

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA  
INSTITUTO DE ESTUDIOS PARA LAS FINANZAS PUBLICAS ARGENTINAS  
ESPECIALIZACION EN GESTION ADUANERA

Tesina de Posgrado:

La legalidad de los derechos de exportación en el comercio  
intra MERCOSUR

---

Tesista: Lic. Marina SPAGNOLO  
Director: Mg. Néstor P. Aleksink

## Índice

1. Introducción, 3
  2. El Tratado de Asunción, 5
  3. ¿El Tratado de Asunción tiene primacía sobre las leyes nacionales?  
El derecho internacional en el orden jurídico argentino, 6
  4. El principio de legalidad y los derechos aduaneros, 8
    - 4.1. La legalidad de los derechos de exportación en el  
MERCOSUR: Posturas, 11
  5. Los derechos de exportación, 13
    - 5.1. Beneficios y perjuicios de los derechos de exportación, 14
    - 5.2. Los derechos de exportación versus las retenciones a la  
exportación, 16
    - 5.3. Los derechos de exportación en el plano multilateral, 17
    - 5.4. Los derechos de exportación en el nuevo Código Aduanero del  
MERCOSUR, 19
  6. Antecedentes a nivel regional, 21
    - 6.1. El conflicto Uruguay – Brasil, 21
    - 6.2. El conflicto SANCOR CUL, 22
  7. Consideraciones finales, 26
- Bibliografía, 30
- Anexo, 35

## 1. Introducción

El Tratado de Asunción selló la constitución de un mercado común entre la República Argentina, la República Federativa del Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay. Suscripto el 26 de marzo de 1991, en su artículo 1 establece su objeto esencial, la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países a través de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente. Este Tratado fue aprobado en nuestro país por Ley N° 23.981, y adquirió jerarquía constitucional conforme el artículo 75 inciso 22.

El 6 de enero de 2002, se sancionó la Ley N° 25.561 que declaró la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria en Argentina -esta Ley se prorrogó en siete oportunidades, estableciéndose, finalmente, su vigencia al 31 de diciembre de 2013-. Estableció un derecho a la exportación de hidrocarburos por cinco años facultando al Poder Ejecutivo Nacional a fijar la alícuota. Consecuentemente, el 4 de marzo de ese mismo año, se sancionó la Resolución N° 11 del ex Ministerio de Economía e Infraestructura que fijó derechos a la exportación (ver anexo) para consumo de diversas mercaderías. El objetivo fue atenuar el deterioro en los ingresos fiscales y el efecto de las modificaciones cambiarias sobre los precios internos. Su aplicación sería de carácter transitorio.

La legalidad de los derechos de exportación, así como la conveniencia en su aplicación -en principio transitoria- sobre las exportaciones con destino a un Estado Parte del MERCOSUR son objeto de controversia. Existen distintas posturas al respecto que serán expuestas más adelante.

El presente trabajo se remitirá a la doctrina y jurisprudencia nacional y regional, y se apoyará en los conceptos de Tratado de Asunción, Mercado Común del Sur, derecho de exportación, principio de jerarquía legal y legalidad fiscal.

El análisis se centrará en los derechos de exportación que nuestro país aplica sobre las exportaciones con destino a los países miembros del MERCOSUR. El propósito es contrastar la presencia de tales aranceles con el espíritu legal del Tratado de Asunción y contribuir en el análisis de la doctrina formulada a favor y en contra desde dos puntos de vista: a) legalidad y, b) efectos.

Se plantean como hipótesis de trabajo, en primer lugar, que la discordancia entre los derechos de exportación y las disposiciones del Tratado de Asunción obliga a revisar el principio de jerarquía legal y legalidad fiscal. En segundo lugar, que los actuales derechos de exportación repercuten tanto de manera positiva como negativa en el comercio recíproco de los Estados Partes del MERCOSUR.

Por lo cual, el objetivo general de este trabajo es exponer las implicancias de los actuales derechos de exportación en el comercio intra MERCOSUR. Y se plantean como objetivos específicos:

- ❖ Presentar las diferentes posturas respecto de la legalidad de los derechos de exportación.
- ❖ Describir los diferentes enfoques sobre los beneficios y perjuicios que se derivan de la aplicación de derechos de exportación.
- ❖ Reseñar antecedentes a nivel regional.
- ❖ Considerar escenarios posibles ante la rectificación o no de la situación actual.

El sustento teórico se basa en legislación nacional, regional e internacional, así como también en un estudio de casos específicos a los efectos de ejemplificar el tema y abordar conclusiones al respecto.

## 2. El Tratado de Asunción

El Tratado de Asunción es el tratado fundacional del MERCOSUR. Se constituye como un acuerdo de integración económica, jurídica y política, de alcance parcial en el marco de la ALADI (Asociación Latinoamericana de Integración), adecuado al GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*) y encuadrado por las disposiciones de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados. Conforme las obligaciones que crea, se lo denomina Tratado-Ley, en razón que imparte normas jurídicas generales con poder de vigencia indefinida. Asimismo, los derechos y obligaciones que emanan de él son jurídicamente obligatorios para los Estados Partes desde su entrada en vigencia.

En su artículo 1 establece su objeto esencial: la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países a través de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente.

El Tribunal Arbitral del MERCOSUR sostiene que el Tratado de Asunción va más allá de un tratado marco. Constituye un esquema normativo que fluctúa entre un <derecho directivo> con bases jurídicas generales y un <derecho operativo> constituido por compromisos concretos. También, entiende en su jurisprudencia que la libre circulación consagrada por el artículo 1 es una obligación que los Estados Partes deben cumplir actualmente y no un objetivo sin plazo determinado de cumplimiento.

En principio, el mercado común debió estar conformado al 31 de diciembre de 1994. Durante este período denominado “de transición” (artículo 5.a), se aplicaría un programa de liberalización comercial, que consistía en la eliminación gradual de gravámenes y demás restricciones aplicadas al comercio recíproco, para llegar a esa fecha con arancel cero y sin restricciones no arancelarias sobre la totalidad del universo arancelario.

El Régimen de Adecuación Final (MERCOSUR/CMC/Dec. N° 5/94) estableció un plazo de cuatro años para Argentina y Brasil y cinco años para Paraguay y Uruguay, con el objeto de completar la tarea de desgravación de la totalidad de los productos, a partir del 1 de enero de 1995. Por lo cual, al período inicial de transición le seguiría un período de consolidación de la unión aduanera que debía concluir el 31 de diciembre de 1999, a fin de asegurar la libre circulación de mercaderías entre los

cuatro países a partir del 1 de enero de 2000. Al cabo de ambos períodos, no se había alcanzado todavía la formación de una unión aduanera, quedaban ciertos derechos de importación aplicados por algunos países, y un número significativo de restricciones no arancelarias.

El 29 de junio de 2000 el Consejo del Mercado Común dictó la Decisión N° 22 -de carácter obligatorio, por disposición del artículo 9 del Protocolo de Ouro Preto- que estableció dos clases de obligaciones para los Estados Partes: a) una obligación de no hacer, es decir, de no establecer nuevas restricciones al comercio, cualquiera fuera su naturaleza y, b) una obligación de hacer, es decir, de iniciar un trabajo de eliminación de las restricciones existentes.

El Tratado define como gravámenes a los derechos aduaneros y cualesquiera otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal, monetario, cambiario o de cualquier naturaleza, que incidan sobre el comercio exterior; y define como restricciones, cualquier medida de carácter administrativo, financiero, cambiario o de cualquier naturaleza, mediante la cual un Estado Parte impida o dificulte, por decisión unilateral, el comercio recíproco (Anexo 1, artículo 2.a).

Existen diferentes enfoques en torno a la delimitación de los derechos aduaneros en el marco del Tratado de Asunción. Esto es, si refieren a derechos de importación únicamente o si los derechos de exportación también se encuentran incluidos, lo que determinaría su legalidad o ilegalidad.

Se considera necesario, entonces, analizar someramente el papel del Tratado de Asunción en el marco del derecho internacional y las implicancias sobre el orden jurídico de nuestro país.

### **3. ¿El Tratado de Asunción tiene primacía sobre las leyes nacionales? El derecho internacional en el orden jurídico argentino**

El sistema constitucional argentino de 1853, que rigió hasta 1994, se caracterizó por contener una norma que establecía la jerarquía normativa de todo el ordenamiento jurídico. El artículo 31 estipulaba que “la Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados internacionales con las potencias extranjeras son ley suprema de la Nación”. Esta norma establecía una relación de paridad

normativa dentro del sistema jurídico. Dicha indeterminación jerárquica tuvo resultados disímiles: la actuación de la Corte Suprema por momentos dio primacía al derecho interno sobre el internacional y, en otros, operó a la inversa, mediante la aplicación del principio general del derecho “ley posterior deroga ley anterior”.

La reforma constitucional de 1994 introdujo el artículo 75 inciso 22 que reconoce que los tratados internacionales tienen jerarquía superior a las leyes de la Nación. Asimismo, en dicho artículo se enumeran una serie de tratados y declaraciones pertenecientes al sistema de derecho internacional de los derechos humanos que gozan de jerarquía constitucional, aunque conforme a la opinión mayoritaria de la doctrina constitucionalista argentina, los tratados enumerados están a la altura de la Constitución Nacional, pero no forman parte de ella.

El artículo 75 inciso 24 no solo hace mención al derecho originario de los bloques de integración, sino que otorga jerarquía superior a las leyes dictadas en su consecuencia, es decir, el derecho derivado de las organizaciones supra-estatales o supra-nacionales de un tratado de integración. Por lo tanto, incluso al derecho derivado o secundario de la integración se le reconoce supremacía normativa frente a las regulaciones de derecho interno.

Si bien la reforma de 1994 reconoce la primacía del derecho internacional sobre el derecho interno, la aplicación sigue enfrentándose a un problema concreto que proviene de la distinción entre tratados operativos y programáticos<sup>1</sup>.

Hasta aquí se analizó la jerarquía del Tratado de Asunción en la pirámide normativa nacional. Pasemos a considerar el principio de legalidad fiscal.

---

<sup>1</sup>Diferenciación que emanó de la jurisprudencia de la Corte Suprema en el caso “Ekmekdjian c/Sofovich”, donde la Corte sostuvo que los tratados son operativos cuando contengan descripciones lo suficientemente concretas de los supuestos de hecho que hagan posible su aplicación inmediata. Véase Caso: Ekmekdjian, Miguel A. c/ Sofovich, Gerardo y otros, Considerando N° 20. Fallos: 315:1492, 7 de julio de 1992.

#### 4. El principio de legalidad y los derechos aduaneros

Los derechos aduaneros pertenecen a la categoría tributos -son impuestos- y se encuentran alcanzados por el principio de legalidad<sup>2</sup>, lo que exige para su aplicación la existencia de una ley formal y material vigente con anterioridad al hecho gravado.

La ley tributaria debe definir el hecho imponible -hecho jurídico típico- en sus cuatro aspectos (material -materia imponible-, espacial, temporal y subjetivo) y la obligación tributaria -relación jurídica- en sus dos aspectos (subjetivo y cuantitativo, este último comprensivo de la base imponible y de la alícuota).

Del principio de legalidad se derivan: 1) la indelegabilidad legislativa del poder tributario, 2) la exclusión de la materia tributaria de las facultades legislativas de emergencia del Poder Ejecutivo (reglamentos de necesidad y urgencia), y 3) la irretroactividad y anterioridad de las leyes tributarias<sup>3</sup>.

En nuestra Constitución Nacional, el principio de legalidad tributaria se halla consagrado fundamentalmente en el artículo 19, mientras el requisito de ley formal para el establecimiento de tributos en general está estipulado en los artículos 4 y 17. En cuanto a los derechos aduaneros en particular, se señalan los artículos 4 y 75 inciso 1.

Si bien el artículo 76 prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, añade dos excepciones<sup>4</sup>: la materia determinada de administración y la emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca, no pudiendo exceder dicha delegación (impropia) la fijación de la alícuota dentro de un máximo y mínimo fijado por la legislación delegante. No es admisible la deslegalización o delegación para crear o derogar impuestos o exenciones. Vencido el plazo de la delegación, la legislación delegada caduca respecto de los hechos que se verifiquen con posterioridad al

<sup>2</sup>También denominado principio de reserva de ley. En términos normativos, una "reserva" implica, respecto de cierta materia o decisión estatal, la conjunción de dos normas: por un lado, una atribución de potestades a un órgano, en este caso el Congreso de la Nación; por otro, la postulación de una prohibición dirigida a los restantes, que no deben dictar decisiones sobre la materia o decisión regulada.

<sup>3</sup>CASÁS, José O. "Los principios del Derecho Tributario" en Simposio: Los principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del derecho, Buenos Aires, 10 y 11 de septiembre de 1999. Disponible en <http://www.salvador.edu.ar>.

<sup>4</sup>Materias de tal amplitud y ambigüedad que los doctrinarios discuten e intentan desentrañar sus límites y contenido.

término de su vigencia, con la salvedad de las relaciones jurídicas establecidas con anterioridad, que se mantienen regidas por la referida legislación delegada (clausula transitoria 8)<sup>5</sup>.

La supresión de la materia tributaria de las facultades legislativas de emergencia del Poder Ejecutivo es la resultante de la regulación específica contenida en el artículo 99 inciso 3 tercer párrafo, al excluir del campo de los reglamentos de necesidad y urgencia las normas que regulen, entre otras, la materia tributaria<sup>6</sup>.

La irretroactividad y anterioridad de las leyes tributarias respecto de los hechos imposables a los cuales habrán de aplicarse, constituye una garantía implícita resultante de los artículos 1, 14, 17, 28 y 33<sup>7</sup>.

El artículo 755 del Código Aduanero delega en el Poder Ejecutivo<sup>8</sup> la facultad de establecer derechos de exportación pero limitada a alcanzar determinadas finalidades que enumera (ver anexo).

Harry L. Schurig<sup>9</sup> sostiene que con anterioridad a la reforma constitucional de 1994, se interpretó que no existían normas que impidieran al Congreso otorgar al Poder Ejecutivo la facultad para dictar reglamentos delegados -o en su caso, subdelegarlos en otros órganos o entes de la administración pública-, siempre que esto fuera contemplado en la ley delegante<sup>10</sup>. Bajo ese criterio, y de las leyes entonces vigentes, fue dictado el Código Aduanero en el año 1981. Se establecieron una serie de habilitaciones a favor del Poder Ejecutivo en materia tributaria, abarcando la posibilidad de establecer, suspender o modificar la aplicación de tributos, alícuotas, prohibiciones y demás aspectos complementarios. Tales atribuciones se otorgaron entendiendo que el órgano ejecutivo tiene mejor versación técnica en materia aduanera y mayor celeridad en la tramitación de estas medidas (por oposición a los prolongados plazos que demandan los trámites legislativos). Por ello, resultaría conveniente esta forma de

<sup>5</sup>CORTI, Aristides H. M. "Aportes para una reforma progresiva del sistema tributario argentino". 1 de octubre de 2007. Disponible en <http://www.aduananews.com>.

<sup>6</sup>CASÁS, José O., op. cit., p. 7.

<sup>7</sup>CASÁS, José O., op. cit., p. 7.

<sup>8</sup>El Poder Ejecutivo Nacional ha delegado en el Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, las facultades conferidas por el artículo 755 del Código Aduanero Argentino -entre otras-. Véase art. 1º *Decreto N° 2.752/1991* B.O. 13/01/1992.

<sup>9</sup>SCHURIG, Harry L. *Aspectos controvertidos sobre los derechos de exportación en Argentina*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. II Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero. 2009. p. 163.

<sup>10</sup>Así lo reconoció nuestro máximo Tribunal desde la causa "Delfino", y lo reiteró en numerosas oportunidades incluso en materia tributaria. Véase Fallo: Delfino y Cía., 20 de junio de 1927.

distribución de facultades, ajustándose más fielmente a las necesidades del control aduanero y del comercio internacional.

En la misma línea, Ricardo X. Basaldúa<sup>11</sup> señala que, en general, el principio de reserva legal -necesaria aprobación del Poder Legislativo en el empleo de los tributos al comercio exterior y en la modificación de sus alícuotas- en sentido absoluto no se compadece con la aplicación de los derechos aduaneros, y por ello en los distintos ordenamientos jurídicos debe contemplarse una solución que atienda esta realidad. En los Estados modernos ha morigerado la aplicación de este principio, consecuencia del avance del Poder Ejecutivo sobre el Legislativo, traducido en el empleo generalizado de delegaciones a favor del primero. Ello se ha debido fundamentalmente a la complejidad creciente de la administración de la cosa pública y a la necesidad de actuar con velocidad en el ámbito económico-social.

Horacio García Belsunce<sup>12</sup> considera que el principio de legalidad no se agota en el concepto de que no puede haber impuesto sin ley, sino también en que la ley debe ser preexistente o anterior al tributo, lo que se refuerza con el criterio de que la determinación del tributo -institución básica del derecho tributario administrativo- tendiente a aplicar la ley al caso concreto, tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria porque esta es preexistente.

Para Rubén Oscar Asorey<sup>13</sup> la irretroactividad de la ley fiscal es una consecuencia del principio de legalidad fiscal. La certeza y seguridad jurídica no es un criterio límite ante la retroactividad de la ley fiscal, sino el contenido de la legalidad del cual deviene la irretroactividad.

Por su parte, Arístides H. M. Corti<sup>14</sup> manifiesta que la expresión que evoca la necesidad de una ley preexistente como requisito para la válida constitución de la obligación tributaria importa descartar la retroactividad de las disposiciones de tal carácter.

---

<sup>11</sup>BASALDÚA, Ricardo X. *El derecho tributario aduanero*. Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. 2008. Disponible en <http://www.ait.gob.bo/admin%5Cmemorias/MemoriaJornadasDerechosTributario.pdf>

<sup>12</sup>GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. citado por CASÁS, José O. en "La retroactividad de las leyes tributarias" en estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala. Ed. Dykinson, 2008. p. 1002. Disponible en <http://www.books.google.com.ar>.

<sup>13</sup>ASOREY, Rubén O. op. cit.

<sup>14</sup>CORTI, Arístides H. M. op. cit.

El principio de irretroactividad de la ley abre el siguiente interrogante: ¿La Ley N° 22.415, por ser anterior al Tratado de Asunción, puede eliminar su aplicabilidad? Por un lado, los derechos adquiridos en virtud de la Ley N° 22.415 y hasta la reforma constitucional de 1994 -que otorga primacía a los tratados internacionales por sobre el derecho interno- son objeto de discusión. Por otro lado, la primacía del Tratado de Asunción por sobre las leyes nacionales cobra vigencia a partir de la reforma constitucional de 1994. Por último, la Resolución Ministerial N° 11 reinstaló los derechos de exportación en nuestro país en 2002.

#### **4.1. La legalidad de los derechos de exportación en el MERCOSUR: Posturas**

La legalidad de los derechos de exportación en el comercio entre los Estados Partes del MERCOSUR es tema controvertido. Hay quienes sostienen que la fijación de derechos de exportación es constitucional y no viola las disposiciones del Tratado de Asunción, y quienes sostienen lo contrario.

Carlos L. Monzó<sup>15</sup> se pronuncia a favor de los derechos de exportación, sus razones pueden sintetizarse de la siguiente manera:

a) Las excepciones que existen actualmente al Régimen de Adecuación Final y al Arancel Externo Común convierten al MERCOSUR en una Asociación de Libre Comercio imperfecta o una Unión Aduanera imperfecta restándole plena eficacia a las implicancias que el artículo 1 establece;

b) La expresión libre comercio solo se refiere a las barreras que cada país opone a sus importaciones;

c) No existe prohibición a la fijación de nuevos derechos de exportación o aumento de las alícuotas de los ya existentes, en tanto y en cuanto no comporte una discriminación, esto es, que se fijen derechos o alícuotas diferenciales, y

---

<sup>15</sup>MONZÓ, Carlos L. *En torno a la constitucionalidad de los derechos de exportación*. Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros N° 16, 2001-2002. Disponible en <http://www.iaea.org.ar/category/biblioteca>.

d) El Programa de Liberación Comercial a que refiere el artículo 5 literal a, se circunscribe a la desgravación de los derechos de importación, no aludiendo en ninguna de sus partes a los derechos de exportación, por lo que su desgravación no ha sido prevista en el Tratado por no considerarse obstáculos al libre comercio.

Por el contrario, Enrique C. Barreira<sup>16</sup>, considera que la prohibición de los derechos de exportación surge del artículo 1 del Tratado de Asunción al englobarlos en la interdicción de derechos de aduana intrazona. Sus razones:

a) La eliminación de los gravámenes aduaneros con modalidad “programática” que luce en el artículo 1 del Tratado de Asunción, se convierte en mandato “operativo” en el artículo 1 del Anexo 1 del mismo Tratado.

b) Los Estados Partes se obligaron a que cualquier modificación futura de los aranceles debía ser para incrementar su reducción pero no para superar el nivel de los ya existentes en el momento de la firma del tratado fundacional. El mandato fue no gravar las exportaciones en el tráfico intrazona y tampoco hacerlo de manera unilateral en el tráfico extrazona, pues si se establecieran derechos de exportación, se debería hacer a través de la modificación del Arancel Externo Común que no es modificable unilateralmente.

c) Los compromisos asumidos por los Estados Partes no se limitan a los incluidos en el Tratado de Asunción ya que las fuentes jurídicas del MERCOSUR se componen con los demás acuerdos celebrados en el marco de ese mismo tratado, los protocolos e instrumentos adicionales y complementarios, las Decisiones del Consejo Mercado Común, las Resoluciones del Grupo Mercado Común y las Directivas de la Comisión de Comercio, a través de las cuales se han dictado cantidad de normas de carácter manifiestamente operativo.

d) Un Estado no puede aducir motivaciones internas para incumplir con los compromisos internacionales aún con invocación de situaciones de emergencia, pues de admitirse esto, se debilitaría la totalidad del andamiaje de los tratados internacionales vigentes. La situación de emergencia no

<sup>16</sup>BARREIRA, Enrique C. *La ilegitimidad de los derechos de exportación en el tráfico intrazonal del MERCOSUR*. Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros N° 17, 2005-2006. Disponible en <http://www.iaea.org.ar/category/biblioteca>.

puede ser permanente. Las leyes de emergencia deben ser excepcionales, a fin de responder a situaciones extraordinarias que no puedan ser resueltas por las vías normales y con efecto transitorio cuya duración debe limitarse a un tiempo razonable para superar la crisis.

Julio C. Lascano<sup>17</sup> agrega que el Tratado de Asunción no presenta un cronograma de eliminación progresiva de los derechos de exportación, similar al que figura en el Anexo I para los derechos de importación, ya que prácticamente estos tributos no existían en 1991. Paraguay y Brasil no aplicaban derechos de aduana a ninguna de sus exportaciones, Uruguay gravaba la salida de un único producto y Argentina los había suprimido casi totalmente al tiempo que firmaba el Tratado. En ese contexto, fijar un cronograma de rebajas arancelarias progresivas, lineales y automáticas de los derechos de exportación carecía de sentido. La ausencia de un cronograma significa que los Estados Partes se obligaron a eliminarlos a más tardar el 1 de enero de 2000, fecha programada para la inauguración oficial de la unión aduanera. No que pueden mantenerse *sine die*, o establecerse después de esa fecha límite.

En este apartado, se desarrolló el principio de legalidad y los derechos aduaneros, y en particular, las distintas posturas respecto de la legalidad de los derechos de exportación en el MERCOSUR. Se considera oportuno profundizar aspectos de los derechos de exportación, en tanto beneficios y perjuicios, su contraposición respecto de las retenciones, su papel multilateral y su posición en el nuevo código aduanero del MERCOSUR.

## 5. Los derechos de exportación

Los derechos de exportación tuvieron aplicación fluctuante en el derecho argentino. Su diseño e implementación se ha dado en tiempos de crisis económicas, luego de devaluaciones de la moneda nacional, con fines recaudatorios, distributivos y para moderar el aumento de los precios internos. Luego de su inaplicabilidad durante los años 90 y tras la crisis iniciada en el año 2001 y la consecuente devaluación del año 2002, fueron restablecidos mediante la Resolución N° 11/02 del ex Ministerio de

<sup>17</sup>LASCANO, Julio C. *Los derechos de exportación en el Mercosur*. 2005. Disponible en <http://www.carena.com.ar>.

Economía e Infraestructura sobre la base de la Ley N° 25.561 de emergencia pública. El objetivo fue captar las rentas extraordinarias generadas por la devaluación, que permitiría financiar el déficit presupuestario, cubrir necesidades sociales -parte de dichos fondos serían destinados al financiamiento de un plan de subsidios a los desocupados-, e impedir aumentos en los precios internos, especialmente de productos sensibles de la canasta básica de consumo.

La política de derechos de exportación aplicada desde el año 2002 se caracteriza por establecer derechos de exportación diferenciales, o sea, distintas alícuotas para cada producto. El modelo elegido tiene entre los objetivos declarados por las autoridades nacionales, promover la industrialización de las materias primas. Al cobrar mayores derechos a la exportación de productos sin elaborar, se cambia artificialmente el precio relativo entre ambos y ello afecta directamente los incentivos para asignar recursos.

Las consecuencias de la política de derechos de exportación selectivos son directas. Como la mayoría de los bienes que exporta nuestro país son commodities que se transan en los mercados internacionales, el derecho de exportación no altera el precio internacional pero sí deprime el precio interno.

No obstante, el actual régimen es general, admite pocas excepciones a la aplicación de derechos de exportación, alcanzando también a bienes industriales y con valor agregado, y no contempla criterio alguno para la determinación de las alícuotas a aplicar.

### **5.1. Beneficios y perjuicios de los derechos de exportación**

Hay quienes sostienen que los derechos de exportación no causan daños o perjuicios para el comprador del exterior. En este sentido, Carlos L. Monzó<sup>18</sup> plantea que la devaluación que antecedió la imposición de los derechos de exportación disminuyó los precios de venta al exterior, en un grado tal que no fue compensado por el advenimiento de los mismos. Y que, si existió un aumento de precios de exportación en divisas, ello no fue efecto natural de la imposición de derechos de exportación, ya que con solo mantener los precios los exportadores argentinos aumentaban su

---

<sup>18</sup>MONZÓ, Carlos L, op. cit., p. 10.

rentabilidad. Por su parte, Sebastián Laza<sup>19</sup> considera que no atentan contra el MERCOSUR, ya que los aranceles que se aplican son bajos y sin discriminar por países. Y, en situaciones de emergencia, ayudan al logro de un equilibrio sustentable entre comercio interno e internacional.

Por el contrario, otros autores<sup>20</sup>, consideran que la aplicación de derechos de exportación dificulta el abastecimiento de materias primas y otros insumos a los países importadores, los consumidores del exterior ven disminuida la oferta de mercadería de mejor calidad y a menor precio, y los productores locales ven restringida la posibilidad de expandir sus mercados.

Mario J. Bibiloni<sup>21</sup> plantea que los derechos de exportación afectan la rentabilidad de la cadena de producción y comercialización ya que recaen, generalmente, sobre los exportadores y/o proveedores de los productos a que se aplican, de modo que la traslación del impuesto no opera hacia delante sino hacia atrás.

Por su parte, Enrique C. Barreira<sup>22</sup> considera que los derechos de exportación resultan anti funcionales. Existen excepciones tales como asegurar el mayor valor agregado de la industria local o la estabilización de los precios que afecten el consumo ante una situación de desabastecimiento del mercado interno, pero ello es con miras a discriminar el mercado extrazona y no el que se pretende integrar. La aplicación de derechos de exportación surte para el exportador un efecto restrictivo equivalente al que resultaría si el país adquirente le aplicara a esos mismos productos derechos de importación.

Algunos economistas consideran que un dólar competitivo debe ir acompañado de derechos de exportación que permitan extraer el excedente económico extraordinario y ayuden a controlar la suba de los precios internos.

---

<sup>19</sup>LAZA, Sebastián. "Derribando mitos: las retenciones a las exportaciones, tal cual se aplican en Argentina, no restringen el libre comercio dentro del MERCOSUR". 2007. Disponible en <http://www.conexionfinanciera.com.ar>.

<sup>20</sup>Enrique C. Barreira, Luciano Donadío, Carlos Espósito.

<sup>21</sup>BIBILONI, Mario J. "Acerca de los derechos de exportación. Sus fundamentos legales e implicancias". La Ley, Suplemento Especial "Retenciones a las exportaciones". 2008. p. 37.

<sup>22</sup>BARREIRA, Enrique C. op.cit, p. 11.

## 5.2. Los derechos de exportación *versus* las retenciones a la exportación

En la actualidad suele mencionarse como equivalentes los derechos de exportación y las retenciones a la exportación.

Las disposiciones de la Constitución Nacional y del Código Aduanero hacen mención a los derechos de exportación, no así a las retenciones.

La denominación “retenciones a las exportaciones” se motiva en la creencia acerca de la forma de percepción o pago del mencionado derecho de exportación por parte de quien vende, como que es “retenido” del precio que se le paga al productor. Cuestión que, en realidad, no responde a lo normado estrictamente en el mecanismo de pago de tal derecho puesto que no está previsto sujeto alguno que actúe como agente de retención y el mismo es ingresado directamente por el contribuyente exportador, operándose, sin embargo, la traslación al productor.

La sinonimia asignada al término retención para denominar al derecho de exportación tuvo que ser aclarada expresamente por ley, que estableció que ambos conceptos debían considerarse equivalentes, dando lugar a que actualmente se siga mencionando a los derechos de exportación como retenciones.

La Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales (Ley N° 23.548) en su artículo 2.a exceptúa de la masa coparticipable, dentro de lo que establece como impuestos nacionales, a los derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional.

Por su parte, conforme lo dispone el artículo 100 inc. 7 de la Constitución Nacional únicamente el Poder Ejecutivo recauda las rentas nacionales.

En efecto, los derechos de exportación establecidos por la Resolución N°11/02 (es decir, sin discusión parlamentaria previa y, por ende, sin la presencia de las Provincias) constituyen un recurso exclusivo de la Nación no coparticipable.

Las retenciones a la exportación establecidas por la derogada Resolución N° 125/08 gravan la renta extraordinaria del productor (con motivo del aumento de los precios internacionales de las commodities), lo

que implica que deben coparticiparse y no deben ser conceptuadas como derechos de exportación.

Por su parte, la Ley N° 22.415 autoriza al Poder Ejecutivo a gravar, desgravar o modificar el derecho de exportación siempre que se cumpla alguna de las finalidades previstas en el artículo 755 inc. 2. En tales situaciones, y en virtud del artículo 75 inc. 2 párrafo último de la Constitución Nacional, el derecho de exportación creado por la Resolución antes mencionada tendría una asignación específica, por lo que no sería coparticipable.

### **5.3. Los derechos de exportación en el plano multilateral**

Julio J. Nogues<sup>23</sup> sostiene que en los últimos años los derechos de exportación fueron modificados en sentido ascendente como consecuencia de la inexistencia de normas multilaterales o regionales reguladoras del comercio internacional sobre los derechos de exportación.

Las normas de la OMC -los acuerdos- son fruto de negociaciones entre los Miembros. El cuerpo de normas actualmente vigente está formado por los resultados de las negociaciones de la Ronda Uruguay (celebradas entre 1986 y 1994) que incluyeron una importante revisión del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) original.

Durante ese período, el GATT fue el foro en el que se negociaba la reducción de los derechos de aduana y de otros obstáculos al comercio; el texto del Acuerdo General establecía normas importantes, en particular la no discriminación.

Desde 1995, el GATT actualizado se ha convertido en el acuerdo básico de la Organización Mundial de Comercio (OMC) en lo que se refiere al comercio de mercancías.

El cuerpo de normas reúne alrededor de 30 acuerdos, así como los respectivos compromisos (llamados “listas de compromisos”) contraídos por los distintos Miembros de permitir el acceso a sus mercados de

<sup>23</sup>NOGUES, Julio J. citado por Donadio, L. y Espósito, C. en “Cooperación Interjurisdiccional en el MERCOSUR: La primera solicitud de opinión consultiva de la CSJN Argentina al TPR del MERCOSUR: El caso SANCOR, 2010. p.5.

determinados productos, en esferas específicas, por ejemplo, la reducción de los tipos arancelarios.

Los derechos de exportación no se encuentran definidos especialmente en los textos legales del GATT/OMC, aunque son citados en varias disposiciones bajo denominaciones similares, tales como: derechos de aduana impuestos a las exportaciones (art. I.1), derechos de aduana a la exportación (art. VII.1, XI.1), derechos de exportación (art. VIII.1) y derechos de aduana sobre la exportación (art. XXVIII bis.1). Son mencionados en algunas normas a fin de disciplinar su aplicación; en otras, para excluirlos de prohibiciones generales y en otras para reconocer su carácter obstaculizante.

El art. XI.1 del GATT prevé la aplicación de los mismos al reconocer a los derechos de aduana, tanto de importación como de exportación, mayor grado de transparencia y previsibilidad que otros tipos de restricciones a la importación o a la exportación.

Tales derechos son admitidos en el GATT/OMC. Su admisibilidad es confirmada por la conducta de sus Miembros, que en el marco de las negociaciones comerciales propugnan un mayor disciplinamiento de los mismos.

Están disciplinados, es decir, sujetos al cumplimiento de determinadas obligaciones, aunque los Miembros de la OMC mantienen mayor discrecionalidad al momento de su aplicación que la referida a los derechos de importación.

Las disciplinas a las que está sujeta la aplicación de éstos por parte de un Miembro son: a) no discriminación entre los interlocutores comerciales (art. I.1); b) conforme normas de valoración aduanera del GATT (art. VII.1); c) rápida publicación que permita previsibilidad a los Gobiernos y comerciantes; d) sin límite en la cuantía.

Desde el punto de vista de la OMC, una unión aduanera debe cumplir con los siguientes requisitos (Art. XXIV [8] [b] GATT 1994): a) la eliminación de los derechos de aduana y demás reglamentaciones comerciales restrictivas con respecto a lo esencial de los intercambios comerciales de los territorios que forman la unión, al menos con relación a los productos originarios de esos territorios, y b) la aplicación de derechos de aduana y demás reglamentaciones al comercio con terceros países que sean, en sustancia, idénticos.

El mantenimiento de algunas restricciones arancelarias, derechos de exportación, a la libre circulación de mercaderías sobre una parte no sustancial del comercio recíproco es entonces compatible con la existencia de una unión aduanera.

En el mandato de DOHA, puntapié inicial de la Ronda del Desarrollo, los derechos de exportación no fueron considerados expresamente como objeto de negociación multilateral, pero se presentaron propuestas para su disciplinamiento. Nuestro país -junto a Malasia e Indonesia- sostiene que el disciplinamiento de los derechos de exportación en productos agrícolas no está incluido en el programa de trabajo de DOHA, ya que al no constituir un subsidio a la exportación, no deben considerarse incluidos dentro del mandato para la "...reducción de todas las formas de subvenciones a la exportación, con miras a su remoción progresiva...". Mientras que Japón, Suiza, la Unión Europea y Estados Unidos sostienen que los derechos de exportación están incluidos en el mandato, y proponen su reglamentación.

#### **5.4. Los derechos de exportación en el nuevo Código Aduanero del MERCOSUR**

Por Decisión CMC N° 27/10 del 3 de agosto de 2010 el Consejo del Mercado Común (CMC) aprobó el Código Aduanero del Mercosur (CAM), el que fue aprobado en nuestro país el pasado 21 de noviembre -aun no reglamentado-, y se halla en vías de aprobación por el resto de los Estados Partes.

Alejandro D. Perotti<sup>24</sup> plantea que mientras para las autoridades nacionales, el nuevo código implica la aceptación de los derechos de exportación, las disposiciones del código demuestran que en nada se ha innovado.

El artículo 157.4 establece que el CAM no trata sobre derechos de exportación y, por lo tanto, la legislación de cada Estado Parte será aplicable en su territorio aduanero preexistente a la sanción de este Código, respetando los derechos de los Estados Partes.

<sup>24</sup>PEROTTI, Alejandro D. *Mercosur: Código Aduanero y derechos de exportación*. El Cronista. 2010. Disponible en <http://www.regionnortegrande.com.ar>.

A su criterio, los únicos derechos de exportación que el código puede regular (aún cuando sea para decir que no (los) trata) son aquellos que se aplican en relación al territorio aduanero, es decir, aquellos que repercuten sobre bienes que se extraen del territorio aduanero. El artículo 2 del CAM clarifica que “el territorio aduanero del Mercosur es aquel en el cual se aplica la legislación aduanera común del Mercosur”, y el artículo 1.2 que “la legislación aduanera del MERCOSUR se aplicará a la totalidad del territorio de los Estados Partes”. Así, el territorio aduanero del Mercosur es la sumatoria del territorio aduanero de los Estados, por lo cual los derechos de exportación a los que hace referencia el código son los que inciden sobre los bienes que se exportan hacia afuera del bloque. Por si existiera alguna duda, la exportación es definida en el artículo 3 del código como “la salida de mercadería del territorio aduanero del Mercosur”, por lo que los “derechos” deben repercutir sobre lo que “sale” del Mercosur.

El artículo 178.1 establece que durante el proceso de transición hasta la conformación definitiva de la Unión Aduanera la introducción o salida de las mercaderías de un Estado Parte a otro Estado Parte se considerarán como importación o exportación entre distintos territorios aduaneros. Así, hasta la conformación definitiva (año 2019, según la Decisión N° 10/10), las ventas desde Argentina a otro Estado Parte son exportaciones desde distintos territorios aduaneros y, en tal sentido, recobra vigencia “intrazona” la posibilidad prevista en el artículo 157.4 del código, esto es la aplicación de derechos de exportación.

Sin embargo, ni aún en este caso esta posibilidad es válida, dado que el CAM es una “Decisión” del CMC, que por su jerarquía inferior no puede modificar el Tratado de Asunción, que específicamente prohíbe los derechos de exportación intrazona.

En materia de derechos de exportación en nada ha cambiado la situación preexistente, signada por la eliminación de todo impuesto que afecte al tráfico intrazona propuesta en el Tratado de Asunción.

Más allá de la teoría que subyace a la temática, y que fue expuesta hasta el momento, sería pertinente referenciar aquellos antecedentes a nivel regional que instalan la controversia al respecto.

## 6. Antecedentes a nivel regional

### 6.1. El conflicto Uruguay - Brasil

La controversia fue planteada por Uruguay y se originó en los Decretos N° 3646 y 3647 dictados por el gobierno de Brasil en octubre del año 2000, por los cuales se aplicaban derechos de exportación al tabaco y, productos derivados del tabaco, filtros de cigarrillos, papel para cigarrillos y envoltorios para filtros, cuando fueran exportados a Paraguay, Uruguay y países latinoamericanos, con excepción de Argentina, Chile y Ecuador.

El Tribunal *ad hoc* del MERCOSUR en el Laudo X del 5 de agosto de 2005 sobre “Medidas discriminatorias y restrictivas al comercio de tabaco y productos derivados del tabaco” fue convocado para manifestarse sobre el carácter restrictivo al comercio intrazona de los derechos de exportación al tabaco aplicados por Brasil.

Uruguay planteó el procedimiento de solución de controversias y solicitó al tribunal designado *ad hoc* que declare la incompatibilidad de los mencionados derechos por constituir una medida de carácter restrictivo y discriminatorio que afectaba a la libre circulación entre los Estados Partes.

Brasil no presentó su escrito de respuesta y antes de dictarse el laudo, presentó ante el Tribunal un decreto que había puesto en vigencia mediante el cual se dejó sin efecto la medida, solicitando se declarara abstracto el objeto de la controversia.

El Tribunal recurrió a la opinión de un grupo de expertos del MERCOSUR que consideró que los derechos de exportación establecidos por Brasil eran incompatibles con los compromisos asumidos en el MERCOSUR.

El Grupo de Expertos se pronunció por unanimidad en el sentido que en el Mercosur la liberación del comercio debe entenderse como comprendiendo tanto las importaciones como las exportaciones. En su criterio, toda medida, cualquiera sea su naturaleza, que afecte a las exportaciones se considera como una restricción al comercio.

Los tribunales *ad hoc* han reafirmado la obligación de los Estados Partes de no impedir o dificultar la libre circulación en el tráfico intrazona de mercaderías, reconociendo a esta obligación carácter operativo para las partes contendientes.

El mencionado dictamen del Grupo de Expertos constituye un primer pronunciamiento sobre una cuestión significativa en el funcionamiento del MERCOSUR, y tiende a clarificar la cuestión sobre si son compatibles los derechos de exportación, aplicados al comercio recíproco entre los socios del MERCOSUR, con los compromisos jurídicos asumidos en el Tratado de Asunción.

## 6.2. El conflicto SANCOR CUL

En el año 2003, Sancor Cooperativas Unidas Ltda. interpuso recurso de apelación contra resoluciones dictadas por la Aduana de Santa Fe. Tales resoluciones rechazaban las impugnaciones presentadas por la actora. Las actuaciones trataban permisos de embarque que amparaban exportaciones de leche en polvo a Brasil y por las que se liquidaron derechos de exportación del 5% sobre el valor FOB declarado, conforme lo estableció la Resolución N° 11/02 del ex Ministerio de Economía e Infraestructura.

La actora se opuso al pago de tales derechos por considerar que ellos no son aplicables respecto de exportaciones a países miembros del MERCOSUR, en razón de que se encontrarían en pugna con las disposiciones del Tratado de Asunción.

Las partes han propuesto diversas interpretaciones que cuestionan o justifican la constitucionalidad de las disposiciones de la Resolución N° 11/02, las que se sintetizan a continuación:

La actora considera que la disposición normativa del Estado argentino que impone derechos a la exportación es inconstitucional, pues viola las obligaciones internacionales consagradas por el Tratado de Asunción que prevén la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias y de cualquier otra medida equivalente, toda vez que los artículos 31 y 75, incisos 22 y 24, disponen el rango supra legal del derecho internacional sobre el derecho interno. Asimismo, la actora estima que cuando el Tratado se refiere a derechos aduaneros, no solamente se refiere a derechos a la importación, sino que incluye derechos a la exportación.

La demandada reconoce que en el derecho internacional existen disposiciones que son operativas y otras programáticas, y que la actora no

ha demostrado que las disposiciones que cita a su favor -artículo 1 del Tratado de Asunción- sean operativas, agregando que el Tratado de Asunción es en sí mismo, programático y no operativo, motivo por el cual no puede deducirse la existencia de un compromiso asumido por la Argentina de abstenerse a establecer derechos a la exportación, sobre todo, cuando la resolución ministerial encuentra base legal en la delegación de competencias formulada por el Congreso de la Nación -artículo 755 del Código Aduanero- y fundamento en el grave deterioro de los ingresos fiscales durante la crisis político-económica originada en 2001.

Los argumentos de la demandada fueron sostenidos por el Tribunal Fiscal de la Nación<sup>25</sup> en la primera instancia del proceso. Este Tribunal confirmó las resoluciones de la aduana fundadas en la resolución ministerial aludida, y constituye el argumento estructural del Procurador General de la Nación en su dictamen ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, quien a su vez agregó dos cuestiones: a) la imposición de derechos a la exportación, no compromete, en principio, el comercio con otros Estados socios; b) el tipo de decisiones atacadas por la actora involucra una cuestión de oportunidad, mérito o conveniencia sobre la cual no corresponde que los tribunales entren a juzgar. Es decir que, según el criterio del Procurador General de la Nación, se trataría de una “cuestión política no justiciable”.

El Tribunal Fiscal de la Nación argumentó que las cláusulas del Tratado de Asunción son programáticas y por las cuales Argentina no se comprometió a no establecer derechos de exportación, no habiendo la actora invocado norma alguna de derecho internacional que estableciera lo contrario.

El Tribunal, además, consideró que los derechos de exportación fueron debidos en virtud de lo establecido por la Resolución N° 11/02 mencionada precedentemente, que la falta de compromiso expreso en cuanto a los derechos de exportación implica la posibilidad de establecerlos por parte de Argentina, y que las facultades que el artículo 755 del Código Aduanero confiere al Poder Ejecutivo Nacional para establecer y modificar derechos de exportación son delegables en el Ministerio de Economía.

Los argumentos de la actora fueron recogidos por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-Administrativo Federal, Sala

<sup>25</sup>Voto de la Vocal Dra. Catalina García Vizcaíno.

V, en la segunda instancia del proceso. La Cámara revocó la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación, dejando sin efecto las resoluciones de la Aduana de Santa Fe impugnadas por la actora, y dio lugar a la interpretación del recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación por parte de la Dirección General de Aduanas. Finalmente, la actora solicitó a la Corte Suprema que requiriese al Tribunal Permanente de Revisión del MERCOSUR una opinión consultiva a fin de esclarecer el alcance de las obligaciones emergentes del Tratado de Asunción.

La Cámara afirmó que la Resolución N° 11/02 es inconstitucional por violar el Tratado de Asunción y la Convención de Viena sobre los Derechos de los Tratados. La violación al Tratado de Asunción se cumple en cuanto al preámbulo y los artículos 1 y 5 ya que producía lo contrario a lo dispuesto por la norma supra-legal. En ese sentido, reiteró lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación: "...el ordenamiento jurídico interno no puede contradecir, dificultar u omitir la implementación del Tratado de Asunción". Y, la violación a la Convención de Viena se produce, principalmente, respecto del artículo 27 que prescribe que un Estado no puede invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un Tratado.

Asimismo, consideró objetable el fundamento esbozado por el Tribunal Fiscal de la Nación de que la falta de compromiso expreso en cuanto a los derechos de exportación implica la posibilidad de establecerlos por parte de Argentina toda vez que el Tratado de Asunción debería expresamente incluir la totalidad de las posiciones arancelarias existentes para que aquel se cumpla.

Señaló que, si bien la parte sustancial del Tratado de Asunción constituye un acuerdo marco, en sus Anexos se acuerdan políticas específicas y operativas. Y, desde el punto de vista constitucional, es inadmisibles la imposición de derechos aduaneros agravantes de los existentes al tiempo de firmarse el acuerdo, aunque ello se base en una situación de emergencia, ya que todo proceso de integración económica implica eliminar toda restricción que impida lograr el objetivo esencial.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación estimó pertinente solicitar, por pedido de la actora, opinión consultiva al Tribunal Permanente de Revisión del MERCOSUR, para que esclareciera si el Tratado de Asunción impone a los Estados Miembros del MERCOSUR la obligación de abstenerse de establecer derechos a la exportación de

mercaderías originarias de uno de ellos y destinadas a otros Estados Miembros. Opinión consultiva que, finalmente, no se solicitó por desistimiento de la actora.

En cuanto al efecto jurídico de las opiniones consultivas emanadas del Tribunal Permanente de Revisión, el Consejo del Mercado Común dispuso que no sean vinculantes ni obligatorias<sup>26</sup>. Por lo tanto, tendrán solo un efecto orientativo sobre el sentido de la norma que se somete a interpretación. Es decir, la adopción del contenido de la opinión consultiva es una decisión discrecional de los órganos solicitantes (MERCOSUR/CMC/Dec. N° 37/03).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación no ha dictado sentencia aun, cuestión que reviste suma importancia a efectos de garantizar el cumplimiento del Tratado de Integración.

Por lo expuesto a lo largo de este trabajo de tesis, es evidente que existe una real y preocupante discordancia entre los derechos de exportación y las disposiciones del Tratado de Asunción que genera situaciones que repercuten tanto de manera positiva como negativa en el comercio recíproco de los Estados Partes del MERCOSUR.

El propósito es, entonces, considerar escenarios posibles ante la rectificación o no de la situación actual.

<sup>26</sup> Reglamento del Protocolo de Olivos para la Solución de Controversias en el MERCOSUR.

## 8. Consideraciones finales

Nuestro país ha aplicado derechos de exportación en distintos momentos de su historia económica. Su diseño e implementación se ha dado en tiempos de crisis económica-sociales, luego de devaluaciones de la moneda nacional, con fines recaudatorios, distributivos y para moderar el aumento de los precios internos.

La crisis iniciada en el año 2001 y la consecuente devaluación del año 2002, condujeron al restablecimiento de los derechos de exportación mediante la Resolución N° 11/2002 del ex Ministerio de Economía e Infraestructura sobre la base de la Ley N° 25.561 de emergencia pública. El objetivo fue captar las rentas extraordinarias generadas por la devaluación, que permitiría financiar el déficit presupuestario, cubrir necesidades sociales -parte de dichos fondos serían destinados al financiamiento de un plan de subsidios a los desocupados-, e impedir aumentos en los precios internos, especialmente de productos sensibles de la canasta básica de consumo.

A partir de entonces, los derechos de exportación fueron establecidos y/o modificados por sucesivas resoluciones del Ministerio de Economía y Producción de la Nación sin consulta ni aprobación parlamentaria. Para ello, el Poder Ejecutivo Nacional se amparó en la delegación prevista en el artículo 755 del Código Aduanero y en la subdelegación que establece el Decreto N° 2752/1991.

La cláusula transitoria octava de la Constitución Nacional de 1994 prevé que la legislación que delegase atribuciones normativas en el Poder Ejecutivo Nacional, vgr. Código Aduanero, caducaría a los cinco años de su entrada en vigencia (1999) salvo que el Congreso Nacional ratificare expresamente esas atribuciones mediante una nueva ley. Desde ese año el Congreso Nacional prorrogó sucesivas veces la vigencia de la legislación delegada (que incluía cientos de leyes), situación que cesó el 24 de agosto de 2010. A partir de entonces, los derechos de exportación deben establecerse por ley.

En función de lo previsto en el Código Aduanero, la Ley de Ministerios y los Decretos N° 2752/1991 y 2275/1994, el 10 de marzo de 2008 el Ministerio de Economía y Producción de la Nación dictó la Resolución N° 125 que establecía un nuevo esquema de derechos de exportación móviles aplicables a ciertos cereales y oleaginosas, que

variarían conforme la evolución de los precios internacionales. Considerada una herramienta apropiada para, ante el creciente aumento de los precios internacionales, controlar el posible incremento de los precios internos y asegurar equidad distributiva.

Este nuevo esquema de derechos de exportación móviles generó descontento en los sectores agrícolas involucrados y afectados, lo que derivó en el dictado de diversas normas para paliar sus efectos, aunque sin éxito. Las protestas continuaron, provocando la renuncia del Ministro de Economía Martín Loustean y la tan cuestionada Resolución fue dejada sin efecto.

Indistintamente se habla de derechos de exportación y retenciones. Los derechos de exportación son recurso exclusivo de la Nación, están excluidos explícitamente de la masa coparticipable a las provincias (Constitución Nacional art. 4 y Ley N° 23.548 art. 2.a). El establecimiento de retenciones móviles incide sobre el régimen de coparticipación federal, en los hechos gravan rentas y lo hacen con el pretexto de ser derechos de exportación. Por ende, no se los coparticipa a las Provincias y, además al aumentar la recaudación en dicho concepto, disminuye la masa coparticipable porque se recauda menos en concepto de Impuesto a las Ganancias por el menor precio percibido por el productor.

Los derechos de exportación generan un triple impacto socioeconómico. En primer lugar, inciden directamente sobre quienes pagan el impuesto, que en este caso son las empresas exportadoras de los bienes gravados. En segundo lugar, subsidian el consumo de los bienes gravados, cuyos consumidores se benefician de la reducción del precio doméstico de estos bienes, que en el caso de la Argentina están concentrados en los alimentos. En tercer y último lugar, favorece la distribución del ingreso (para saber si es o no distributivo es necesario conocer el destino de esos ingresos fiscales).

El derecho de exportación es un costo que asume el exportador y, por ende, es incluido en el precio de exportación, encareciendo así el precio final a abonar por el importador. Este es el objetivo de los derechos de exportación, encarecer el precio, generar una menor competitividad externa e incrementar los niveles de stock interno del producto gravado.

Al reducir el precio doméstico de los alimentos, los derechos de exportación podrían atenuar el impacto sobre la pobreza e indigencia, al

menos en el corto plazo. En el mediano plazo, este instrumento de política podría reducir la oferta del bien gravado y con ello revertir el efecto benéfico inicial sobre los precios, especialmente si las alícuotas aplicadas son muy elevadas. Al mismo tiempo, al reducir el precio percibido por los productores nacionales, podría incidir negativamente sobre los ingresos laborales y la creación de empleo, al menos en los sectores afectados y en aquellos vinculados en la cadena de valor.

La imposición de tales tributos sobre las exportaciones con destino MERCOSUR ha sido objeto de reclamos formales y no formales por parte de los socios comerciales de Argentina.

Existen posturas contrapuestas respecto de su constitucionalidad y de sus efectos sobre el comercio hacia el interior del bloque. Hay quienes sostienen que violan el Tratado de Asunción generando efectos negativos, y quienes sostienen lo contrario.

Tal imposición obliga a revisar los principios de jerarquía legal y legalidad fiscal.

Ambos principios se ven vulnerados. La Ley N° 25.561, creadora del tributo cuestionado, incumple la Constitución Nacional al no respetar la jerarquía legal dispuesta en el artículo 31.

En cuanto al principio de legalidad fiscal, la misma Ley otorga facultades al Poder Ejecutivo Nacional que exceden la delegación impropia aceptada jurisprudencialmente incumpliendo el principio constitucional indicado, al determinar el quantum del tributo y modificar el hecho imponible por medio del Decreto N° 310/02 y de las Resoluciones N° 11/02 y 35/02.

Los derechos de importación y de exportación son instrumentos de regulación del comercio exterior. El GATT de 1994 reconoce al arancel aduanero como único instrumento legítimo al que pueden recurrir sus Miembros -tanto con fines fiscales como extra fiscales-, en particular cuando se trata de países en desarrollo y menos adelantados, que muchas veces no pueden prescindir de esos recursos fiscales y que, en general, tienen necesidad de proteger a sus industrias nacionales incipientes o en desarrollo.

En el marco de los acuerdos internacionales suscriptos por Argentina, la OMC permite la imposición de derechos de exportación, mientras que el Tratado de Asunción prohíbe aplicarlos sobre las exportaciones intra bloque.

En virtud de lo expuesto a lo largo del presente trabajo, se plantean los siguientes escenarios:

1) De continuar aplicando derechos de exportación sobre las exportaciones con destino MERCOSUR:

a) Podría contribuir al desgaste de las relaciones comerciales a partir del aumento y/o intensificación de los reclamos por parte de los otros Estados Partes.

b) Podría desatar represalias de los socios comerciales.

c) Continuaría siendo un recurso fiscal de importancia.

2) De eliminarse la aplicación de derechos de exportación sobre las exportaciones con destino MERCOSUR:

a) Contribuiría con el fortalecimiento de las relaciones comerciales.

b) Impactaría negativamente sobre los ingresos fiscales nacionales.

El constitucionalismo comunitario se caracteriza por la necesidad de reformar los Tratados de manera constante a fin de responder a una realidad internacional cambiante y dinámica, siempre con respeto hacia sus objetivos básicos.

En el caso particular de Argentina, la adopción unilateral de medidas de carácter transitorio, como la aplicación de derechos de exportación, pone de manifiesto que el Tratado de Asunción no contempla la posibilidad de crisis económicas que obligue a un Estado Parte a apartarse de sus disposiciones con el objeto de atenuar los efectos de aquellas, siendo muy difícil luego revertir la situación para re encuadrarse en el mencionado Tratado.

Hoy, diez años después del dictado de la Resolución N° 11, se podría concluir que la aplicación de derechos de exportación que en principio sería de carácter transitorio se tornó permanente, convirtiéndose en una política de estado.

## Bibliografía consultada

Badeni, Gregorio. *“La patología constitucional de las retenciones”*. Suplemento Especial La Ley. 2008.

Barreira, Enrique C. *“La ilegitimidad de los derechos de exportación en el tráfico intrazonal del MERCOSUR”*. Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros N°. 17. 2005-2006. p. 107-121. Disponible en <http://www.iaea.org.ar/category/biblioteca>.

Barreira, Enrique C. *“Los derechos de exportación y el tráfico intrazonal del Mercosur”*. Diario La Nación. 26 de diciembre de 2006.

Barreira, Enrique C. *“El principio de legalidad y los derechos de exportación”*. 2008. Disponible en <http://www.aduananews.com.ar>.

Barreira, Enrique C. *“Análisis global del Código Aduanero del MERCOSUR”* en 1º Congreso Internacional de Derecho Aduanero del MERCOSUR: “El Código Aduanero del MERCOSUR”. Conclusiones individuales in extenso. Universidad Austral e Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (IAEA). 26 y 27 de agosto de 2010. Buenos Aires. Disponible en <http://iaea.org.ar>.

Basaldúa, Ricardo X. *“El derecho tributario aduanero”*. Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. 2008. Disponible en: <http://www.ait.gob.bo/admin%5Cmemorias/MemoriaJornadasDerechosTributario.pdf>

Bibiloni, Mario J. *“Acerca de los derechos de exportación. Sus fundamentos legales e implicancias”*. La Ley, Suplemento Especial “Retenciones a las exportaciones”. 2008. p. 37.

Casás, José O. *“Los principios del Derecho Tributario” en Simposio: Los principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del derecho*, Buenos Aires, 10 y 11 de septiembre de 1999. Disponible en <http://www.salvador.edu.ar>.

Casás, José O. *“La retroactividad de las leyes tributarias”* en Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala. Ed. Dykinson, 2008. Disponible en <http://www.books.google.com.ar>.

Castro, Lucio; Díaz Frers, Luciana. *“Las retenciones sobre la mesa: Del conflicto a una estrategia de desarrollo”*. Documento de Trabajo N° 14. CIPPEC (Centro de implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el crecimiento). 2008. Disponible en <http://www.cippec.org>.

Corti, Arístides H. M. *“Aportes para una reforma progresiva del sistema tributario argentino”*. 2007. Disponible en <http://www.aduananews.com>.

Corti, Arístides H. M.; Calvo Rubén A. *“Acerca del encuadre constitucional de las retenciones a las exportaciones agropecuarias”* 2008. Disponible en <http://bibliotecajuridicaargentina.blogspot.com.ar>.

Cuello, Raúl E. *“Las retenciones a las exportaciones: Un mal instrumento de política económica”*. IEEBA (Instituto de Estudios Estratégicos de Buenos Aires). 2008. Disponible en <http://www.ieeba.com.ar>.

Donadío, Luciano; Espósito, Carlos. *“Cooperación Interjurisdiccional en el MERCOSUR: La primera solicitud de opinión consultiva de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina al Tribunal Permanente de Revisión del MERCOSUR: El caso SANCOR”*. 2010. Disponible en <http://www.reei.org>.

Espeche, Sebastián. *“Derechos de exportación y coparticipación de las retenciones a la soja”*. Revista Microjuris Argentina. 2009.

Garriga, Marcelo, Rosales Walter. *“Efectos Asignativos, Distributivos y Fiscales de las Retenciones a las Exportaciones”*. Departamento de Economía, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. Documento de Trabajo Nro. 75. 2008. Disponible en <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar>.

Illescas Nelson; Liboreiro, Ernesto S. *“Limitaciones a las exportaciones en el derecho internacional público. Aporte para un debate”*. INAI (Instituto para las Negociaciones Agrícolas Internacionales). 2008. Disponible en <http://www.inai.org.ar>.

Lascano, Julio C. *“Los derechos de exportación en el Mercosur”*. 2005. Disponible en <http://www.carena.com.ar>.

Lascano, Julio C. *“Tributos y Restricciones a la exportación”* en 1º Congreso Internacional de Derecho Aduanero del MERCOSUR: “El

Código Aduanero del MERCOSUR”. Conclusiones individuales in extenso. Universidad Austral e Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (IAEA). 26 y 27 de agosto de 2010. Buenos Aires. Disponible en <http://iaea.org.ar>.

Laza, Sebastián. “*Derribando mitos: las retenciones a las exportaciones, tal cual se aplican en Argentina, no restringen el libre comercio en el MERCOSUR*”. 2007. Disponible en <http://www.conexionfinanciera.com.ar>.

Monzó, Carlos L. “*En torno a la constitucionalidad de los derechos de exportación*”. Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros N° 16. 2001-2002. p. 67-82. Disponible en <http://www.iaea.org.ar/category/biblioteca>.

Patricios, Jorge A.; Fonseca, Mariela S. “*La delegación legislativa en materia de tributos aduaneros – Una propuesta*” (propuesta para el III Congreso de Derecho Aduanero). 2007. Disponible en <http://www.aduananews.com.ar>.

Patricios, Jorge A. “*Las llamadas retenciones son en realidad derechos aduaneros aplicables a las exportaciones*”. 2008. Disponible en <http://www.aduananews.com.ar>.

Peña, Félix. “*Concertación de intereses, efectividad de las reglas de juego y calidad institucional en el MERCOSUR*”. 2003. Disponible en <http://www.felixpena.com.ar>.

Perotti, Alejandro D. “*Mercosur: Código Aduanero y derechos de exportación*”. El Cronista. 2010. Disponible en <http://www.regionnortegrande.com.ar>.

Perotti, Alejandro D. “*Sistema normativo y jurisdiccional del MERCOSUR con especial referencia al Código Aduanero del MERCOSUR*” en 1° Congreso Internacional de Derecho Aduanero del MERCOSUR: “El Código Aduanero del MERCOSUR”. Conclusiones individuales in extenso. Universidad Austral e Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (IAEA). 26 y 27 de agosto de 2010. Buenos Aires. Disponible en <http://iaea.org.ar>.

Sanabria, Pablo D. "*Las retenciones a la exportación ¿Un impuesto inconstitucional?*" La Ley, 2008. Disponible en <http://bibliotecajuridicaargentina.blogspot.com.ar>.

Schurig, Harry L. "*Aspectos controvertidos sobre los derechos de exportación en Argentina*". Asociación Argentina de Estudios Fiscales. II Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero. 2009. p. 163.

Scoponi, Cristian F. "*Retenciones agropecuarias: agravios constitucionales y cuestiones procesales*" La Ley, mayo de 2008. Disponible en <http://www.scoponi.com>.

Tozzini, Gabriela. "*Dictamen sobre Retenciones*". 2008. Disponible en <http://www.colabogreconquista.org.ar>.

Vanossi, Jorge R. "*El debate constitucional en torno a los gravámenes sobre las exportaciones*". Revista Jurídica La Ley, mayo de 2008. Disponible en <http://bibliotecajuridicaargentina.blogspot.com.ar>.

#### **Enlaces electrónicos consultados:**

<http://www.aduananews.com>

<http://www.ait.gob.bo/admin%5Cmemorias/MemoriaJornadasDerechosTributario.pdf>

<http://www.books.google.com.ar>

<http://www.colabogreconquista.org.ar>

<http://www.infoleg.gov.ar>

<http://www.mercosul.int>

<http://www.pjn.gov.ar>

<http://www.iaea.org.ar>

<http://www.carena.com.ar>

<http://www.conexionfinanciera.com.ar>

<http://www.lanacion.com.ar/edicion-impres/suplementos/comercio-exterior>

<http://www.regionnortegrande.com.ar>

<http://www.salvador.edu.ar/juri/ua1-4-ab.htm>

### **Jurisprudencia consultada:**

A. M. Delfino y Cía. Fallos 148:430, 20 de junio de 1927.

Ekmekdjian, Miguel A. c/ Sofovich, Gerardo y otros. Fallos: 315:1492, 7 de julio de 1992.

SANCOR Cooperativas Unidas Limitada c/Dirección General de Aduanas, 2003.

Laudo X del 5 de agosto de 2005 sobre “Medidas discriminatorias y restrictivas al comercio de tabaco y productos derivados del tabaco”, Tribunal *ad hoc* del MERCOSUR.

### **Legislación consultada:**

GATT/OMC, General Agreement on Tariffs and Trade, 1994.

Protocolo de Ouro Preto, 16 de diciembre de 1994.

Constitución Nacional Argentina, 22 de agosto de 1994.

Tratado de Asunción, 26 de marzo de 1991.

Ley N° 22.415, 23 de marzo de 1981.

Ley N° 23.548, 26 de enero de 1988.

Ley N° 23.981, 15 de agosto de 1991.

Ley N° 25.561, 6 de enero de 2002.

Decreto N° 2752/1991 Poder Ejecutivo Nacional, 26 de diciembre de 1991.

Decreto N° 310/2002 Poder Ejecutivo Nacional, 13 de febrero de 2002.

Resolución N° 11/2002 ex Ministerio de Economía e Infraestructura, 4 de marzo de 2002.

Resolución N° 35/2002 ex Ministerio de Economía, 5 de abril de 2002.

Resolución N° 125/2008 ex Ministerio de Economía y Producción, 10 de marzo de 2008.

MERCOSUR/CMC/DEC. N° 5/1994.

MERCOSUR/CMC/DEC. N° 22/00. Relanzamiento del MERCOSUR. XVIII CMC, Buenos Aires, 29/VI/00.

MERCOSUR/CMC/DEC. N° 27/10. Código Aduanero del MERCOSUR. XXXIX CMC – San Juan, 02/VIII/2010.

## Anexo

### **Articulado del Código Aduanero Argentino (Ley N° 22.415):**

Art. 724: El derecho de exportación grava la exportación para consumo.

Art. 725: La exportación es para consumo cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado.

Art. 755: 1. En las condiciones previstas en este Código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá:

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

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

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

Art. 756: Las facultades otorgadas en el art. 755, apartado 1, deberán ejercerse respetando los convenios internacionales vigentes.