plazo, los derechos de exportación sólo pueden ser exigidos si existe una ley formal y material que así lo avale.

La ausencia de una ley formal y material que habilite el reclamo de derechos de exportación torna manifiestamente arbitraria e ilegítima la decisión estatal de continuar exigiendo esos derechos para habilitar la exportación de mercadería, con fundamento en decretos y regulaciones dictados al amparo de una delegación ya extinguida.

**-X-**

**PRUEBA**

La cuestión que se presenta ante V.S. es de puro derecho. No requiere para su resolución ningún tipo de prueba. De este modo, solo se adjunta documental tendiente a acreditar la personería de la actora. Ella consiste en:

- Copia de los estatutos vigentes de SRA y acta de designación de autoridades.
- Copia de los estatutos vigentes de SRJM y de poder general judicial.

**-XI-**

**CASO FEDERAL**

Aun cuando la reserva resulte innecesaria, se desea hacer presente la voluntad de esta parte de recurrir una eventual decisión adversa ante la Corte Suprema (art. 14, Ley 48), por cuanto se encuentran en juego en autos normas de derecho constitucional.

**-XII-**

**AUTORIZACIONES**

Se autoriza los Dres. José Francisco Capellino y/o Adrián Germán Spinaccé y/o Ana Guillermina Cavello y/o a quien cualquier de ellos designe, en forma individual e indistinta, a consultar el expediente, retirar copias, notificarse de forma personal de las resoluciones recaídas, dejar nota en el libro de asistencia, como así también realizar cualquier otro acto necesario para el trámite de la causa.

**-XIII-**  
**PETITORIO**

En atención a todo lo expuesto se solicita:

- 1.- Se tenga por promovida la presente demanda, y se le otorgue el trámite de amparo colectivo.
- 2.- Se de trámite al presente como un proceso colectivo y se ordene su inscripción en el registro de procesos colectivos.
- 3.- Oportunamente, se haga lugar a la presente demanda, de conformidad con lo solicitado en el capítulo II.

Proveer de conformidad,  
**SERÁ JUSTICIA.**

  
JOSÉ F. CAPELLINO  
ABOGADO  
M.P. 1-32424  
C.S.J.N. T° 500 F° 566

  
  
CARLOS JOSÉ LAPLACETTE  
ABOGADO  
T° 91 F° 574 C.P.A.C.F.  
T° III F° 16 C.A.P.  
T° 400 F° 571 C.F.A.R.