

Informe *Integrar*

Instituto de Integración Latinoamericana
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Nacional de La Plata
IIL-FCJS-UNLP
Calle 10 N° 1074 – (1900) La Plata – República Argentina
Tel/Fax: 54-0221-421-3202
E-mail integra@netverk.com.ar
www.iil.org.ar

N° 50 – Agosto de 2008

Sumario

- **Argentina: las retenciones a las exportaciones**
- **Publicaciones**

- **Argentina: las retenciones a las exportaciones.
Análisis jurídico-constitucional y de sus efectos
sobre los compromisos internacionales**

Introducción

Nuestro país es uno de los cinco principales exportadores de cereales acompañado por Canadá, la Unión Europea (UE), Estados Unidos y Australia. Argentina es el segundo productor de organismos transgénicos, tercera en la producción mundial de soja, y no cuenta con un mecanismo de regulación del comercio de materias primas. El resto de los países, de manera directa o indirecta, cuentan con mecanismos de intervención para asegurar la competitividad y la seguridad y/o soberanía alimentaria de la población.

En este contexto, el impuesto a las exportaciones, coloquialmente llamado retenciones, es un instrumento de política fiscal que debería insertarse en el marco más amplio de una política agrícola-ganadera, industrial, cambiaria, tendiente al desarrollo sectorial, basado en la competitividad sistémica y sustentable que, a su vez, asegure y permita la preservación del medio ambiente.

En tal sentido, la aplicación de una medida como la Resolución 125 del Ministerio de Economía, aislada de los componentes anteriores, origina una puja de intereses debido a la complejidad de problemas que esa norma trajo aparejados.

Con los cuatro artículos que se publican trataremos de vislumbrar los efectos jurídicos que tal medida acarrió, los cuales son, probablemente, el aspecto menos discutido de la citada resolución dictada por el Ministerio de Economía. El foco del debate público se encuentra apuntando a la faceta económica, en especial en las implicancias sobre productores, exportadores, y consumidores, a su vez magnificado por el sobreviniente conflicto entre el sector agropecuario y el gobierno. Aun así, es, tal vez, el aspecto jurídico el perfil más abiertamente atacable de las medidas. Este es el camino que muchos de los perjudicados por las mismas han emprendido, especialmente a través de recursos de amparo, la mayoría de los cuales han sido rechazados, aunque algunas resoluciones fueron favorables, siendo provisionales.

Estos artículos son el resultado de un seminario dictado por los miembros de la Cátedra I de Economía Política en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata, y por alumnos de la Maestría en Integración Latinoamericana, organizado y coordinado por la profesora Noemí Mellado, titular de la materia y directora del posgrado mencionado. En primer lugar, se presenta un análisis del gravamen desde la perspectiva constitucional, realizado por el maestrando abogado Juan Ignacio Miranda. A continuación, el abogado Roberto Mirabelli, profesor de Economía Política, realiza una reseña sobre el tributo y su marco normativo. En tercer lugar, el maestrando abogado Lautaro Ramírez, realiza un análisis desde la perspectiva del derecho internacional económico, y la compatibilidad del impuesto con las reglas de la OMC. Para finalizar la abogada Rita Gajate, también profesora de la Cátedra, aborda la cuestión desde las implicancias de las medidas en el marco del proceso integrativo del MERCOSUR.

Cabe señalar que los cuatro estudios fueron redactados durante la vigencia de la Resolución 125/ME del 11/03/08 y complementarias, que han quedado sin efecto a partir del Decreto 1176/PE, del 18/07/08.

Constitucionalidad de los derechos de exportación

Juan Ignacio Miranda*

El gravamen en estudio representa un impuesto. Estos han sido definidos como “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. Es decir, hay independencia entre el pago del obligado y toda actividad estatal relativa a éste.”¹

Este gravamen integra la categoría de los llamados “impuestos aduaneros” o “derechos de aduana” -comúnmente denominadas “retenciones”-, y que fuera definida por Giuliani Fonrouge² como aquellos pertenecientes al Estado nacional con exclusión de toda otra autoridad, en virtud de lo establecido en los arts. 4, 9 y 75 inc. 1°, de la Constitución y que consisten en gravámenes a la importación o la

* Abogado, alumno de la Maestría en Integración Latinoamericana, IIL-FCJS-UNLP.

¹ GARCIA VIZCAINO, Catalina, *DERECHO TRIBUTARIO. Consideraciones económicas y jurídicas*, tomo I, parte general; Buenos Aires, Edit. Depalma, 1996; p. 67.

² GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 5ª edic.; Buenos Aires, Edit. Depalma, 1993, volumen II, p. 883.

exportación de las mercaderías o productos. El hecho imponible que origina la obligación fiscal en el caso es el despacho de la mercadería con fines de exportación.

1. La Constitución Nacional y el Código Aduanero

La Constitución Nacional, a lo largo de su articulado, deja claramente establecidas las bases que deben ser respetadas para la aplicación de cualquier tipo de tributo.

En el caso particular de los derechos de exportación, en su art. 4 establece que "El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación...". Asimismo, el art. 17 dispone que "...Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4". Por su parte, el art. 9 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".

La Constitución en su art. 75, al establecer las atribuciones del Congreso de la Nación, ha fijado la competencia exclusiva del mismo para "...Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación..."(inc. 1°), lo cual no deja lugar para hesitaciones con respecto a la competencia del Congreso. "De tal manera la Constitución Nacional reserva al Congreso el establecimiento de regulaciones en materia aduanera, una de cuyas manifestaciones es la fijación de los derechos de importación y de exportación, abarcando en esas palabras tanto a las alícuotas o porcentuales cuando los mismos adoptasen la forma 'ad valorem', como la base imponible de éstos y también el importe del mismo del tributo aduanero en caso de adoptar la forma de derechos 'específicos'"³.

En referencia a la regulación legal del gravamen, el funcionamiento y la mecánica del mismo han sido establecidos en el Código Aduanero. En lo que aquí importa, el art. 754 establece que "el derecho de exportación específico deberá ser establecido por ley". Dicha afirmación, que vendría a funcionar como una regla, no hace más que receptor el llamado principio de legalidad o de reserva tributaria, cuestión inopinable en la aplicación de cualquier tributo.

No obstante ello, en el art. 755⁴ del mismo cuerpo legal, el legislador fijó una extensa serie de facultades en cabeza del Poder Ejecutivo que le otorgan, lisa y llanamente, la prerrogativa de hacer la ley, pues se lo faculta para gravar, desgravar, modificar derechos y/o conceder exenciones referidas a los impuestos a la exportación, cubriéndose así casi todos los casos posibles. Un ejemplo de esto fue la Resolución 11 del Ministerio de Economía (ME), del año 2002, durante la presidencia de E. Duhalde, con la cual se reestablecieron los derechos de exportación con el objetivo de atenuar los efectos que la devaluación de la moneda ejercía sobre los precios

³ BARREIRA, Enrique C., "El principio de legalidad y los derechos de exportación con motivo del establecimiento de un sistema variable de derechos de exportación por el Ministro de Economía" en Aduana News. http://www.aduananews.com/legalidad_derechos_exportacion.html

⁴ Cód. Aduanero, 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 del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido...

internos, fijándose alícuotas del 5% y hasta 23,5% del valor imponible de cada una de las mercaderías exportadas⁵.

Por imperio del art. 1° del Decreto N° 2752/1991, se delegaron en el Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, las facultades conferidas por el citado artículo 755 del Código Aduanero, en evidente oposición a la letra y al espíritu de las normas constitucionales.

2. Las garantías constitucionales. El principio de legalidad y la delegación legislativa

Nuestra doctrina constitucional ha establecido, al estudiar los límites al poder de imposición del Estado, que todo tributo debe responder a una causa constitucional. Así la causa constitucional, como elemento de la obligación fiscal, consiste en el cumplimiento de los requisitos que establece la norma fundamental en salvaguarda de la libertad fiscal y que condicionan la validez de la contribución impuesta por el Estado.⁶

Dichos requisitos son la legalidad, la igualdad, la no confiscatoriedad y la libertad de circulación⁷.

El principio de legalidad aparece, desde los primeros estatutos patrios, vinculado al poder impositivo. Así lo establecía el Acta Capitular del Cabildo Abierto del 25 de mayo de 1810; estableció que "no pueden imponerse contribuciones ni gravámenes al pueblo o a sus vecinos, sin previa consulta y conformidad del Excmo. Cabildo" Este principio pasó a las Constituciones de 1819 (art. 33) y 1826, así como al proyecto de Alberdi y a la Constitución de 1853 en virtud de la iniciativa de Benjamín Gorostiaga⁸.

Este principio de legalidad determina que ningún tributo puede ser establecido sin ley. Está contenido en los arts. 17 y 19 de la Constitución Nacional. Desde el punto de vista del derecho tributario material o sustantivo (relativo a las obligaciones tributarias), por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca - "nullum tributum sine lege"; "no taxation without representation"- . Es una clara derivación del principio genérico de legalidad que consagra el art. 19 de la Constitución Nacional y que dispone que nadie pueda ser obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe.⁹

Asimismo, se trata de un desprendimiento de la clásica doctrina de la división de poderes gubernamentales, cuyo principal objetivo reside en evitar la concentración del poder con su secuela de ejercicio abusivo en desmedro de los derechos y las garantías constitucionales.

El principio de reserva de ley, íntimamente relacionado con el principio de legalidad, surge del ya mencionado art. 75 inc. 1°, también del inc. 2° del mismo artículo y de los arts. 4°, que reserva al Congreso el establecimiento de estos tributos, y 17, que

⁵ SANABRIA, Pablo D., "Las retenciones a la exportación ¿Un impuesto inconstitucional?", LA LEY. 18/03/2008.

⁶ SANABRIA, Pablo, ob.cit.

⁷ Cfr. LINARES QUINTANA, Segundo V., citado por SANABRIA P., ob .cit.

⁸ Cfr. GARCIA VIZCAINO, Catalina, ob. cit., p. 272.

⁹ Ibidem

expresamente indica que sólo el Congreso impone las contribuciones expresadas en el art. 4°.

En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el Estado.

Al establecer el art. 17 de la Constitución Nacional que sólo el Congreso impone las contribuciones del art. 4, se refiere a que los impuestos deben ser creados por ley formal emanada del Congreso de la Nación. Ello constituye una forma de protección del derecho de propiedad de los llamados "administrados" por el poder de imposición del Estado, puesto que los tributos implican restringir tal derecho, amputando parte de la renta o del patrimonio con destino a las arcas estatales. El art. 52 de la Constitución Nacional atribuye a la Cámara de Diputados "exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones." Este "monopolio de iniciativa tributaria" es interpretado por la doctrina como una de las características que define a las atribuciones indelegables al Poder Ejecutivo.

Destaca Villegas que por el principio de legalidad o reserva en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar "directivas generales" de tributación, sino que ella ha de contener, al menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del cuántum, así como las exenciones). Rige el principio de legalidad para los impuestos, tasas y contribuciones especiales.¹⁰

En el caso de los impuestos a la exportación, en virtud de la amplísima delegación de facultades en cabeza del Poder Ejecutivo dispuesta por el art. 755 del Código Aduanero, dicho principio se ve claramente vulnerado.

Hay que resaltar la contradicción interna que trae consigo el Código Aduanero cuando establece, por un lado, la regla de que los derechos de exportación deberán ser establecidos por ley -art. 754- y, por el otro, en su art. 755, otorga extensas facultades al Poder Ejecutivo para la fijación de los mismos significando ello una clara desarticulación de la regla fijada. El ámbito de aplicación de las facultades otorgadas al poder administrador es tan vasto que no se concilia con la limitación que se sugiere en el artículo precedente citado.

Por lo expuesto, es que tal delegación en manos del Poder Ejecutivo resulta claramente contraria al texto constitucional. El art. 755 del Código Aduanero otorga al Poder Ejecutivo facultades sin justificado basamento jurídico constitucional para el otorgamiento de las mismas¹¹. No configurarían, tampoco, una delegación de facultades legislativas conforme el art. 76 de la Constitución Nacional, ni estaríamos frente a una función reglamentaria del Poder Ejecutivo emanada de las atribuciones dispuestas por el art. 99, inc. 2° de la Constitución Nacional.

Nuestra norma fundamental se encarga de delinear claramente el régimen de excepción que debe primar en materia de delegación legislativa. En los artículos 29,

¹⁰ Cfr. GARCIA VIZCAINO, Catalina, ob. cit.

¹¹ SANABRIA, Pablo, ob.cit.

76 y 99 inc. 3, queda fijada la limitación que tiene el Poder Ejecutivo para ejercer facultades propias del órgano legislativo.

El principio general surge de los arts. 76 y 99, inc. 3. El primero establece que "se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo". El segundo dispone que "el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo".

Si bien el último de los artículos citados regula las facultades del Poder Ejecutivo para dictar decretos de necesidad y urgencia (DNU), se ha entendido que la delegación de facultades legislativas y los DNU, son las dos caras de una misma moneda.¹²

En función de ello, las materias categóricamente excluidas por el art. 99 inc. 3, para el dictado de DNU, dentro de las cuales se encuentra la materia tributaria, se extienden al instituto de la delegación legislativa.

Por su parte, el citado art. 76 de la Constitución Nacional, luego de la categórica prohibición que dispone, establece una excepción cuando se tratare de materias de administración o emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y, dentro de la base de delegación que el Congreso establezca por ley.

Sobre el particular cabe advertir la improcedencia de aquellas posiciones que sostienen que las cuestiones tributario-aduaneras se encuentran dentro de esas "materias de administración" a las que alude el constituyente. Más allá de las particularidades que pueda presentar esta rama jurídica en virtud de la dinámica que frecuentemente se requiere para atender a las continuas modificaciones que se producen en la política aduanera, lo cierto es que una interpretación sistemática de los artículos 4, 9, 17, 19, 29, 39, 52, 75 inc. 1 y 2, 76 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional, de donde se desprende claramente la voluntad del constituyente de impedir la delegación en esta materia, imponen arribar a tal conclusión¹³. Es tan sólo la defectuosa regulación del Código Aduanero -el art. 755- el que respaldaría la atribución del Ejecutivo de establecer el nivel de las retenciones a través de resoluciones ministeriales, frente a todas las disposiciones constitucionales mencionadas.

"No se puede, so pretexto de una supuesta cuestión de practicidad y dinamismo, desbaratar toda una construcción del constituyente tendiente a garantizar, mediante el juego sistemático de los artículos citados, una de los derechos individuales más elementales como es el de la libertad fiscal."¹⁴

Por otra parte, ese ha sido el criterio sostenido por la Corte Suprema al decir 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."¹⁵

En el tema de la delegación legislativa referida a cuestiones impositivas, el Congreso es el único órgano habilitado para crear o suprimir tributos o exenciones. Lo que debe

¹² BADENI, Gregorio, citado por SANABRIA, Pablo, ob.cit.

¹³ SANABRIA, Pablo, ob.cit.

¹⁴ SANABRIA, Pablo, ob.cit.

¹⁵ Fallos CS 326:4251.

hacer por ley es individualizar debidamente los tributos y, eventualmente, facultar al Poder Ejecutivo para determinar el momento que estime oportuno para su aplicación. Pero no es procedente otorgar al órgano ejecutivo una habilitación genérica para regular en materia fiscal, creando o suprimiendo exenciones.

Por su parte, de acuerdo con la idea de *“que la delegación de facultades legislativas debe ser siempre una solución excepcional, sensiblemente limitada y de interpretación restrictiva, y efectuando una interpretación finalista y sistemática del texto constitucional”*¹⁶, se ha entendido –como lo aclaramos anteriormente– que la delegación resulta improcedente cuando la Constitución le otorga a alguna de las dos cámaras del Congreso el carácter de cámara de origen. Ese es el caso del art. 52 de la norma fundamental que establece que solamente la Cámara de Diputados tiene la iniciativa en materia de leyes sobre contribuciones.

La Constitución le ha asignado a la Cámara de Diputados el carácter de cámara de origen para el tratamiento de esta materia. La razón de ello hay que buscarla en la necesaria representación popular que se precisa para la consideración y el debate primario referido a cuestiones impositivas. Asimismo se debe tener en cuenta que *“...la delegación no debe ser tomada en forma igualitaria para todas las materias, sino que debe existir una graduación en su intensidad, según sea el tipo de facultad delegada. Eso ocurre en materia impositiva, ya que el poder tributario ha sido confiado, muy especialmente, al Congreso.”*¹⁷

Al respecto se ha dicho que si el otorgamiento de facultades que el Código Aduanero establece en cabeza del Ejecutivo se tratara de una delegación de facultades con fundamento en el art. 76 de la Constitución, *“debería cumplirse con los requisitos que otorgan validez a las mismas. Esto es con (i) determinación por la ley delegante de un plazo para el ejercicio de la facultad legislativa delegada; (ii) necesidad de que el Congreso fije la política legislativa a la que ha de atender el Poder Ejecutivo en su actividad normativa. Este requisito no puede entenderse cumplido con la genérica mención de finalidades que el art. 755 en su punto N° 2 establece como condicionantes del ejercicio de las facultades allí atribuidas al órgano ejecutivo- ; (iii) refrendo obligatorio del Jefe de Gabinete de los reglamentos delegados dictados por el Presidente; y (iv) posterior control de la Comisión Bicameral Permanente.”*¹⁸

3. Sobre las facultades reglamentarias del Poder Ejecutivo

El art. 99, inc. 2° de la Constitución Nacional establece que es función del Presidente expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes del Congreso, procurando no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias. En virtud de esta disposición, el titular del Poder Ejecutivo queda habilitado para dictar decretos reglamentarios que complementan la norma legal a fin de facilitar su aplicación.

Esta es una facultad reglamentaria propia del Ejecutivo, no una habilitación otorgada por el Congreso.

¹⁶ SANABRIA, Pablo, ob. cit.

¹⁷ BIANCHI, Alberto, citado por SANABRIA, Pablo, ob.cit.

¹⁸ Cfr. SANABRIA, Pablo, ob. cit.

La facultad prevista en el art. 99, inc. 2°, el órgano ejecutivo la hace efectiva mediante el dictado de decretos. Son tales: 1) los decretos reglamentarios mediante los cuales se complementan a las leyes para su debida aplicación; 2) los reglamentos autónomos que son los emitidos por el órgano ejecutivo en el ejercicio de las facultades propias que le asigna la Constitución; 3) los reglamentos delegados que se emiten como consecuencia de una autorización legal sin invadir el área de competencia de órgano legislativo.¹⁹

Por su parte Germán Bidart Campos sostenía que "en el decreto reglamentario aparece nítidamente la subordinación de la administración a la legislación. Es uno de los motivos por los cuales negamos al decreto reglamentario la sustancia o contenido de ley material, para atribuirle típicamente la calidad de acto administrativo de contenido general y sublegal."²⁰

En suma, como ha dicho Alberto Bianchi²¹, al reglamentar en exceso una ley, el Presidente ejerce una actividad legislativa originaria que le está prohibida respecto de materias que son ajenas a su competencia. Ello trae, necesariamente, una violación al principio de la división de poderes.

En el caso, las facultades previstas en cabeza del órgano ejecutivo para el establecimiento de los derechos de exportación con fundamento en el art. 755 del Código Aduanero exceden claramente las atribuciones emergentes del art. 99 inc. 2 de la Constitución Nacional.

Se hallan en juego los artículos 4, 9, 17, 52, 75 inc. 1 y 2, y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional, por lo que resulta imprescindible para el sistema republicano que sea este Congreso Nacional el que discuta sobre la oportunidad y conveniencia de establecer retenciones a las exportaciones y, en su caso, cuales deben ser los valores o límites que deben regir.

Al respecto se ha presentado en la Cámara de Diputados de la Nación, un proyecto de ley modificatorio de Código Aduanero, en el cual se aclara que los derechos aduaneros sólo podrán ser establecidos por ley -modificando así en parte al actual art. 754-, y lo más importante, es que propone derogar el art. 755, el cual, como dijimos, otorga amplias facultades al Poder Ejecutivo, desvirtuando la reserva de ley establecida en el artículo que lo precede inmediatamente.²²

4. El criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde su más inveterada jurisprudencia ha venido sosteniendo en forma pacífica la imposibilidad de la aplicación de tributos sin ley emanada del Congreso. Así ha dicho que: "Entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe

¹⁹ BADENI, Gregorio y Fallos CS 148:430; 269:393, citados por SANABRIA, Pablo, ob. cit.

²⁰ BIDART CAMPOS citado por SANABRIA, Pablo, ob.cit.

²¹ Citado por SANABRIA, Pablo, ob. cit.

²² N° de Expediente 0985-D-200, Trámite Parlamentario 014 (27/03/2008) presentado por los diputados FERRO, Francisco José, LINARES, María Virginia y PEREZ, Adrián.

más esencial a su naturaleza y objeto que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado."²³

En el precedente "Delfino y Cía."²⁴, la Corte sostuvo que *"Existe una distinción fundamental entre la delegación de poder para hacer la ley y la de conferir cierta autoridad al Poder Ejecutivo o a un cuerpo administrativo a fin de reglar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de aquélla. Lo primero no puede hacerse, lo segundo es admitido aun en aquellos países en que, como los Estados Unidos de América, el poder reglamentario del Poder Ejecutivo se halla fuera de la letra de la Constitución"*.

Más adelante, en el precedente "Prattico c. Basso y Cía."²⁵, el máximo tribunal exigió, para considerar constitucional la delegación impropia, que la política legislativa estuviera claramente establecida, fijando de ese modo un límite más preciso a los reglamentos delegados emitidos por el Poder Ejecutivo.

Por su parte, en el caso "Mouviel"²⁶, si bien refiriéndose a cuestiones de derecho penal, se ratificó la doctrina "Delfino y Cía." dotándola de mayor rigidez, y dejando en claro que la facultad "simplemente" reglamentaria del Poder Ejecutivo o de las reparticiones administrativas no puede importar nunca la de legislar en materias exclusivamente reservadas al Congreso.

Asimismo, en el caso específico de la delegación de facultades legislativas en materia tributaria, la Corte Suprema se ha encargado de determinar su prohibición en forma elocuente al establecer el carácter absoluto del principio de legalidad tributaria en el caso "Video Club Dreams"²⁷

Refiriéndose a este caso, Bidart Campos refirió que "cuando la Corte ha entendido descubrir naturaleza impositiva en algún gravamen establecido por decreto del Poder Ejecutivo, ha declarado su invalidez a causa del avance inconstitucional sobre atribuciones que la Constitución tiene reservadas al Congreso. También cuando ha extendido la aplicación de una ley a un hecho imponible no previsto en ella".²⁸

En el mismo precedente ha dicho la Corte que "de la reiterada doctrina precedentemente reseñada surge con nitidez que 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".²⁹

En concordancia con este criterio, ya se había sostenido en el caso "La Bellaca"³⁰, "que resulta inaceptable la tesis que pretende limitar la exclusiva competencia del Congreso en materia tributaria, en lo referente al establecimiento de nuevos impuestos, ya que tal interpretación llevaría a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido un tributo por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquél definidos por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro

²³ Fallos CS 155:290.

²⁴ Fallos CS 148:430.

²⁵ Fallos CS 246:345 (La Ley Online).

²⁶ Fallos CS 237:636 (La Ley Online).

²⁷ Fallos CS 318:1154 (La Ley, 1995-D, 247).

²⁸ BIDART CAMPOS, citado por SANABRIA, Pablo, ob.cit.

²⁹ Fallos CS 326:4251.

³⁰ Fallos CS 309:3400.

de los poderes del gobierno, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional y se vaciaría de buena parte de su contenido”.³¹

Sostuvo la Corte Suprema, en "Eves Argentina SA", del 14/10/93, que cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad”, y agregó 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 -arts. 4, 17, 44 y 67 [actualmente, arts. 4, 17, 52 y 75] de la Constitución nacional- («Fallos», 248-482)". En cuanto a los DNU se sostuvo que la validez de los mismos –en este caso los DNU 2736/91 y 949/92, referentes a impuestos para el Instituto Nacional de Cinematografía- tienen como límite la imposición de tributos; al necesitar la ratificación del Poder Legislativo, los decretos no gozaban de la presunción de legitimidad ("Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía", del 9/3/93, "D.T.", mayo de 1993, p. 635)³².

Asimismo, se ha planteado en el Congreso de la Nación que "...la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado acerca de la constitucionalidad de la delegación del Congreso en materia tributaria, basándose en el principio de legalidad tributaria, declarando su inconstitucionalidad. Así en la causa 'SELCRO S.A. c/ Jefatura de Gabinete de Ministros, Decisión Administrativa 55/00 s/ Amparo' (CS S.365XXXVI -2003-), en la que se discutía una sentencia de Cámara que había declarado la inconstitucionalidad de una disposición de la ley 25.237, que delegaba la facultad de fijar los valores o, en su caso, las escalas aplicables para determinar el importe de las tasas a percibir por parte de la Inspección General de Justicia, en el Jefe de Gabinete de Ministros, la Corte confirmó el fallo, sobre la base de que fue delegada una atribución tributaria sin establecimiento de marcos precisos y límites acotados que denotaran la voluntad impositiva de este Congreso”.³³

5. Breve nota sobre la posible confiscatoriedad del tributo

Ha sostenido la Corte Suprema de Justicia que un tributo que tuviera por efecto absorber una parte sustancial de la riqueza, especialmente la renta o el capital gravado, es de carácter "confiscatorio" y transgrede la garantía del derecho de propiedad contemplada en el art. 17 de la Constitución Nacional (CSJN. Fallos 242:73). En este sentido y según el tipo de tributo de que se tratare, el límite de lo admisible para no incurrir en confiscatoriedad fue variable; aun así, se entiende que el importe máximo de una alícuota del 33% sobre la renta o el capital, y fue el que se destacó con mayor insistencia en la jurisprudencia de la Corte en esta materia.³⁴

El porcentaje que la Corte aplicó para fijar el límite de la confiscatoriedad fue variable. Así, en materia de contribución territorial o impuesto inmobiliario en diversos precedentes, considerando en algunos casos confiscatorio el tributo que absorbiera la renta de un inmueble en una proporción del 38,44% (CSJN, 30/06/1943 Fallos 196:124) o más del 50% (CSJN 21/07/1941, Fallos 190:236), o un promedio superior al 58% (CSJN 20/07/1945, Fallos 202:241). Declaró asimismo no confiscatorio cuando el impuesto absorbía el 27,75% de las utilidades (CSJN 8/08/1941, Fallos

³¹ SPISSO, Rodolfo, citado por SANABRIA, Pablo, ob. cit.

³² Fallos citado por GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, ob. cit., p. 274.

³³ Proyecto de ley N° de Expediente 0985-D-2008; Trámite Parlamentario 014 (27/03/2008).

³⁴ Cfr. BARREIRA, Enrique C. ob. cit.

190:309). Finalmente estableció en numerosos precedentes el tope del 33% de las utilidades correspondientes de una correcta explotación de los inmuebles expresando que una alícuota superior, en circunstancias ordinarias, implicaría un desapoderamiento inconciliable con el derecho de propiedad (CSJN 23/12/1942, Fallos 194:430; 22/11/1946, Fallos 206:247; 13/10/1947 Fallos 209:116; 31/10/1947, Fallos 209:202; 5/03/1948, Fallos 210:313; 3/10/1956, Fallos 236:23; 30/10/1957, Fallos 239:160). Este importe máximo de alícuota del 33% fue alterado en algunos casos pero marcó un criterio que se hizo clásico. En relación al impuesto a la transmisión gratuita de bienes, la Corte Suprema descalificó impuestos a la herencia que absorbieran una parte sustancial del acervo hereditario. En este punto osciló entre un tope del 43% (CSJN, 18/06/1943, Fallos 196:64) y del 50% (CSJN, Fallos 115:111 y 186:425), llegando en algún caso a admitir hasta un 94% (CSJN Fallos 193:465), pero estabilizándose en la mayoría de sus pronunciamientos en un 33% (CSJN, Fallos 234: 129 y 235:888). En materia de contribución de mejoras también estableció topes variables disponiendo en algunos casos que si la contribución absorbía la mayor parte de la renta del inmueble durante 23 años o representaba el quíntuplo de la valorización producida por la obra ejecutada, la misma era confiscatoria (CSJN, 15/07/1940, Fallos 187:238; 14/12/1944, Fallos 200:393).³⁵

La jurisprudencia del máximo tribunal, también realiza una distinción en la incidencia del tributo para determinar su confiscatoriedad o no. Se denomina "incidencia", en derecho tributario, al "*efecto final de disminución de riqueza para quien lo debe soportar*"; así se establece una distinción entre "incidencia"; "percusión" -efecto directo e inmediato del tributo sobre el contribuyente, afectando al primero que lo paga-; y "repercusión" o "traslación" -efecto económico mediante el cual quien lo paga puede descargar la pérdida que implica en el patrimonio de otra persona, que usualmente es el adquirente de la mercadería importada o exportada.³⁶

De acuerdo a estos matices en los efectos de los tributos, se entiende que el principio de confiscatoriedad no es aplicable en materia de impuestos indirectos -por ejemplo impuestos al consumo- pues ellos son trasladables.

Por lo tanto, "*...si, en el caso concreto, el gravamen no puede trasladarse al precio de venta y que, por ende, absorbe una parte sustancial de la ganancia o ha engendrado una notable disminución de la demanda del producto que se tratare, la confiscatoriedad debería ser acogida por el tribunal, pues en definitiva no es otra cosa que un perjuicio cuya prueba está a cargo de quien lo alegare*"³⁷

Los exportadores, especialmente en el caso de las commodities, no son fijadores de precios, sino tomadores de éstos, por lo que no pueden trasladar el costo de los derechos de exportación al precio de la mercadería vendida, sin riesgo, o la seguridad, de que el adquirente opte por comprar a otro competidor.

Cuando el exportador es una persona distinta de la del productor, la aplicación de las "retenciones" generará, usualmente, que aquél realice una traslación "hacia atrás" Considerando la cadena de distribución, el exportador pagará al productor un menor precio con la finalidad de recomponer en alguna medida su margen de ganancia. Esto es lo que sucede con las exportaciones del sector agrícola de nuestro país y que

³⁵ SPISSO, Rodolfo, en su *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1991; p. 253, citado por BARREIRA, Enrique, ob cit., notas 19 y 20.

³⁶ Cfr. BARREIRA, Enrique, ob cit.

³⁷ BARREIRA, Enrique, ob. cit.

influyera en el cambio legislativo operado a través de la reciente ley 26.351 de enero de 2008. Pero cuando el exportador es el propio productor, suele ser él quien absorbe la totalidad de la incidencia económica de los derechos de exportación.

De esta manera, el vendedor deberá resignar parte de su beneficio, ya que no puede hacer el traslado de los derechos de exportación al precio de venta al exterior, por ser el vendedor tomador de precios a los que se debe adaptar, como es el caso de los productos agrícolas. Así, si el margen de beneficios se redujera de tal forma que hiciera que el porcentaje fuera escaso en relación con el precio de venta, *"...el incremento de los derechos de exportación podría devenir en la absorción sustancial del beneficio o, incluso en algunos casos, en la imposición sobre los propios ahorros del exportador. A primera vista y a la luz de la doctrina judicial de nuestro país pareciera que el tributo podría ser tachado de inconstitucional por confiscatorio."*³⁸

6. Valoración final

En este análisis pretendimos dar un panorama estrictamente jurídico de la cuestión, sin entrar a considerar la oportunidad o conveniencia de las retenciones.

Aun cuando alguna parte de la doctrina entienda que el principio de legalidad se encuentra morigerado a la luz de los hechos y las necesidades que plantea el ejercicio del Poder Ejecutivo³⁹, considero que el principio de reserva de ley, especialmente en materia tributaria, debe ser mantenido a rajatabla, por lo que el art. 755 del Código Aduanero debería ser modificado, como así todas las disposiciones que en él encuentren su sustento.

En cuanto al principio de no confiscatoriedad, aun cuando debería ser respetado, su defensa en los estrados judiciales es una cuestión más complicada, ya que no es suficiente limitación de las imposiciones a un máximo del 33% -en parte es el criterio seguido por la Corte Suprema- sino que además la jurisprudencia distingue entre impuestos directos e indirectos, si los mismos son trasladables o no, etcétera. De todas maneras, la Corte Suprema estableció que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta, declarando la confiscatoriedad y, por ende la inconstitucionalidad de un impuesto, cuando excede del 33% del valor de los bienes.⁴⁰ En este caso particular, el Gobierno ha fijado alícuotas⁴¹ que giran en torno al 43% para la soja y el 39% para el girasol. En esto coincidimos con el fundamento del proyecto de ley presentado por diputados del ARI, al decir que *"...corremos el riesgo que el Poder Ejecutivo, basándose en una delegación contenida en el Código Aduanero -desde nuestro punto de vista inconstitucional-, fije a su antojo la carga tributaria aludida"*.⁴² Las retenciones, en sí mismas, no son incompatibles con la Constitución Nacional, pero sí lo son, en este caso, por la forma en que han sido implementadas.

³⁸ BARREIRA, Enrique, ob cit.

³⁹ Así "En nuestro país, el principio se debilitó de modo de entender que la ley previa no fuera ley formal; v.gr., por las disposiciones de gobiernos de facto, decretos de necesidad y urgencia." GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, ob. cit., p. 275.

⁴⁰ Fallos" 190-159; y Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 1993, p. 207.

⁴¹ Resolución 125/2008, modificada por la Resolución 141/2008 del Ministerio de Economía y Producción

⁴² Fundamentos proyecto de ley 014 ob. cit. párr. 15.

Para cerrar, consideramos que el impuesto a las exportaciones constituye un expediente muy tentador para obtener divisas extras, por la facilidad de su recaudación y el monto que representa. Al mismo tiempo es un impuesto, que por las mismas razones expuestas, pueden provocar cierta rigidez al ser muy difícil su sustitución en el corto plazo. Por lo tanto, consideramos que se debería intentar llegar a los fines planteados –si es que realmente éstos se corresponden con lo declarado por los defensores de las medidas- por medios respetuosos de la norma fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, a través de políticas agropecuarias integrales, y de instrumentos de política económica más eficientes para el sistema productivo, más beneficioso para los consumidores, y para alcanzar el máximo posible de redistribución de los beneficios extra.

El impuesto a las exportaciones. Su marco jurídico

Roberto Mirabelli^{*}

1. Impuestos aduaneros

Los impuestos de aduana son los gravámenes a la importación o exportación de mercaderías o productos. Si bien los primeros tienen el carácter típico de gravámenes en casi todas las legislaciones, los segundos constituyen una excepción y son generalmente considerados como obstaculizantes para las vinculaciones internacionales.

Recordemos que estos impuestos están en cabeza del Estado nacional, ya que solo por imperio de la Constitución Nacional (artículos 4, 9, 75 inciso 1 y 126) las aduanas son nacionales y las provincias no pueden legislar en esta materia.

El hecho imponible del impuesto aduanero lo constituye el paso de una mercadería por una frontera política. En los derechos de importación, la obligación tributaria se genera en el momento en que dicha mercadería penetra en el territorio nacional por cualquier vía de acceso.

Las retenciones o derechos de exportación son un impuesto implementado por el Gobierno que obliga a todo aquel que realice una exportación a pagar un monto de acuerdo a la alícuota del momento.

El exportador traslada el costo de las retenciones al valor que recibe el productor, siendo este quien paga en definitiva las retenciones.

^{*} Abogado, profesor adjunto de Economía Política, Cátedra I de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata.

La expresión monetaria del impuesto aduanero se denomina tarifa. La tarifa es específica cuando grava la mercadería según su naturaleza, calidad, peso, longitud, o medida, aplicándose el gravamen en una cuantía fija por cada unidad de medida.

La tarifa es ad valorem cuando la base de percepción está constituida por el valor monetario de la mercancía importada, sobre la cual se aplica el arancel en forma de porcentaje.

2. Exportación de productos agrícolas. Ley 21.453

La normativa analizada establece la formalidad del registro de las ventas al exterior de productos agrícolas, en sus artículos 3º y 9º, que expresan lo que se transcribe.

Las ventas al exterior de productos de origen agrícola deberán ser registradas, mediante declaración jurada, ante la Autoridad de Aplicación, en forma que determine el Poder Ejecutivo Nacional, el que deberá asimismo reglamentar los plazos de vigencia de la declaración jurada (art. 3º).

Las ventas declaradas se darán por cumplidas cuando, dentro del plazo estipulado para la declaración jurada, el exportador hubiese registrado la declaración aduanera de exportación para consumo de por lo menos el NOVENTA POR CIENTO (90%) de la cantidad (peso o volumen) declarada. La Autoridad de Aplicación podrá dar por cumplidas las operaciones o extender los plazos de cumplimiento de las mismas cuando existan causas de incumplimiento no imputables al exportador (art. 9º).

3. Modificación establecida por la ley 26.351

Cuando se produjera un incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios alcanzados por las disposiciones de la ley N° 21.453, en el período comprendido entre el registro de la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE) y el de la oficialización de la correspondiente destinación de exportación, los exportadores deberán acreditar de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de tales productos con anterioridad al aludido incremento. (art. 1º)

Quienes no satisfagan los requisitos establecidos por la autoridad de aplicación para el cumplimiento del artículo 1º, deberán tributar la mayor alícuota en concepto de derechos de exportación, entre las vigentes a la fecha del registro de las Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) o a la fecha de oficialización de las respectivas destinaciones de exportación. (art. 2º)

4. Derechos de exportación¹

¹ Fuente: Código Aduanero y Res. ME. N° 11/02 y sus modificaciones.

Por aplicación del Código Aduanero y la Resolución Ministerial 11/02, desde el 5 de marzo de 2002 todas las exportaciones están gravadas con derechos de exportación. Desde el 9/4/02 los derechos vigentes son los siguientes:

- Los productos primarios y los aceites y subproductos derivados de la soja y el girasol están gravados con un derecho del 20%.
- Los demás productos, excepto el petróleo crudo, tienen un derecho del 5%.
- El petróleo crudo está gravado con un derecho de 20% desde el 1 de marzo de 2002.

La base de cálculo de estos derechos excluye el valor CIF de las mercaderías importadas temporariamente contenidas en el producto exportado.

Estos derechos son adicionales a los vigentes para las semillas oleaginosas (3,5%) y para algunos cueros (5%).

5. Primer antecedente del aumento

En enero de 2007, el Gobierno aumentó las retenciones a las exportaciones de la soja, esperando recaudar unos 400 millones de dólares para subsidiar a los productores de alimentos básicos, y evitar así nuevos aumentos en el valor de la canasta familiar.

Entre los productos cuyos precios deberían bajar figuran la leche, el pan, el pollo, el cerdo, las carnes vacunas, los aceites y las harinas.

Las retenciones a la de soja pasarán de 23,5 a 27,5%. Y para los derivados (el aceite de soja, por caso) el impuesto sube del 20 al 24 por ciento.

En un informe interno que se redactó en el Ministerio de Economía, se explican dos objetivos de esta medida:

- "Evitar que el aumento de los precios internacionales afecte el poder adquisitivo" de la gente.
- "Redistribuir el ingreso mediante el aporte de los que más tienen y que se benefician por los precios de granos y oleaginosas".

6. El origen de la medida: 11 de marzo de 2008

El 11 de marzo último el ministro de Economía, Martín Lousteau, anunció que el Gobierno aplicaría un nuevo esquema de retenciones consistente en una estructura de valores móviles para los próximos cuatro años, que se aplicaría de acuerdo a la evolución de los precios de las commodities agrícolas.

En conferencia de prensa, explicó que la retención subiría si subía el precio internacional y bajaría si caían las cotizaciones. "Se instala un esquema de

* Se trataba de la Res. 125/ME del 11/3/08 que junto con sus complementarias quedaron sin efecto por Dec. 1176/PE, del 18/07/08.

retenciones móviles que se ajustan automáticamente. Esto da un marco de previsibilidad al sector", dijo. Y precisó que el esquema regiría por los próximos cuatro años.

En este sentido se anunció que se incrementaban los derechos a la exportación de soja y girasol entre 7 y 9 puntos. Como contrapartida, se dispuso una baja en las retenciones del trigo y maíz de un punto.

De esta manera, el cuadro de retenciones era el siguiente:

- Los derechos vigentes sobre la soja se moverán en una franja de entre 43% y 49%.
- En el caso del girasol, la suba anunciada llevará las retenciones a un nivel de entre 37% y 45%.
- Por su parte, las del maíz se moverán entre un 20% y 25%.
- Por último, las ventas al exterior de trigo se verán afectadas por retenciones de entre 24% y 30%.

El Gobierno indicó que con estas medidas buscaba "asegurar la provisión de alimentos en la mesa de los argentinos a un precio adecuado en el mercado interno".

Además argumentó que pretendía incentivar la producción de estos cereales y ponerle un freno al proceso de "sojización" que vive la actividad.

Si los precios internacionales de esos granos se mantuviesen a lo largo del año, el fisco tendría ingresos extras equivalentes a entre 3 ó 4 décimas del producto bruto, que representa unos 1.000 millones de dólares.

El Ministro sostuvo que, con esta medida, se buscaba "asegurar la provisión de alimentos en la mesa de los argentinos a un precio adecuado en el mercado interno".

"Con estas medidas se pretende un mayor equilibrio de la actividad agropecuaria y un mayor acople entre precios internacionales y los precios internos", señaló.

7. Reintegros. Resoluciones 284 y 285 del Ministerio de Economía

Finalmente, el Gobierno anunció la puesta en marcha de reintegros para pequeños y medianos productores de soja y girasol, que surgiría de la diferencia entre el derecho de exportación vigente al 10 de marzo último y la aplicación del nuevo régimen de retenciones móviles.

El régimen, que consistiría en la acreditación del reintegro en la clave bancaria uniforme del productor agropecuario, sería para pequeños productores, hasta 500 toneladas de soja y girasol, hasta 150 hectáreas en la zona pampeana ó 350 hectáreas en la zona extrapampeana, y una facturación de 500.000 pesos en 2007 y hasta 800.000 este año.

Las características del sistema, pueden resumirse de la siguiente manera:

- Se implementaría un sistema de reintegros de retenciones para unos 62.500 pequeños productores de soja y girasol de la cosecha 2007-2008.

- Se subsidiarían los fletes para la región extrapampeana.
- Para recibir estos beneficios, se debería estar inscripto en la AFIP, por lo que con esta medida se buscaba también el blanqueo del sector agrario.
- La medida apuntaba a compensar parcialmente el alza de retenciones aplicadas a partir del 11 de marzo.
- El nuevo sistema funcionaría en la órbita del Ministerio de Economía y alcanzaría a los chacareros que produjeran hasta 500 toneladas de soja y girasol.
- Además, los productores alcanzados por este beneficio no podrían tener más de 150 hectáreas en la zona pampeana, o 350 en las zonas extrapampeanas.
- Sería necesario acreditar que en el año anterior la facturación en concepto de productos agropecuarios no hubiera superado los 500 mil pesos netos de IVA, y que en el año en curso no estuviera prevista una facturación superior a 800 mil pesos netos de IVA.
- En pos de agilizar el trámite, sería necesario presentar una declaración jurada y estar inscripto en la AFIP y en el registro de operadores de granos.
- El que no cumpliera con esos requisitos tendría la posibilidad de inscribirse para cobrar el reintegro.
- Quedaban exceptuados de este beneficio los arrendatarios de campos que obtuvieran como pago soja y girasol.
- Se pagaría en concepto de reintegro la diferencia entre la retención vigente al 10 de marzo último y la que resultara del régimen de retenciones móviles.
- La declaración jurada debería ser visada por la entidad gremial a la que pertenece el agricultor (Federación Agraria, CRA, Coninagro o Sociedad Rural), y además por las autoridades municipales, que conocen los títulos de propiedad de los productores.
- Además, a través de la resolución 285, se creó un régimen destinado a compensar el transporte de granos (soja y girasol) producidos en provincias extrapampeanas
- El Gobierno pagaría la diferencia de transporte entre el lugar de producción hasta 450 kilómetros antes de llegar.

Las retenciones a las exportaciones.
Visión desde el derecho internacional económico

Lautaro Ramírez*

* Abogado, alumno de la Maestría en Integración Latinoamericana, IIL-FCJS-UNLP

1. Introducción. Las retenciones a las exportaciones y su origen

Como ya se ha dicho, dentro del género que son los tributos, el gravamen en estudio representa un impuesto.¹

El hecho imponible que origina la obligación fiscal en el caso es el despacho de la mercadería con fines de exportación.²

Debe recordarse que los derechos aduaneros han tenido una particular trascendencia en nuestra historia institucional. El origen de los mismos se remonta a épocas anteriores al nacimiento del país como nación independiente y soberana. No obstante ello, y más allá de la importancia que siempre tuvieron los impuestos a la exportación en la conformación del erario público nacional, lo cierto es que los mismos solo han sido aplicados en forma permanente a partir del año 1967, con la sanción de la ley 17.198 donde se estableció el impuesto para numerosas mercaderías. Aunque si bien dicha norma se encuentra actualmente derogada, sus disposiciones fueron receptadas por el Código Aduanero (ley. 22.415 – ADLA, XLI-A, 1325) en sus arts. 724 y siguientes, y continúa vigente en la actualidad.

2. El factor económico: argumentos utilizados para aplicar las retenciones

La aplicación del gravamen ha encontrado basamento en diferentes postulados teóricos de política económica. Debe tenerse en cuenta que los impuestos aduaneros han tenido siempre una doble finalidad: por una lado, la recaudatoria y por el otro de política comercial.

Los argumentos que nos interesan a los fines del presente son dos.

--Control de los precios domésticos y defensa del salario real. Este argumento se basa en que ante el aumento de los precios internacionales de los productos agrícolas y la devaluación de nuestra moneda, al exportador siempre le conviene exportar salvo que también aumenten los precios para el consumo interno.

En el caso de un país de las características estructurales como el de la Argentina (exportadora de productos primarios e importadora de productos industriales), ciertos productos le resultan fundamentales en la producción de bienes de consumo, como por ejemplo el caso de las harinas, que a fin de evitar la caída del salario real de los trabajadores urbanos, le conviene aumentar las retenciones³, es decir provocar un mal menor para evitar uno mayor.

--Un fin exclusivamente recaudatorio. Aunque muy pocas veces se lo ha explicitado, es esta una de las razones más fuertes para aplicar retenciones. Téngase en cuenta que es un impuesto que tiene bajo costo de recaudación, que se trata de una medida directa, fácil, cómoda y sin mengua de la incidencia que genera sobre la eficacia de la economía general; en definitiva, molesta a pocos contribuyentes y produce una amplia recaudación.⁴

¹ EMBERG – BOESLER, “Principios de hacienda” versión española de Sardá Deux y Beltrán Flores, Barcelona, 1944. pp. 159 y 160, citado por LINARES QUINTANA, Segundo V., “Tratado de la ciencia del Derecho Constitucional”, Edit. Plus Ultra, tomo 5, p. 200.

² SANABRIA, Pablo D., “Las retenciones a la exportación ¿un impuesto inconstitucional?. La Ley. tomo 2008-B.

³ Ibídem.

⁴ ALTAMIRANO, Alejandro C., “Las retenciones a las exportaciones de productos agropecuarios. Finalidades fiscales y extrafiscales”, Capítulo IX, del libro impuestos sobre el comercio internacional.

3. Efectos de las retenciones en el contexto internacional

Amén de lo anterior, resta adentrarnos en el análisis de los efectos que ha traído la aplicación de las retenciones a los productos agropecuarios en estos últimos años en la órbita internacional. Sabido es que desde el aumento de las alícuotas de este impuesto, varios conflictos sociales, económicos y jurídicos se han producido en nuestro medio. Sin embargo, dicha medida no solo afecta a nuestro país fronteras adentro sino que, debido a la mundialización de la economía, también ha impactado en las relaciones económicas y comerciales con otros Estados nacionales.

En efecto, las retenciones a las exportaciones han generado dudas a los Estados importadores de productos agrícolas argentinos, en lo relativo a los precios y al cumplimiento de de las obligaciones contraídas por la Argentina al asociarse a la Organización Mundial de Comercio (OMC)⁵

Frente a lo anterior, nuestros gobernantes han sostenido que esta medida económica en nada afecta al volumen de las exportaciones nacionales atento a que las cantidades de mercaderías exportadas siguen siendo las mismas o superiores a períodos económicos anteriores.

Empero, lo cierto es que la OMC, a través de su Secretaría en el Informe sobre el Examen de Políticas Comerciales⁶ ha sostenido que entre las medidas que distorsionan el mercado, están las retenciones a las exportaciones, ya que limitan la salida del país de productos nacionales e impiden la entrada de otros provenientes del extranjero. En igual sentido ha dicho que “el objetivo original de esa medida, que tenía carácter de excepcional, era atenuar el efecto de la devaluación del peso sobre los precios internos, que en ocasiones quedan incluso más baratos que los de los mercados internacionales, así como aumentar los ingresos fiscales”.⁷

De lo anterior se desprenden dos consecuencias frente a la aplicación de las retenciones. Por la primera de ellas, el efecto que ve este organismo multilateral con la aplicación de aquellos gravámenes, denota la distorsión del mercado como tal, y por otro la incidencia que ha tenido en los precios de las mercaderías. Analizaremos cada una de las cuestiones en particular.

1) La distorsión del mercado internacional. La aplicación de las retenciones a las exportaciones condujo a que los productores agrícolas colocaran una menor cantidad de bienes en el mercado internacional, lo que conllevó a un exceso de demanda internacional. Lo anterior, a su vez, trajo aparejado que los productores nacionales, para poder compensar ese exceso, incrementaran los precios, generando que los bienes nacionales en el mercado internacional sean menos competitivos frente al resto de los oferentes internacionales. Con ello, asimismo, se generó una reducción en los ingresos por exportaciones y, como consecuencia de lo anterior, una reducción en las importaciones.

(Victor Uckmar, Alejandro C. Altamirano, Heleno Taveira Torres, coords.) Edit. Ábaco, Buenos Aires, 2003. p. 299.

⁵ Argentina es miembro de la OMC desde el 1° de enero de 1995.

⁶ WT/TPR/S/176/Rev.1

⁷ En http://www.lanacion.com.ar/archivo/nota.asp?nota_id=883022

Tras lo anterior, puede verse como se desalientan las exportaciones del sector agropecuario frente a las retenciones que le aplica el Estado nacional sobre su actividad productiva. Verbigracia, a un mediano productor que tiene una cosecha de soja de una tonelada, el Estado por aplicación de este impuesto, se quedará con el 45% de dicha tonelada. Aunado a lo anterior los demás gravámenes que se le cargan al productor, lo llevan a que deba incrementar el precio de sus productos tanto en el mercado nacional como en internacional.

2) Incidencia en los precios. Con las retenciones el Estado nacional busca que los productores agrícolas coloquen sus mercaderías en el mercado interno generando, de ese modo, una mayor oferta de dichos bienes, lo que implícitamente determina una reducción de los valores de los mismos. Pero al existir una devaluación del peso, los productores al colocar sus mercancías en el país quisieran obtener una igual o mayor rentabilidad que en el mercado internacional. Por todo ello, los productores colocan los bienes valuados a precio dólar en el mercado nacional, a fin de equilibrar sus ingresos lo que genera un incremento del precio y aumento de la inflación.

4. Situación del nuestro país frente a la OMC

Con lo anterior queda demostrado que la toma unilateral de ciertas medidas por parte de los Estados miembros de la OMC, como Argentina, se contrarían los fines de dicha organización conforme a lo que establecen los diferentes cuerpos normativos de ella emanados.

No debe olvidarse que una situación similar ya se ha planteado en el año 1998 bajo el programa de solución de diferencias de la antedicha organización. Las Comunidades Europeas iniciaron consultas a nuestro país en relación a las medidas que consideraban una prohibición a la exportación de pieles bovinas, y en particular la Resolución 2235/1996 de la ex Administración Nacional de Aduanas (ANA). En dicho caso la Comisión Especial arribó a la conclusión de que dicha normativa nacional era incompatible con el párrafo 3 del art. X del GATT de 1947⁸, que impone la obligación de aplicar en forma razonable la normativa.

En igual sentido otros Estados nacionales han comenzado a realizar consultas a nuestro país, por el hecho de la aplicación de impuestos a la exportación. Al respecto tomaremos solo algunos ejemplos⁹.

AUSTRALIA. Export Taxes: could Argentina indicate when it expects to phase down or remove its export duties, described as having been applied on a temporary basis? In the absence of a phase-out or removal of the taxes, could Argentina comment on the potential for trade distortion that this situation holds?

SUDÁFRICA. Can Argentina please provide a timetable on how it plans to reduce or eliminate these export duties?.

MÉXICO. Argentina mantiene impuestos a la exportación a diferentes productos. Independiente de los motivos de política (fiscal o de promoción a la industria

⁸ En: http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47_01_s.htm

⁹ WT/TPR/M/176/Add.1

procesadora), estas medidas indudablemente tienen efectos en el comercio de bienes al generar en la cadena de producción ventajas para unos y desventajas para otros. ¿Estaría Argentina dispuesta a establecer disciplinas a los impuestos a la exportación en la OMC, al ser éste el foro multilateral para abordar los temas comerciales?, si no es así, ¿cuáles serían las razones?

COMUNIDADES EUROPEAS. On what basis does Argentina maintain the use of export taxes? Could Argentina indicate the criteria applied for the current product scope of export taxes?

COLOMBIA. El objetivo declarado de estos derechos es atenuar el efecto de las modificaciones cambiarias sobre los precios internos y hacer frente al deterioro en los ingresos fiscales. Aunque los incrementos de los derechos a la exportación fueron introducidos como medidas de carácter temporal, no se ha previsto una fecha determinada para su terminación. Los derechos a la exportación representaron en promedio casi el 10 por ciento de los ingresos fiscales totales entre 2002 y 2005. A mediados del 2006 los derechos de exportación aplicables eran de 5, 10, 15, 20 y 45 por ciento sobre el valor FOB, dependiendo del producto. “Para diversos productos agrícolas sujetos a derechos de exportación, se fijan precios oficiales FOB para evitar la sub o sobrefacturación. Se han utilizado también suspensiones u otras restricciones a las exportaciones, como en el caso de desechos de cobre y aluminio, ganado bovino en pie y determinados cortes de carne bovina”. Dado que no existe una fecha prevista para la eliminación de los derechos de exportación, ¿ha realizado el gobierno de Argentina un análisis de la efectividad de las medidas supra y su incidencia sobre la competitividad tanto de las exportaciones de los bienes sometidos a tales medidas como de los productos elaborados a partir de los mismos?

“En octubre de 2006, la Argentina todavía no había notificado a la OMC sus restricciones a la exportación.” ¿Cuándo será realizada esta notificación? ¿Tales restricciones están ajustadas a lo establecido en el Acuerdo sobre la Agricultura?

CHILE. Las cuentas fiscales arrojan superávit desde 2003, lo cual en parte es resultado de medidas identificadas como temporales por las autoridades, tales como la utilización más amplia de impuestos a la exportación. Asimismo, se establece que la proporción de la población que vive por debajo del umbral de pobreza se ha reducido a 34 por ciento. En este contexto, ¿por qué considera Argentina que aún se hace necesaria la aplicación de dichos derechos a la exportación? ¿Por qué considera Argentina que aún se hace necesaria la aplicación de derechos a la exportación para atenuar los efectos de las modificaciones cambiarias sobre los precios internos?

Estas cuestiones, entre otras, fueron planteadas en el seno de la OMC atento a que la mayoría de los Estados miembros de dicha organización multilateral consideran que las retenciones inciden directamente sobre las exportaciones, determinándose de ese modo que las mismas son “medidas que afectan directamente las exportaciones”, en clara pugna con los diferentes anexos que forman parte del Acuerdo de Marrakech, hecho que analizaremos en el acápite siguiente.

5. ¿Están permitidas estas medidas por la OMC?

Del análisis del articulado del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT de 1947), se desprende que estas conductas no estarían permitidas, ello atento a lo que establece el art. III del GATT de 1947, incorporado al GATT de 1994 conforme al Anexo 1 A del Acta Final de la Ronda Uruguay.

Artículo III¹⁰ *: Trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores

1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.*

2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.*

3. En lo que concierne a todo impuesto interior vigente que sea incompatible con las disposiciones del párrafo 2, pero que esté expresamente autorizado por un acuerdo comercial en vigor el 10 de abril de 1947 y en el que se consolidaba contra aumento el derecho de importación sobre el producto gravado, la parte contratante que aplique el impuesto podrá diferir, en lo que se refiere a dicho impuesto, la aplicación de las disposiciones del párrafo 2, hasta que pueda obtener la exoneración de las obligaciones contraídas en virtud de dicho acuerdo comercial y recobrar así la facultad de aumentar ese derecho en la medida necesaria para compensar la supresión del elemento de protección de dicho impuesto.

4. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de estos productos en el mercado interior. Las disposiciones de este párrafo no impedirán la aplicación de tarifas diferentes en los transportes interiores, basadas exclusivamente en la utilización económica de los medios de transporte y no en el origen del producto.

5. Ninguna parte contratante establecerá ni mantendrá una reglamentación cuantitativa interior sobre la mezcla, la transformación o el uso, en cantidades o proporciones determinadas, de ciertos productos, que requiera, directa o indirectamente, que una cantidad o proporción determinada de un producto objeto de dicha reglamentación provenga de fuentes nacionales de producción. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, reglamentaciones cuantitativas interiores en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.*

¹⁰ Se han marcado con asteriscos los pasajes del texto que deben leerse juntamente con las notas y disposiciones suplementarias del Anexo I del Acuerdo.

6. Las disposiciones del párrafo 5 no se aplicarán a ninguna reglamentación cuantitativa interior vigente en el territorio de cualquier parte contratante el 1º de julio de 1939, el 10 de abril de 1947 o el 24 de marzo de 1948, a opción de dicha parte contratante, a condición de que ninguna de tales reglamentaciones que sea contraria a las disposiciones del párrafo 5 sea modificada en detrimento de las importaciones y de que sea considerada como un derecho de aduana a los efectos de negociación.

7. No se aplicará reglamentación cuantitativa interior alguna sobre la mezcla, la transformación o el uso de productos en cantidades o proporciones determinadas de manera que se repartan estas cantidades o proporciones entre las fuentes exteriores de abastecimiento.

8. a) Las disposiciones de este artículo no se aplicarán a las leyes, reglamentos y prescripciones que rijan la adquisición, por organismos gubernamentales, de productos comprados para cubrir las necesidades de los poderes públicos y no para su reventa comercial ni para servir a la producción de mercancías destinadas a la venta comercial.

b) Las disposiciones de este artículo no impedirán el pago de subvenciones exclusivamente a los productores nacionales, incluidos los pagos a los productores nacionales con cargo a fondos procedentes de impuestos o cargas interiores aplicados de conformidad con las disposiciones de este artículo y las subvenciones en forma de compra de productos nacionales por los poderes públicos o por su cuenta.

9. Las partes contratantes reconocen que el control de los precios interiores por la fijación de niveles máximos, aunque se ajuste a las demás disposiciones de este artículo, puede tener efectos perjudiciales en los intereses de las partes contratantes que suministren productos importados. Por consiguiente, las partes contratantes que apliquen tales medidas tendrán en cuenta los intereses de las partes contratantes exportadoras, con el fin de evitar, en toda la medida de lo posible, dichos efectos perjudiciales.

10. Las disposiciones de este artículo no impedirán a ninguna parte contratante establecer o mantener una reglamentación cuantitativa interior sobre las películas cinematográficas impresionadas, de conformidad con las prescripciones del artículo IV.

En relación al art. III transcrito del GATT de 1947 puede verse como el mismo en su primer inciso sostiene que las partes contratantes reconocen que los impuestos no deberían aplicarse a productos nacionales de manera que se proteja la producción nacional.

Como así también que ninguna parte contratante aplicará impuestos u otras cargas interiores a los productos nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el inciso 1.

De este modo puede observarse como nuestro país sistemáticamente, con la aplicación de las retenciones, viene incumpliendo dicha cláusula del GATT de 1947.

6. Las inconducentes conductas argentinas

Por último nos resta destacar que la Argentina ha tenido una diferencia con la Republica de Chile relativa a la aplicación de lo que se denominó bandas de precios. Al respecto la Argentina sostuvo que las mismas tendían a resguardar el precio de los productos protegidos por las bandas del precio internacional y que con dicha práctica se distorsionaba el mercado, aunque citó como fundamento otras normas legales, atento a que aquellas medidas eran diferentes a las retenciones. Al respecto nuestro país ha sostenido los argumentos siguientes¹¹.

La Argentina sostiene que la violación por parte de Chile de las obligaciones asumidas en virtud del párrafo 1 b) del artículo II del GATT de 1994 ha sido reconocida por Chile y comprobada en la práctica. Según la opinión de la Argentina, si bien la posibilidad de sobrepasar el arancel consolidado es suficiente -en y por sí misma- para establecer la violación del párrafo 1 b) del artículo II, de hecho Chile ha impuesto aranceles superiores al arancel consolidado desde 1998 y lo ha reconocido en varias ocasiones. En este sentido, la Argentina se refiere a la reunión del Comité de Agricultura celebrada los días 24 y 25 de junio de 1999, en la cual el representante de Chile reconoció que "en algunos casos, el arancel aplicado [fue] superior al compromiso consolidado". Según la Argentina, esta declaración constituye un reconocimiento de que Chile ha violado las obligaciones que asumió de conformidad con el párrafo 1 b) del artículo II del GATT de 1994. La Argentina se refiere además a declaraciones de Chile en el Órgano de Solución de Diferencias, a diversos documentos relacionados con su investigación en materia de salvaguardias y a la primera comunicación escrita de Chile. Asimismo, la Argentina afirma que Chile ha venido violando sistemáticamente sus compromisos contraídos en el marco de la OMC desde 1998. La Argentina alega que estos reiterados, sucesivos y consistentes reconocimientos de Chile de su propio incumplimiento, en particular los efectuados en los procedimientos ante este Grupo Especial, son más que suficientes para que este Grupo Especial constate la incompatibilidad del SBP con el párrafo 1 b) del artículo II del GATT de 1994. En particular, la Argentina sostiene que, contrariamente a lo que alega Chile, este país ha impuesto a la Argentina derechos de aduana ad valorem efectivos de hasta el 64,41 por ciento en el caso de los aceites y de hasta el 60,25 por ciento en el caso de la harina de trigo, en infracción del párrafo 1 b) del artículo II, como lo confirma la documentación procesada por la propia aduana de Chile. A juicio de la Argentina, lo anterior confirma que el incumplimiento no es una simple posibilidad teórica, sino que es algo que se ha producido y que necesariamente continuará produciéndose si se mantiene el sistema en vigencia. Si Chile aplicara un derecho específico que en su equivalente ad valorem no violara su consolidación arancelaria, su reconocimiento de que "el Gobierno de Chile conscientemente adoptó la decisión de permitir que la banda de precios operara en su plenitud, dejando de cumplir su obligación" sería, según la Argentina, absurdo.

Si bien los casos son diferentes, consideramos pertinente la comparación ya que la Argentina fundaba el menoscabo de las medidas chilenas en que las mismas tendían a resguardar los precios de determinados productos de los precios internacionales.

¹¹ WT/DS207/R

Con lo anterior queremos demostrar una más de las contradicciones de nuestro país, ya que terminó aplicando medidas arancelarias a las exportaciones nacionales, en clara contraposición con sus argumentos esgrimidos en las consultas con Chile.

En este punto consideramos sumamente reprochable la conducta de nuestro país frente a medidas tomadas unilateralmente, ya que terminó haciendo uso de disposiciones semejantes a las criticadas anteriormente.

7. Conclusiones

Del somero análisis anterior se extraen las siguientes conclusiones.

La Argentina con la aplicación de las retenciones a las exportaciones ha distorsionado el mercado, en su propio perjuicio. Lo cual a su vez ha llevado a que gran cantidad de Estados le reclamen explicaciones del porqué de dichas medidas, y en especial sobre el aumento de las alícuotas y la duración de las mismas.

La Argentina encubiertamente ha buscado despegar los precios internos de los internacionales, buscando de ese modo incrementar la oferta en el mercado nacional, lo que llevó a una fuerte crisis y a un quiebre entre el gobierno y los productores agropecuarios.

El aumento de las alícuotas tiene por finalidad incrementar las arcas del tesoro nacional, a fin de redistribuir la riqueza obtenida por aquél.

Por la toma de medidas unilaterales la Argentina se ha visto sometida a una gran cantidad de consultas de otros países a fin de que dé las explicaciones pertinentes, ya que con su actuar ha menoscabo al comercio internacional de productos agropecuarios.

Las retenciones lindan con la ilegalidad, atento a que violan principios consagrados en el Acuerdo GATT de 1947, del que la Argentina es miembro.

La Argentina se ha comportado de un modo desleal al establecer retenciones que generan los mismos efectos que anteriormente había criticado a su par chileno, resguardo del precio y distorsión en los mercados, lo que genera responsabilidad internacional por su actuar.

La Argentina es responsable por su actuar internacional y por el incumplimiento de compromisos contraídos con la OMC y con los Estados miembros que lo conforman.

MERCOSUR Y RETENCIONES A LAS EXPORTACIONES

Rita Gajate*

* Abogada, profesora adjunta de Economía Política Cátedra I de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, y profesora de Derecho de la Integración en las carreras de Maestría en Integración Latinoamericana y Especialización en Políticas de Integración dictadas en el IIL-FCJS-UNLP.

Introducción. Las retenciones a las exportaciones

Los derechos de exportación –llamados comúnmente retenciones a las exportaciones- constituyen erogaciones cuya obligación de tributación nace en virtud del paso por aduanas de los productos alcanzados por tales tributos.¹

Tanto el Tratado de Asunción (TA), como sus normas derivadas, prohíben taxativamente el establecimiento de derechos aduaneros y cualesquiera otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal, monetario, cambiario o de cualquier otra naturaleza que incidan tanto sobre las importaciones como sobre las exportaciones.

Los tribunales del bloque -Tribunal Ad Hoc y Tribunal Permanente de Revisión, TPR- han reconocido en sus laudos que la violación de esta prohibición origina un derecho jurídicamente exigible, tanto para los demás Estados como para los particulares. Por ello, los derechos de exportación constituyen un claro acto infractor del citado Tratado.

En 2005, Uruguay inició una controversia contra Brasil por el cobro, por parte de este último, de un arancel a la exportación de papel y tabaco hacia el territorio uruguayo; antes que el Tribunal decidiera, Brasil se allanó derogando la norma cuestionada.

1. Antecedentes en la aplicación del Derecho del MERCOSUR por los tribunales de los Estados partes

1.1. Resistencia a la aplicación de las retenciones

La percepción de los derechos de exportación fue resistida por una empresa dedicada a la exportación de productos agroindustriales destinados principalmente a Brasil, ante la Aduana argentina, a través del recurso de impugnación. Desestimado el planteo, la empresa apeló ante el Tribunal Fiscal de Apelación –TFN- solicitando la inaplicación de la medida adoptada en la Res. del ME 11/02 por ser contraria al sistema normativo del MERCOSUR. En ambas presentaciones la actora hizo valer las disposiciones del TA que establecen la libre circulación de mercaderías, en particular los artículos 1º y 5º². Invocó la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) sobre el rango superior de las leyes –anteriores y posteriores- que revisten los tratados internacionales.

El TFN, por sentencia del 18 de noviembre de 2003, desestimó el recurso de apelación. Tras recordar el contenido del artículo 1º del TA sostuvo que las cláusulas

¹ Enumeramos algunos de los productos agroindustriales, hidrocarburos y metales con obligación de pago a partir de la Ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario del 6/02/02: Decreto 310/02 (PEN 13/02/02), Resolución 11/02 del MEI, Resolución 35/02 del MEI, Decreto 690/02 (PEN 26/04/02) Decreto 809/02 (PEN 13/05/02). El origen del debate actual se origina a partir de las resoluciones del Ministerio de Economía 125/08, 126/08 y 141/08.

² TRATADO DE ASUNCIÓN, Artículo 5º: Instrumentos para la constitución de un Mercado Común: a) Programa de liberación comercial, b) Coordinación de políticas macroeconómicas, c) Arancel Externo Común y d) Adopción de Acuerdos Sectoriales

de este tratado son meramente programáticas y por ellas Argentina no se comprometió específicamente a no establecer derechos a las exportaciones para el futuro³.

1.2. Tratamiento en el Tribunal Ad Hoc del MERCOSUR

La cuestión del carácter operativo – programático de las normas del Tratado de Asunción en materia de libre circulación de mercaderías, fue una de las cuestiones tratadas en el Primer Laudo del Tribunal Ad Hoc del MERCOSUR sobre restricciones arancelarias y no arancelarias.

En esa primera oportunidad el Tribunal llegó a una conclusión distinta de la ahora enunciada por la jurisdicción fiscal argentina. En dicha oportunidad el juez del MERCOSUR definió:

“...La arquitectura del TA y de sus Anexos muestra claramente una combinación de las normas propias de un tratado marco con otras de carácter operativo. El TA va más allá de un tratado marco, constituyendo un esquema normativo que fluctúa entre un ‘derecho directivo’ con bases jurídicas generales y un ‘derecho operativo’ constituido por compromisos concretos⁴. Hay por tanto normas que fijan objetivos y principios que con vocación de permanencia encuadran y guían la actividad de las partes hacia y en el MERCOSUR. Hay otras disposiciones que crean órganos mediante cuya actividad las partes podrán ir modelando el proceso de integración. Finalmente hay otras disposiciones que son por sí mismas ejecutables, imponiendo obligaciones concretas a las Partes, sin necesidad de nuevos actos jurídicos por los Estados. Son las contenidas en los Anexos que juegan un papel de instrumentos dinamizadores del proyecto de integración, el impulso operativo sin necesidad de ningún acto adicional de las Partes”.

Congruentes con esta interpretación los cinco anexos del TA contienen obligaciones concretas y autoejecutables. Tres de ellos se refieren a los aspectos medulares del comercio: 1) liberación comercial, 2) origen, 4) salvaguardias y definen concretamente el régimen de cada uno de ellos y las obligaciones específicas de las partes al respecto. Los otros dos anexos 3) Solución de Controversias y 5) Grupos de Trabajo apuntan también a facilitar el comercio. Se demuestra así la voluntad de despejar –desde el comienzo- posibles obstáculos, dictando al efecto reglas precisas y obligatorias. El flujo comercial libre es el pilar elegido en el sistema del TA para adelantar y desarrollar el MERCOSUR⁵.

2. El estado de la cuestión

Recientemente la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, en la causa “SANCOR CUL c/ DGA s/ recurso de apelación” revocó la sentencia del Tribunal Fiscal declarando la inconstitucionalidad de la aplicación de derechos aduaneros a las exportaciones dirigidas al MERCOSUR.

³ TFN, sala E “Sancor Cooperativas Unidas Ltda.. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación, expte. 18.095-A. Voto de la Dra. García Vizcaíno.

⁴ ABREU, Sergio. *El MERCOSUR y la integración*. Fondo de Cultura Económica. Montevideo 1991, p. 41.

⁵ TAH, Laudo del 28 de abril de 1999. Comunicados 37/97 y 7/98 del Departamento de Comercio Exterior (DECEX) de la Secretaría de Comercio Exterior. Aplicación de Medidas Restrictivas al Comercio Recíproco. Asunto 1/99 BOM N° 9 junio 1999, p. 227.

La parte actora argumentó que la normativa nacional es violatoria del art. 1 del Tratado de Asunción que prevé la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países que lo integran, a través entre otras medidas, de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias a la circulación de mercaderías y de cualquier otra medida equivalente. La sentencia de la Cámara declara la inconstitucionalidad de la aplicación de derechos aduaneros a las exportaciones dirigidas al MERCOSUR, basados en que –entre otras razones- “...el art. 1 de dicho tratado determina su objetivo esencial, que es la constitución de un mercado común, para lo cual establece la libre circulación de bienes mediante, entre otras medidas, la eliminación de los derechos aduaneros; la resolución... no solo viola el Tratado de Asunción, sino que hace lo propio respecto de la Convención de Viena sobre los Derechos de los Tratados, en cuanto a los arts. 26 y 27, los que prescriben que los tratados deben cumplirse de buena fe y que, un Estado no puede invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”⁶.

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 derivados” fue convocado para manifestarse sobre el carácter restrictivo del comercio intrazona de los derechos de exportación al tabaco aplicados por Brasil. Uruguay solicitó el procedimiento de solución de controversias y petitionó al Tribunal que declarara la incompatibilidad de los mencionados derechos por constituir una medida de carácter restrictivo, 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 que se declarara abstracto el objeto de la controversia. Cabe tener en cuenta que con motivo de esta contienda, y antes de que el Tribunal Ad Hoc resolviera, se convocó a un grupo de expertos que, por unanimidad, sostuvo que “en el MERCOSUR la liberación del comercio debe comprender tanto a las importaciones como a las exportaciones, pues toda medida, cualquiera fuere su naturaleza que afectare a las exportaciones debe considerarse como una restricción al comercio”.

Más recientemente, Paraguay ha iniciado consultas (etapa previa a una eventual controversia) con la Argentina por el cobro de aranceles a la exportación de gas.

Asimismo, debe destacarse que la Constitución Nacional asigna rango prevalente a las normas mercosureñas frente a un conflicto con una ley u otra disposición inferior.

Esta jerarquía superior es también aplicable, obvia decirlo, con relación a las leyes 22.415 (Código Aduanero) y 25.561 (de Emergencia Económica) y a la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, normas sobre cuya base se exigen los controvertidos derechos.

⁶ Sentencia de la Cámara Nacional Cont. Adm. Federal, sala 5ta., “Sancor CUL v. Estado Nacional”, del 14/09/2006.

El mismo Código Aduanero prevé que este tipo de aranceles deben aplicarse "respetando los convenios internacionales".

La Corte Suprema nacional, ya desde 1993 y en su jurisprudencia posterior, ha declarado que las obligaciones surgidas del Tratado de Asunción deben ser observadas y respetadas por todos los poderes del Estado.

Actualmente, una empresa argentina ha impugnado en la Justicia los derechos de exportación por su incompatibilidad con el MERCOSUR.

Si bien en primera instancia el Tribunal Fiscal rechazó el reclamo (sosteniendo que las disposiciones del Tratado de Asunción no resultan plenamente ejecutivas), luego la Cámara en lo Contencioso Administrativo revocó la decisión, declarando que las normas del citado Tratado manifiestamente imponen la prohibición de aplicar estos aranceles (E. Barreira).

El fallo fue apelado ante la Corte Suprema por el fisco nacional, encontrándose el expediente para dictamen del procurador.

Los abogados de la empresa han solicitado a la Corte que encamine al Tribunal del MERCOSUR (TPR) una opinión consultiva, a fin de que éste dictamine si los derechos de exportación resultan ajustados al Tratado de Asunción.

El mecanismo de las opiniones consultivas previsto en las normas mercosureñas permite que cualquier juez (federal, nacional o provincial) que se encuentre ante un caso en el cual se discuta la interpretación o aplicación de una norma regional, pueda encaminar al TPR una petición para que éste dilucide el alcance y sentido de la misma; actualmente, dicha solicitud debe ser remitida al TPR por el juez interno, por medio de la Corte Suprema.

● Publicaciones

Drnas de Clément, Zlata (coordinadora) y Hummer, Waldemar (editor); MERCOSUR y Unión Europea; Córdoba, Argentina, Editora Lerner SRL, 2008; 343pp.

Este volumen reúne colaboraciones de profesores de universidades latinoamericanas –de Argentina y Uruguay- y europeas – de Alemania, Austria, España y Portugal–. Los trabajos están agrupados en tres partes.

=La primera sección está dedicada a la solución de controversias en el MERCOSUR.

– Alejandro Pastori Fillol analiza el primer laudo del Tribunal Permanente de Revisión (TPR). Este laudo consideró el planteo de Argentina respecto de las medidas compensatorias impuestas por Uruguay por incumplimiento de un laudo del mismo TPR. Argentina estimó dichas medidas excesivas e interpuso el recurso de revisión. En su análisis el autor expone los antecedentes del caso, así como los argumentos argentinos y uruguayos al explicar el laudo y sus fundamentos; procede a continuación a efectuar los comentarios críticos que le merece el laudo. Después de efectuar uno de carácter formal avanza sobre aspectos de fondo. En tal sentido evalúa como discutible el haber introducido la noción de daño institucional en el marco de las medidas compensatorias, pues así se incorpora elementos del derecho comunitario que no se corresponden con la realidad institucional del MERCOSUR. Reconoce en la decisión del TPR dos aportes. Uno es que el daño en estos procesos debe evaluarse de manera global. Esto es así porque se debe reparar más que los daños comerciales y compensar los económicos, que son de mayor alcance. El otro, relacionado con el razonamiento anterior, es tener en cuenta el tamaño de las partes para valorar la proporcionalidad de la medida.

– El mismo Laudo del TPR es evaluado por Ignacio Jovtis. De los antecedentes y el marco jurídico de la controversia, se pasa al marco conceptual de ella. De ese marco es determinante que el MERCOSUR es un proceso de integración y no una simple área de preferencias arancelarias. Con este enfoque cabe establecer cuáles son los efectos del incumplimiento de un laudo del TPR y cuál es la finalidad de la medida compensatoria. En cuanto a la proporcionalidad de esa medida, se señalan sus características y el alcance del daño que procura revertir. Las cuestiones adicionales de interés tratadas en el laudo, aunque no se vinculan con el objeto del diferendo, se refieren al desarrollo institucional del bloque –un pronunciamiento sobre el orden jerárquico de la normativa del MERCOSUR— y al propio TPR –relación con la Secretaría del MERCOSUR–. La conclusión del autor es que al laudo, además del aspecto jurídico, corresponde estudiarlo con criterios que superan el ámbito del derecho, para entender las aspiraciones del TPR de desempeñar un papel en la defensa y construcción del proceso de integración del MERCOSUR y en la interpretación uniforme de su normativa.

=La segunda parte se aboca a las relaciones exteriores del MERCOSUR.

– Zlata Drnas de Clément considera el transregionalismo en las relaciones UE-MERCOSUR. Para ello se refiere a las etapas en las que se desarrolló el diálogo entre ambos bloques, las dificultades que enfrentan y cuáles son las perspectivas ante la crisis tanto del MERCOSUR como de la UE. El punto de partida es el perfil de los dos grupos de integración en el marco de las relaciones mutuas, estas relaciones en sí mismas, el proceso en las que ellas se desenvuelven y cuáles son los temas claves a distinguir. Entre estos últimos son expuestos el diálogo político, la cooperación y el comercio. En su prospectiva respecto de las relaciones, la autora reconoce que, si bien el aspecto comercial se presenta como el más espinoso para concertar, es la débil institucionalidad del MERCOSUR lo que no permite verlo como un verdadero bloque regional y, por lo tanto, constituye un escollo para alcanzar un acuerdo. Corresponde por ello al MERCOSUR introducir un cambio cualitativo para superar esa deficiencia y llegar al requerido nivel de eficiencia y credibilidad que facilite el estrechamiento del vínculo.

– Ante las características asumidas por las relaciones económicas internacionales, en un marco de multilateralismo, se observa la existencia de diversas formas de integración regional y tratados preferenciales. Es entre estos dos fenómenos que Heinz G. Preusse enfoca a la UE como punto de referencia. Presenta, del regionalismo mundial, las tres características claves de varias regiones: MERCOSUR, Tratado de Libre Comercio de América del Norte (NAFTA, por sus siglas en inglés), y en Asia ASEAN junto con otras regiones del mismo continente: Asia el Este, del Suroeste, y China y Japón. De la UE señala que es considerada el prototipo del nuevo regionalismo, con un alto grado de integración y apertura. Ello no obsta a que no haya podido resistir siempre con la debida fuerza la protección pretendida por ciertos grupos de interés, entre los cuales están los agrícolas y los textiles, sin olvidar a otros sectores a los que se brinda formas sutiles de protección no arancelaria, y tratos preferenciales con los países en desarrollo que no están exentos de discriminación.

– Manuel Cienfuegos Mateo se pregunta si la Unión de Naciones Sudamericana (UNASUR) es viable. Para dar su respuesta se remonta a los antecedentes y objetivos de UNASUR, expone la estructura institucional y el ordenamiento jurídico, aporta datos macroeconómicos y otros indicadores de la región, los proyectos que ya están en marcha, los acuerdos de libre comercio entre CAN y MERCOSUR, la Iniciativa para la Integración de la Infraestructura Sudamericana (IIRSA), el anillo energético de América del Sur, y otros proyectos de cooperación ya en marcha. Al cabo de exponer problemas y beneficios, en las reflexiones finales se destacan las posibilidades de UNASUR para ser un instrumento promisorio de integración regional y de mejor inserción en las relaciones internacionales, sin dejar de poner sobre el tapete la viabilidad de su concreción en el plano real.

– Rita Marcela Gajate también se interesa en la construcción de UNASUR y considera su institucionalidad desde la convergencia de CAN (Comunidad Andina) y MERCOSUR, junto con Chile, Guyana y Surinam. La autora describe los objetivos de UNASUR, la base de la convergencia CAN-MERCOSUR y los primeros esbozos de estructura institucional. En cuanto a los elementos para la convergencia y articulación jurídico-institucional, en primer lugar se impone la evidencia respecto de las disparidades entre países y regiones a integrarse. Tales disparidades son las asimetrías estructurales derivadas de la distinta dimensión económica, el acceso a infraestructura, la calidad de las instituciones y el nivel de desarrollo. Las heterogeneidades políticas se reflejan en la necesidad de garantizar un equilibrio dinámico para poder apreciar costos y beneficios y que estos últimos sean sostenibles en el tiempo. Ante estas asimetrías, el desafío radica en aplicar la metodología que impulse la convergencia para no limitarse a meras manifestaciones voluntaristas.

=En la tercera parte se exponen las perspectivas de la integración de la UE y el MERCOSUR.

– Noemí B. Mellado encara la incorporación de la República Bolivariana de Venezuela al MERCOSUR y su impacto subregional, en sus aspectos jurídico, económico y político-estratégico. Las circunstancias en las que Venezuela se acercó al MERCOSUR y los rasgos del proceso de adhesión inician este trabajo, para entrar de lleno en el significado de la adhesión de ese país. Por cierto, que la importancia económica no alcanza a disminuir la relevancia del aporte energético representado por la existencia de las reservas petrolíferas venezolanas. Son ineludibles la consideración del Gasoducto del Sur, el Anillo Energético Sudamericano, el Acuerdo Marco sobre Complementación Energética Regional entre los Estados Partes del

MERCOSUR y los Estados Asociados. La autora señala que la cuestión energética - un eje central al considerar la adhesión- presenta dos facetas, la de ser un elemento generador de nuevas relaciones y al mismo tiempo de conflictos. Asimismo, plantea interrogantes el papel de evidente liderazgo que desempeña Venezuela en el ALBA (Alternativa Bolivariana de las Américas), de la que también forman parte Bolivia, Cuba y Nicaragua. Precisamente, las bases del ALBA están en franca oposición a un modelo de economía de mercados abiertos y por lo tanto en contradicción con el nuevo regionalismo. En reiteradas ocasiones la posición venezolana es de serias críticas al marco regulatorio multilateral del comercio, que en el plano regional alcanza a ALADI y en el subregional a CAN y MERCOSUR. Dados los componentes políticos que están en juego, Venezuela significa para el MERCOSUR convertirse en el socio apto para enfrentar cualquier embate externo para debilitar al bloque del Cono Sur.

- El retiro de Venezuela de la CAN (Comunidad Andina) y su ingreso en MERCOSUR tuvieron lugar en 2006 con escasa diferencia de tiempo: entre abril y julio de ese año. Según Heinz G. Preusse las consecuencias de estos hechos no son claramente previsibles debido a la complejidad de las cuestiones de integración que abarcan aspectos políticos y económicos. No obstante, el autor encara esas consecuencias desde ambas facetas. Ello lleva a considerar la orientación asumida por Venezuela de abierta oposición al neoliberalismo, que goza de las simpatías de otros gobiernos de la región, aunque en versiones más equilibradas y de enfrentamiento más depurado de agresividad con el hegemon, Estados Unidos. Con esta posición venezolana están contestes la conformación del ALBA y la imposición del socialismo del siglo XXI. A su vez, los precios del petróleo prestan sustento a las acciones adoptadas para el avance de las decisiones políticas. Pero amén de la retórica y la acción cabe preguntar cuál es la factibilidad de producir cambios en el equilibrio político de la región. Lo que se puede responder es que el ingreso de Venezuela en el MERCOSUR le dará al bloque un mayor contenido político y una pérdida de los principios del nuevo regionalismo.

- El tema que aborda Jorge Pueyo Losa es "Unión Europea, MERCOSUR y Derecho del Mar". En el caso del MERCOSUR es innegable la importancia de revitalizar y defender sus intereses marítimo-pesqueros, ya que entre los países miembros Argentina, Brasil y Uruguay están situados en gran extensión ante el amplio litoral atlántico, con la consiguiente proyección sobre las zonas económicas exclusivas que les corresponden. De ahí deriva la conveniencia de adoptar una política pesquera común (PPC). Tal política no se debe limitar a ámbito exclusivamente interno sino que se debe proyectar a una dimensión externa estableciendo al respecto relaciones de cooperación con terceros países, organismos internacionales, y otros bloques regionales. Entre estos últimos le cabe a la UE y asimismo a sus miembros desempeñar un papel relevante. En lo que respecta a los objetivos de conservación y administración de poblaciones de peces transzonales y migratorios, existen instrumentos internacionales regulatorios, sin perjuicio de que alguno de ellos requiere ser sometido a revisión. Es por la importancia del sector que el autor propone establecer nuevas organizaciones o suscribir acuerdos regionales de ordenación pesquera a fin de evitar la sobreexplotación, en vista de que en las capturas compiten los Estados ribereños con los que aun actuando fuera de las zonas exclusivas de aquellos tienen incidencia sobre las poblaciones de los ya citados peces transzonales y las especies altamente migratorias.

- La normativa del MERCOSUR suscita el interés en cuanto a su clasificación y jerarquía, y a incorporación, vigencia (simultánea) y a dificultades constitucionales de Antonio Martínez Puñal. El orden jurídico del MERCOSUR tiene su fuente en el

Tratado de Asunción (TA) y el Protocolo de Ouro Preto (POP). Del análisis de estos instrumentos resulta que las normas del bloque son de derecho originario, complementario y derivado. Sin encontrar ninguna determinación explícita en esos dos documentos, el autor estima que cabe establecer la jerarquía de las normas atendiendo a su naturaleza y función: del derecho originario depende el derecho complementario, y éste a su vez está en una relación jerárquica que lo sitúa por sobre el derecho derivado. En cuanto a la elaboración, incorporación y vigencia simultánea de las normas –y en especial estas dos últimas cuestiones— no pueden ser apartadas del vínculo que las relaciona con el derecho interno de los países miembros. Las disposiciones del POP, y normas de derecho derivado, no han solucionado todas las dificultades que se han suscitado al respecto, y han dado lugar al planteo de controversias ante la instancia jurisdiccional (arbitral). Si lo considerado se vincula con el carácter intergubernamental de los órganos del bloque, cómo soslayar la cuestión constitucional. Las Constituciones de los cuatro países miembros imponen distintas exigencias para efectivizar la incorporación y vigencia de la normativa MERCOSUR yendo de las que son más proclives a facilitar esos pasos a las que les imponen mayores requerimientos. En este plano cabe situar el mayor escollo a superar. Por ello, el autor se pronuncia por la necesidad de reformas constitucionales en los cuatro Estados miembros para eliminar las trabas existentes respecto de la participación en procesos de integración más profundos, en especial regímenes de incorporación automática de las normas del MERCOSUR.

- Waldemar Hummer y Andrea Schmid estudian la liberalización del comercio de servicios en el MERCOSUR y en la Comunidad Andina a la luz del art. V del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS; General Agreement on Trade in Services-GATS, sigla esta última con la que es generalmente conocido). Los autores efectuaron una exhaustiva investigación del tema tanto a nivel regional como subregional, porque en los procesos de integración se ha avanzado de la liberalización del comercio de bienes a la del comercio de servicios. El estudio efectuado respecto de la liberalización en MERCOSUR y CAN está enmarcado en el seno de ALADI. Lo que el estudio ha permitido comprobar es que en América Latina en general no se adoptó la técnica de las llamadas listas positivas inspiradas por el mismo GATS sino en el de las listas negativas. No obstante, en el MERCOSUR la liberalización de la prestación de servicios es acorde con las listas positivas, cuando la técnica de las listas negativas, inspirada por el concepto del NAFTA, prima en todos los demás regímenes de liberalización del comercio de servicios de América Latina. Cabe aclarar que si bien en general los estudios del tema en consideración lo encaran desde una perspectiva económica y política, el de este volumen contempla esencialmente aspectos jurídicos. A partir de ellos, en los acuerdos de liberalización de servicios se pueden distinguir tres objetivos fundamentales: a) el grado de transparencia; b) el grado de estabilidad; c) el grado de liberalización del comercio de servicios. Respecto de estos objetivos se puede señalar: el grado de transparencia en el MERCOSUR oscila entre medio y bajo, mientras que en la CAN es medio; el grado de estabilidad es alto en el MERCOSUR, igual que en la CAN; el grado de liberalización es medio en el MERCOSUR y también en la CAN. Desde la fecha del inicio del proceso de liberalización de los servicios en ambos bloques, es evidente que el grado de avance alcanzado en la CAN supera sustancialmente al del MERCOSUR. Sucede que en los países del MERCOSUR la estrategia consiste en consolidar en el nivel regional prácticamente lo mismo que está vigente en el nivel multilateral. Si se considera América Latina, en la liberalización del comercio de servicios, tanto en el nivel regional como subregional, se alcanzó un grado de

integración más alto que en el ámbito universal, al punto que puede hablarse de una liberalización GATS plus.

- La evolución de la primacía del derecho de la UE, analizada desde el fallo del Tribunal de Justicia Europeo y su aparición en los tratados posteriores –del fallo Costa c. ENEL al Tratado de Lisboa- es idea central de este estudio de Francisco Paes Marques. Así, el autor parte de la elaboración jurisprudencial del principio de primacía, se refiere a las reacciones de las jurisdicciones nacionales, al fundamento de esa primacía y a su consagración jurídico-positiva, para concluir con el tratamiento de la cuestión en el Tratado de Lisboa. Mediante estas secciones se analiza del principio de primacía del derecho europeo su naturaleza, contenido e importancia en el ámbito de construcción del orden jurídico, en particular al considerar las más recientes etapas que jalonan el proceso de integración política europea. La finalidad es la revisión o sustitución de los tratados anteriores para afrontar los desafíos que enfrenta el bloque ante las ampliaciones y profundización del proceso. Asimismo, el ordenamiento jurídico es de carácter autónomo, autosuficiente y comprenderlo de modo adecuado hará posible en un período de transición determinar su naturaleza y la arquitectura que habrá de asumir en el futuro la Unión Europea.

Los estudios publicados en este libro son el resultado de las actividades desarrolladas durante las Segundas Jornadas Científicas de EULATIN II, llevadas a cabo el 17 y 18 de septiembre de 2007, organizadas por la Facultad de Derecho de la Universidad de San Pablo, Brasil. Reúne trabajos relativos a cuestiones relevantes del MERCOSUR y la Unión Europa, y por ello son una manifestación del interés que concitan no solo el desenvolvimiento particular de cada uno de esos bloques, sino también el desarrollo de las relaciones entre ambas regiones. A–G

Autoridades del IIL–UNLP	Informe Integrar
<u>Directora</u> Noemí Mellado	<u>Directora Editora</u> Noemí Mellado
<u>Secretario</u> Juan Ignacio Miranda	<u>Directora Asistente y</u> <u>Coordinadora Académica</u> Clara Amzel–Ginzburg
<u>Secretario de la Maestría</u> Marcelo Halperin	
<u>Secretario de la Especialización</u> Sergio Palacios	

Esta publicación es propiedad del Instituto de Integración Latinoamericana de la Universidad Nacional de La Plata. Registro de la Propiedad Intelectual N° 960.725.
Hecho el depósito que marca la Ley 11723. Impreso en Argentina.
Las notas publicadas en **Informe Integrar**, que expresan exclusivamente la opinión de sus autores, se pueden reproducir con indicación de la fuente.

