

**Voces:** RETENCION SOBRE EXPORTACIONES ~ REGIMEN DE RETENCION ~ PRODUCTOR AGROPECUARIO ~ ACTIVIDAD AGROPECUARIA ~ EXPORTACION ~ EXPORTADOR ~ AGRICULTURA ~ COMERCIO EXTERIOR ~ DERECHOS DE EXPORTACION ~ RETENCION DEL IMPUESTO ~ CODIGO ADUANERO ~ CONSTITUCION NACIONAL ~ CONFISCATORIEDAD DEL IMPUESTO ~ ACCION DE AMPARO ~ PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL ~ MEDIDAS CAUTELARES ~ SOJA

**Título:** Retenciones agropecuarias: agravios constitucionales y cuestiones procesales

**Autor:** Scoponi, Cristian Fernando

**Publicado en:** LA LEY2008-C, 949 - PET 2008 (julio-398), 01/01/2008, 1

**SUMARIO: I. Introito. - II. Marco normativo. - III. Estructura sustancial de los derechos de exportación. - IV. Agravios constitucionales. - V. La cuestión procesal. - VI. Desenlace conclusivo.**

"No hay garantía de la Constitución, no hay uno sólo de sus propósitos de progreso que no puedan ser atacados por la contribución"  
Juan Bautista Alberdi

### **I. Introito**

Sin duda uno de los temas más conflictivos en materia tributaria en los últimos tiempos está representado por el incremento verificado sobre las retenciones o derechos de exportación aplicables a los productos agropecuarios. Dicho conflicto ofrece un marco multidisciplinario para su análisis, ya que no sólo se ciñe al enfoque jurídico, sino que se manifiesta como un claro problema social —debido, fundamentalmente, a las medidas de acción directa tomadas por parte del sector productor—, económico —por los efectos producidos en las economías sectoriales alcanzadas—, financiero —ya que el superávit fiscal depende en gran medida de la recaudación de este tributo— y político —por la carencia de consenso respecto de las medidas adoptadas y la falta de prudencia gubernamental en el abordaje de la problemática—.

En base a una cuestión de autolimitación ética, habré de abordar la materia desde el prisma jurídico, centrándome en los puntos que considero de mayor relevancia y procurando darle al presente un perfil que contribuya a una productiva discusión en aras de encauzar los problemas enfrentados por los operadores jurídicos en la búsqueda de soluciones vinculadas a la praxis. Esto último, producto de un absoluto convencimiento de que todo conflicto de intereses planteados en el seno de la sociedad y que, por su entidad, no posibilite la autocomposición, debe ser dilucidado por el único poder habilitado para hacerlo, es decir, el Poder Judicial.

### **II. Marco normativo**

Aparece como adecuado, debido a la pretensión de un abordaje jurídico, determinar sintéticamente cuáles son las normas infraconstitucionales que fundamentan —aun desde la ilegitimidad— la existencia de las retenciones a las exportaciones de productos agropecuarios en su actual esquema.

Las retenciones o derechos de exportación fueron aplicados en forma permanente sólo a partir del año 1968 con el dictado de la ley 17.198 (Adla, XXVII-A, 127). Derogada esta ley, dicha matriz impositiva pasó al actual Código Aduanero (1) —en adelante CA—. Este último cuerpo normativo regula los derechos de exportación en el Capítulo 6 del Título 1 de la Sección 9, autorizando, en lo referente a la producción normativa, en su art. 755, al Poder Ejecutivo para establecer, eliminar y modificar derechos de exportación, condicionando ello al cumplimiento de ciertas finalidades que, debido a su extrema amplitud, más que una limitación, aparecen como una lisa, llana e incondicionada delegación de facultades de imposición. Con el dictado del Decreto 2752/91, el Poder Ejecutivo subdelega las facultades descriptas en el art. 755 del CA en cabeza del Ministerio de Economía (en adelante ME), el cual mediante el dictado de las Resoluciones 11/2002 y 35/2002 fijó derechos de exportación ad-valorem para distintas mercaderías que fueren exportadas para consumo. Desde allí sucedieron numerosas modificaciones (2) sobre la materia hasta llegar al dictado de la polémica Resolución 125/2008 del ME (Modificada por Resolución 141/2008 del ME). Esta última resulta conflictiva, principalmente, basado en que, por ejemplo, para el caso de la soja prevé una alícuota que supera los cuarenta puntos porcentuales aplicables sobre el precio FOB actual fijado oficialmente. Además, introduce la movilidad, mediante una alícuota progresiva, incrementándose de este modo el importe tributario del derecho de exportación a medida que crece el precio FOB de los distintos productos agropecuarios (3).

### **III. Estructura sustancial de los derechos de exportación**

Es importante abordar las características sustanciales de los derechos de exportación y determinar la naturaleza que revisten, para de este modo efectuar proyecciones precisas a la hora de considerar los posibles agravios constitucionales así como también lo relativo a la cuestión procesal.

Sabido es que la potestad tributaria de los distintos niveles estatales se ejerce mediante la imposición de

tributos. Dentro de esta categoría genérica es posible distinguir tres especies claramente diferenciadas, y que sólo cuentan como denominador común el de ser una detracción coactiva de riqueza impuesta por el estado en virtud de su legitimación constitucional. Así encontramos a las tasas —que tienen como rasgo principal el de financiar un servicio público efectivamente prestado al contribuyente—, las contribuciones especiales —que, básicamente, tienden a recuperar el costo de una obra pública hecha por el Estado y que ha redundado en un aumento patrimonial para el contribuyente o bien derivada de especiales actividades estatales— y finalmente a los impuestos. Esta última especie tributaria se caracteriza por la circunstancia de que el legislador al momento de establecer una determinada imposición se motiva en la capacidad contributiva que, a su entender, se manifiesta en el hecho o acto que pretende gravar, y su destino, en cuanto recurso financiero, es el de el mantenimiento general del Estado incluyendo aquellos servicios de naturaleza indivisible (ej. defensa nacional).

De acuerdo a la clasificación precedente, se impone sin hesitación la afirmación consistente en adjudicarles naturaleza de impuestos a los derechos de exportación. En efecto, los mismos tienen una génesis coactiva y se fundamentan en la manifestación objetiva de riqueza presupuesta detrás del hecho gravado. Es decir son impuestos exigidos como consecuencia de la exportación de determinada mercadería —aun cuando no sea éste el hecho imponible, como veremos—, y considerando a la exportación como la extracción de dicha mercadería de un territorio aduanero (art. 9 CA).

Con la finalidad de clarificar algunos conceptos y dotar de mayor certeza lo dicho en el acápite anterior, destacaré algunos aspectos de los derechos de exportación sobre productos agropecuarios, desde la óptica del derecho tributario sustancial. En primer término se debe tener en cuenta que el hecho imponible —es decir aquella conducta que, verificada en el mundo fenoménico, es captada por la ley del gravamen— que da origen a la obligación tributaria no es la exportación en sí misma considerada, sino que lo que resulta gravado es la destinación —régimen jurídico bajo el cual la mercadería puede permanecer fuera del territorio aduanero— otorgada a los productos agropecuarios, que para este caso será la destinación definitiva de exportación para consumo, reputándose tal cuando la mercadería se extrae del territorio aduanero por tiempo indeterminado (art. 331 y 725 CA). De ello se sigue que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, quien deberá afrontar el pago de los derechos establecidos por la Resolución 125/2008, será, como principio general, la persona física o jurídica que haya realizado el hecho gravado (art. 777 CA), quien solicitó la destinación definitiva de exportación para consumo de determinado producto agropecuario, quien no podrá ser otro que aquel sujeto que se encuentre previamente inscripto como exportador en el respectivo registro —salvo supuestos que no son del caso analizar— (art. 91 y ss. CA). De lo cual se deduce que el universo subjetivo captado por la Resolución 125/2008 está comprendido exclusivamente por los exportadores vinculados con las mercaderías allí individualizadas. Finalmente cabe considerar que el importe tributario resultará de aplicar las alícuotas previstas en la Resolución 125/2008 —de imposición progresiva, es decir móvil— sobre la base imponible que para este caso no será el valor en aduana de la mercadería sino el precio oficial FOB (art. 734 CA) fijado por la Dirección de Mercados Agroalimentarios (4). Se trata de derechos de exportación ad-valorem (art. 733 CA).

#### **IV. Agravios constitucionales**

Unos de los aspectos jurídicos más fértiles sobre los derechos de exportación de productos agropecuarios está constituido por la falta de adecuación constitucional de los mismos, ya sea que se los considere desde la génesis de las normas creadoras o en relación al contenido de las mismas.

Sin duda que son factibles de verificarse numerosos agravios a la ley fundamental —es más, habría que considerar la posibilidad de un verdadero estudio invertido sobre la materia para argumentar qué principio constitucional podría haber resultado exento de violación—, sin embargo restringiré el análisis al principio de reserva de ley y al de no confiscatoriedad. Sobre este último con el objeto prioritario de formular algunas advertencias.

##### **IV.1. Principio de reserva de ley**

El principio de reserva de ley, como derivación del principio de legalidad, surge cuando este último despliega su eficacia normativa sobre las fuentes de derecho, reservando un determinado espacio de la realidad social —en este caso, la parcela tributaria— al ámbito exclusivo de la ley —en sentido formal— convirtiendo a la Constitución en una norma sobre normación (5).

El sustento doctrinario de este principio obedece, principalmente y frente a la consideración "odiosa" del impuesto, a la necesidad de consentimiento o autoimposición de los ciudadanos respecto de una carga tributaria. Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando, de acuerdo con la doctrina inglesa y norteamericana, la necesidad de aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez. Desde este aspecto el principio se funda —desde la Carta Magna de 1215— en el postulado no taxation without representation (6); que también puede verse expresado por la máxima latina "nullum tributum sine lege" (7).

Nuestra constitución, además de la referencia genérica contenida en el art. 19, adscribe de manera clara a este principio en materia tributaria —al cual asume en su vertiente absoluta o rígida— mediante su art. 4 donde prevé que el Tesoro Nacional se formará con "... el producto de derechos de importación y exportación ... las demás contribuciones que imponga el Congreso General...", a su vez el art. 17 dispone que "sólo el Congreso

imponer las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. También se afianza la noción de consentimiento del tributo en cuanto el art. 52 determina que corresponde a la Cámara de Diputados —quienes ejercen la representación de los ciudadanos— la iniciativa de las leyes sobre contribuciones. En el art. 99 inciso 3 prohíbe al Poder Ejecutivo emitir disposiciones de carácter legislativo y, especialmente en el tercer párrafo, el dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria (8). Referido a los derechos de exportación, puede verse clara la intención del constituyente en cuanto a su establecimiento por ley formal, ya que, además de la referencia efectuada en el art. 4, el art. 75, referido a las atribuciones del Congreso, establece en su inciso 1 la facultad de "...establecer los derechos de importación y exportación...".

Nuestro Máximo Tribunal ha reconocido plenamente la vigencia de este principio en cuanto ha sostenido que: "El principio de reserva de ley tributaria, de rango constitucional y propio del Estado de derecho, únicamente admite que una norma jurídica con la naturaleza de ley formal tipifique el hecho que se considera imponible y que constituirá la posterior causa de la obligación tributaria"(9). Criterio que resulta ampliado al sostener que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas... único poder del Estado investido de tales atribuciones", además niega "...que razones de necesidad y urgencia puedan justificar el establecimiento de cargas tributarias por medio de decretos del Poder Ejecutivo"(10).

También cabe tener presente de manera particular por su absoluta claridad e incidencia en el tema analizado lo dispuesto por el art. 76 de la CN —luego de la reforma de 1994—, en cuanto establece la "... prohibición de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública...". Hubo una vacilación inicial en cuanto a si regían para la delegación de este artículo las prohibiciones previstas en el art. 99 inc. 3 respecto de la materia tributaria. La CSJN en "Selcro"(11) zanjó todo tipo de dudas estableciendo 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". Además en el considerando 7º de dicho fallo se precisa de alguna manera qué incluyen esos "aspectos sustanciales" del derecho tributario, en cuanto descalifica la delegación legislativa que autoriza a fijar valores o escalas para "determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna", con lo cual se deduce claramente que el quantum de un tributo es algo que debe estar determinado mediante ley formal. Además la referencia a los aspectos sustanciales debe entenderse dirigida del derecho tributario sustantivo, esto es, lo referido al hecho imponible y la consiguiente obligación tributaria, con sus particularizaciones objetivas y subjetivas. Así lo ha entendido la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, indicando que "para que el principio de legalidad quede satisfecho, es necesario que la ley contenga todos los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación"(12). Ampliando en otro pronunciamiento que: "La atribución de establecer un tributo, en el sentido de definir el hecho imponible, fijar los sujetos deudores, precisar el modo de liquidarlo o modificar el método de cálculo de su "quantum", no encuadra en la noción de materias determinadas de administración respecto de las cuales el art. 76 de la Constitución Nacional permite la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo"(13).

Frente a la claridad con que la Constitución y la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal han receptado al principio de reserva de ley en materia tributaria —también recogido por el propio Poder Ejecutivo mediante la Procuración del Tesoro de la Nación (14)— y en especial sobre los derechos aduaneros, se torna injustificable la delegación contenida en el art. 755 del CA respecto del Poder Ejecutivo y, con mayor razón aun (15)- la consiguiente subdelegación al Ministerio de Economía efectuada mediante el Decreto 2752/91, facultándolo para establecer, eliminar y modificar derechos de exportación, condicionando ello al cumplimiento de ciertas finalidades que, debido a su extrema amplitud, más que una limitación aparecen como una lisa, llana e incondicionada delegación de facultades de imposición, como dije inicialmente. La Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata se ha expedido declarando la inconstitucionalidad del la Resolución 11/02 del ME y ha expresado que "si bien antes de la reforma de 1994 se podía interpretar, producto de la jurisprudencia autorizativa de la delegación impropia de la CSJN, que la delegación impropia no era una transferencia directa de la competencia legislativa del Congreso sino una reglamentación que el PE concebía a una ley de marco genérico y también que se podía realizar directamente a favor de los organismos administrativos, luego de ella es imposible por la sencilla razón que si en el art. 100 inc. 12 de la CN se prevé para el caso la formalidad de un decreto, es obvio que debe emanar del Ejecutivo, pues, como dije, los órganos administrativos no dictan sus resoluciones ni adoptan sus decisiones con forma de decreto"(16).

Con la inconstitucionalidad de las normas en estudio, también se ven seriamente afectados el principio de certeza, que en palabras de la Corte implica la "...necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria"(17), así como su consecuente, el principio de seguridad jurídica, que no sólo implica previsibilidad, sino previsibilidad cualificada en términos constitucionales; nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que "La actuación efectiva de las reglas preestablecidas genera un clima de seguridad en el cual los particulares conocen de antemano a qué reglas se sujetará la actuación de los gobernantes, de manera que la conducta de éstos sea previsible y, en caso contrario, que haya quien, con potestad suficiente, pueda corregir el

error y responsabilizar eficazmente al trasgresor"[\(18\)](#)).

#### IV.2. Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad no tiene consagración expresa en la Constitución Nacional, surgiendo pretorianamente con basamento en el derecho de propiedad [\(19\)](#) consagrado en los arts. 14 y 17 CN. El art. 14 consagra para todo los habitantes el derecho a "usar y disponer de su propiedad", no revistiendo ese derecho carácter absoluto sino relativo, con lo cual autoriza la reglamentación legal de su ejercicio, cuidando de no alterar su contenido —art. 28 CN—; es decir, el objetivo es que se limite pero en el marco de la razonabilidad. El art. 17 proclama el carácter inviolable de la propiedad, tras lo cual describe una serie de excepciones que justamente tienen por finalidad la introducción sistemática de la limitación señalada previamente. En efecto, autoriza la privación —razonable— de ese derecho por tres vías: 1. Sentencia fundada en ley, 2. Expropiación por causas de utilidad pública y 3. Mediante las contribuciones expresadas en el art. 4 y que sólo impone el Congreso. Se desprende de lo dicho que, en relación a la materia tributaria, así como existe un límite al derecho de propiedad basado en el deber de contribuir al sostenimiento del Estado, este último encuentra también limitada su facultad de imposición por el principio de la razonabilidad de las leyes, ya que la Corte ha considerado que "el poder de crear impuestos, está sujeto a ciertos principios... las imposiciones que prescindan de aquéllos, no serían impuesto sino despojo"[\(20\)](#). Sin duda ésta es la primera aproximación jurisprudencial al principio de no confiscatoriedad, que tras pasar por una serie de pronunciamientos sobre diversas especies de tributos, adquiere su fisonomía actual que lo perfila como un límite constitucional que se transgrede cuando el tributo absorba una parte sustancial de la renta real o potencial. Ese límite goza de cierto consenso jurisprudencial en cuanto a considerarlo en los treinta y tres puntos porcentuales por tributo considerado individualmente [\(21\)](#).

Sobre dicho tope se impone realizar dos consideraciones. En primer lugar, como bien señala SPISSO, se debe efectuar una aclaración, ya que la Corte en numerosas ocasiones hace referencia con dicho porcentual al capital. Esto no debe entenderse en el sentido de que se han convalidado tributos que inciden o gravan capitales absorbiendo anualmente un 33%, ya que en sólo tres años se produciría una socialización total de la economía [\(22\)](#). En segundo lugar, que no basta la mera invocación del exceso del 33% de la alícuota de un tributo para lograr su descalificación constitucional, sino que ello remite a una cuestión probatoria del contribuyente que lo alega, quien deberá cargar con el onus probandi, ya que es motivo de rechazo de la demanda la mera afirmación dogmática de confiscatoriedad [\(23\)](#).

Resta considerar cuál es la posibilidad de efectuar un planteo de confiscatoriedad en virtud de los derechos de exportación, principalmente luego de las alícuotas fijadas por la Resolución 125/2008, que gravan a ciertos cereales, como la soja, con un porcentaje mucho mayor al 33% sobre el precio oficial FOB [\(24\)](#). Adelanto —cuestión que trataré al abordar la legitimación activa en materia procesal— que el posible planteo de confiscatoriedad quedará en cabeza del Exportador, ya que, como adelanté en el acápite III, es éste el sujeto pasivo de la obligación tributaria generada en base a los derechos de exportación.

La dificultad viene dada porque se considera a esta especie tributaria como impuesto indirecto y con ello se procede a afirmar que, por ser tal, posibilita su traslación económica, de manera que el contribuyente de derecho o destinatario legal tributario no termina siendo el afectado por el pago del impuesto que se traslada a otro sujeto que será en definitiva, al no poder trasladar a otro la carga, el sujeto incidido por el importe tributario, pudiendo existir una o más fases de traslación.

Sobre esta consideración la Corte ha rechazado el planteo de confiscatoriedad de los impuestos indirectos [\(25\)](#). Es de destacar, como lo señala SPISSO, que si en este supuesto se logra probar en la causa la no traslación, sería procedente el planteo de confiscatoriedad. En materia de tributos aduaneros, nuestro Máximo Tribunal se ha expresado sobre los derechos de importación, con la misma suerte adversa para el contribuyente pero con otra fundamentación. En efecto, en "Montarce"[\(26\)](#) sostuvo que "cuando se trata de tributos que gravan la importación de mercadería, bien se advierte que si no es constitucionalmente dudoso que el Estado, por razones que hacen a la promoción de los intereses económicos de la comunidad y su bienestar, se encuentra facultado para prohibir la introducción al país de productos extranjeros, con igual razón debe considerárselo habilitado para llegar a un resultado semejante mediante el empleo de su poder tributario". Es decir la Corte apela al fundamento extra fiscal del derecho de importación para tornar inviable la posible confiscatoriedad. En materia de derechos de exportación aún no se ha pronunciado al respecto de este principio, por lo cual he de hacer las siguientes consideraciones. El solo hecho de ser indirectos no impide el planteo de confiscatoriedad, ya que depende de que se pueda acreditar o no la no traslación. En relación al precedente "Montarce", si bien hace pensar que la Corte podría seguir dicho criterio, también se visualiza con claridad que la hipótesis difiere diametralmente al tratarse de derechos de exportación, es decir de mercadería que egresa por tiempo indeterminado del territorio aduanero nacional, con lo cual se debilita el argumento proteccionista, siendo además facultad del Congreso de la Nación legislar al respecto. Además, desde el plano económico, existe una clara diferencia respecto del derecho de importación y su trasladabilidad, ya que el importador introduce mercadería al territorio aduanero para su comercialización y con ello surge la posibilidad clara de traslación; en cambio el exportador carece de posibilidad de efectuar una traslación hacia delante —es decir, al comprador— debido a la rigidez de los precios que vienen fijados por el mercado internacional, con lo cual se verá obligado a



efectuar una traslación hacia atrás que tendrá efectos absolutamente perniciosos para el sujeto incidido que en definitiva será el productor agropecuario. Considerando entonces que la traslación sólo es posible hacia atrás actuando en la cadena de formación de precios, se verá seriamente perjudicado el pequeño y mediano productor que no puede practicar economías de escala y carece de poder de negociación para lograr mejores condiciones en la compra de suministros y tecnología importada.

Vinculado con su consideración como medida extra fiscal de redistribución del ingreso, habrá que analizar el destino de los recursos tributarios, los cuales, con una representación de más del 10% de la recaudación total, parecerían tener un perfil más armonioso con lo puramente fiscal.

Es de esperar que nuestros tribunales, mediante una prudente valoración del derecho aplicable, no convaliden un impuesto que luce, además de violatorio del principio de reserva de ley, claramente irrazonable en su magnitud.

## V. La cuestión procesal

Como un aspecto de importancia cardinal aparece la cuestión procesal, en el sentido de indagar respecto de la vía para demandar ante el Poder Judicial la declaración de inconstitucionalidad de las normas analizadas. Se apunta, más que a un purismo procesal, a la conveniencia estratégica del planteo desde las diferentes alternativas presentadas.

Adelanto desde ya que haré el abordaje teniendo en miras la Resolución 125/2008, en el entendimiento de que el eje del planteo deberá ceñirse a lo dispuesto por esta norma, ya que si bien surge claramente la inconstitucionalidad del art. 755 del CA y toda la normativa dictada en consecuencia, resultará difícil su acogimiento por parte de la judicatura en tanto implica lisa y llanamente la declaración de inconstitucionalidad de los derechos de exportación, con lo cual el ingrediente político logra una intensidad de vasta importancia.

### V.1. Inconveniencia del amparo

Como primera aproximación, se debe descartar que el amparo constituya un remedio procesal con probabilidades de éxito para canalizar la pretensión de declaración de inconstitucionalidad de las normas involucradas, ya que el mismo posee un alcance jurisprudencial restringido. Ha dicho la Corte que "la acción de amparo es inadmisibles cuando no media arbitrariedad o ilegalidad manifiestas y la determinación de la eventual invalidez del acto requiere una mayor amplitud de debate y prueba (arts. 1° y 2°, inc. "d", de la ley 16.986 —Adla, XXVI-C, 1491—), requisitos cuya demostración es imprescindible para la procedencia de aquélla. Este criterio no ha variado con la sanción del nuevo art. 43 de la Constitución Nacional, pues reproduce —en lo que aquí importa— el citado art. 1° de la ley reglamentaria, imponiendo idénticos requisitos para su procedencia"<sup>(27)</sup>. Siendo uno de los posibles agravios constitucionales la confiscatoriedad del gravamen y dependiendo este extremo de una cuestión de hecho y prueba —tal como se vio al efectuar el correspondiente análisis—, no encuadra dentro del acotado margen cognoscitivo que se le atribuye al amparo, pese a la amplitud otorgada en el nuevo art. 43 de la Constitución Nacional. La Corte, por remisión al dictamen del Procurador, ratificó ese criterio ante una pretensión de declaración inconstitucionalidad de los artículos 39 de la ley 24.073, 4° de la ley 25.561 y 5° del decreto 214/2002 (Adla, LII-B, 1572; LXII-A, 44; 117) que impiden aplicar el reajuste por inflación para liquidar el impuesto a las ganancias y donde se alegaba, entre otras cosas, la violación al principio de no confiscatoriedad, en efecto: se sostuvo que "el reconocimiento de tal facultad —refiere a la facultad del Congreso de legislar sobre repotenciación de deudas— impide —dentro del limitado marco del presente proceso— acceder a lo peticionado por el amparista, no sólo porque la decisión legislativa así adoptada no puede ser tachada de 'manifiestamente' arbitraria o ilegítima, sino también porque la declaración de inconstitucionalidad es la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico; por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocada, principio que debe aplicarse con criterio estricto cuando la arbitrariedad e ilegalidad invocada requiere mayor debate y prueba"<sup>(28)</sup>.

### V.2. La acción declarativa de inconstitucionalidad

Esta acción es la que aparece con mayor claridad como la vía apta para el planteo de los agravios constitucionales generados en materia de derechos de exportación de productos agropecuarios, principalmente en virtud del dictado de la Resolución 125/2008 del Ministerio de Economía.

La misma encuentra su anclaje normativo en la acción meramente declarativa prevista en el art. 322 del CPCCN en cuanto preceptúa que: "Podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente".

Se trata de una acción subsidiaria que tiene como finalidad prevenir una lesión futura como consecuencia de un estado actual de incertidumbre respecto de la existencia, el alcance o la modalidad de una relación jurídica vigente. En palabras de la Corte: "la acción debe tener por finalidad precaver las consecuencias de un acto en ciernes —al que se le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal— y fijar las relaciones

legales que vinculan a las partes en conflicto"[\(29\)](#).

Como primer requisito aparece la existencia de un estado de incertidumbre proyectado sobre una relación jurídica que vincule a las partes. La falta de certeza puede provenir de una confusa redacción de la norma cuestionada o bien de su dudosa adecuación constitucional. Es decir, "cuando se trata de interpretar una norma de derecho común, la incertidumbre existe en la medida que la misma sea oscura. En cambio, aun cuando una norma sea perfectamente clara en su interpretación, en este tipo de procesos constitucionales, el requisito en análisis se configura porque sobre lo que no se está seguro es si la norma en cuestión es o no aplicable, por contradecir a la Constitución. En definitiva, en ambos casos —incertidumbre legal o constitucional— las partes dudan sobre el alcance de sus derechos u obligaciones (sea porque la norma resulta confusa en sí misma o porque la confusión esta dada en cuanto a su validez constitucional), intentando clarificar su posición"[\(30\)](#). En el caso de la Resolución 125/2008, y por los motivos expresados en el acápite IV, emerge cristalina la duda acerca de su adecuación constitucional.

Asimismo se requiere que la relación jurídica respecto de la cual se proyecta la duda en atención a su existencia, alcance o modalidad, sea actual y que la falta de certeza sea concreta; sólo dados estos requisitos, se estará en presencia de un "caso" o "causa" que habilite el pronunciamiento judicial. Respecto de la incertidumbre concreta, señala Spisso que "se entiendo por tal —según la jurisprudencia de la Corte— aquella que es concreta, en el sentido de que al momento de dictarse el fallo se haya producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido. Sólo en esos términos se podrá afirmar realmente que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta en la cual se responde acerca de la eventual solución que se podría acordar a un supuesto de hecho hipotético"[\(31\)](#).

En materia de derechos de exportación, la relación jurídica tiene ciertos caracteres diferenciales que ameritan una consideración acorde a los mismos, ya que el exportador —único legitimado para promover la presente acción— destinatario de la Resolución 125/2008 es un sujeto que se encuentra inscripto en el registro correspondiente y que es controlado por el Estado, de manera que no se puede afirmar que una acción preventiva tendiente a que se declare la adecuación constitucional o no de la citada resolución sea una cuestión académica o abstracta que inhiba el pronunciamiento judicial; es decir, existe una relación jurídica entre el exportador y el Estado, la cual es preexistente a la que se pueda generar con motivo de la realización del hecho imponible previsto en la norma. Sin duda aquella relación jurídica preexistente es de menor intensidad que la verificada cuando acaece el hecho imponible, pero no por ello se puede interpretar que un pronunciamiento al respecto deja de poner fin a una controversia actual. De allí que también se debe afirmar que concurre el requisito de "interés jurídico suficiente en el accionante", vinculado con el perjuicio o la lesión que exige el art. 322 CPCCN, en el sentido de que la falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor, entendiéndose que la actualidad del interés jurídico no depende, a su vez, de la actualidad o eventualidad de la relación jurídica. En materia tributaria, para que exista un interés jurídico suficiente en el accionante debe haber mediado una actividad explícita en el poder administrador traducida, verbigracia, en la fijación de la fecha de vencimiento del tributo, en la emisión de la resolución o instrucción general interpretativa del alcance de la ley reguladora del gravamen o en la exteriorización de su voluntad por medio de otros actos, no siendo necesario que hubiere formulado un requerimiento de pago del impuesto"[\(32\)](#). Es clara la intención del administrador de incrementar las alícuotas en materia de derechos de exportación con la resolución citada; sólo habrá que acreditar que se tiene la calidad de exportador y que se exporta algunos de los cereales alcanzados por la misma (ej. demostrando que los últimos derechos de exportación fueron pagados en virtud de exportación definitiva para consumo de soja).

Existen precedentes interesantes de nuestro Máximo Tribunal para fundar la declaración de certeza en casos como el presente. En efecto la Corte ha declarado la procedencia de esta vía ante una acción intentada por un grupo de escribanos que pretendían la declaración de inconstitucionalidad de la ley 10.542 de la Provincia de Buenos Aires, invocando un perjuicio ocasionado por el solo dictado de la norma, diciendo que "en tales condiciones, no se trata en el caso de dar solución a una hipótesis abstracta o meramente académica sino que por hallarse en juego la actividad profesional de los actores, sometida a los aspectos que regula la ley impugnada al control de la Provincia demandada, media entre ambas partes una vinculación jurídica que traduce un interés serio y suficiente en la declaración de certeza pretendida"[\(33\)](#). También sostuvo el Tribunal cimero "que los agravios de la recurrente que se vinculan con la existencia de un interés legítimo que autorice la vía elegida deben ser acogidos, puesto que dicha parte ha demostrado que la cuestión planteada se vincula de manera inmediata con la actividad comercial que desarrolla y que la falta de certidumbre en la declaración solicitada determina la real posibilidad de que surja una controversia judicial. Que en tales condiciones, no se trata en el caso de dar solución a una hipótesis abstracta o meramente académica, desde que, por hallarse la gestión comercial de la actora en ciertos aspectos acometida al contralor de la demandada, que cuenta a esos fines con la posibilidad de verificar el cumplimiento del monopolio postal a cargo del Estado, media entre ambas una vinculación de derecho que traduce un interés serio y suficiente en la declaración de certeza pretendida"[\(34\)](#). Con similares consideraciones este criterio se ha extendido a otros precedentes [\(35\)](#). Es decir, que no resulta ajena a la jurisprudencia de la Corte la procedencia de la acción declarativa de inconstitucionalidad cuando,

como en el caso de los exportadores, existe una relación jurídica preexistente entre el Estado y el demandante, mediante la cual se ejerce un control de determinadas actividades.

Finalmente se requiere que quien pretenda utilizar esta acción no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente al estado de incertidumbre. En materia tributaria la Corte entendió inicialmente que no era procedente esta acción por la vigencia del *solvete et repete*, es decir, por la existencia de la posibilidad para el perjudicado de iniciar una posterior acción de repetición de lo que había pagado sin causa constitucional (36). Sin embargo se produce un plausible quiebre de dicho criterio en "Newland", donde la Corte sostuvo que "No cabe admitir como requisito para la admisibilidad de una acción declarativa de inconstitucionalidad el cumplimiento de la previsión *solvete et repete*, pues cualquiera sea el resultado de la pretensión deducida en relación con la clarificación conceptual sobre la naturaleza de la regulación, ello implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial que pretende dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado local y de éste" (37). En apoyo a dicho criterio, sostiene SPISSO que "el principio *solvete et repete* no constituye óbice alguno a la procedencia de la acción de certeza, ya que la repetición presupone el pago previo de la obligación, o sea la consumación del perjuicio que la acción declarativa trata de prevenir" (38).

### V.3. Procedencia de la cautelar

Con el objeto de evitar los daños provenientes de la prolongación en el tiempo que normalmente insume la tramitación del juicio principal, atento a que la acción prevista en el art. 322 no impide la ejecución compulsiva, aparece como una estrategia adecuada la petición, conjuntamente con la acción declarativa de inconstitucionalidad, consistente en que, hasta tanto no recaiga sentencia definitiva sobre el fondo, el Estado se abstenga de aplicar la Resolución 125/2008 respecto del demandante.

Nos encontramos en el campo de las medidas cautelares innovativas (39), entendiendo por tales aquellas que tienden a alterar el estado de hecho o de derecho existente antes de su acogimiento por parte de la jurisdicción, fundándose en que de no producirse tal modificación provisional podría verse comprometido el resultado del proceso principal.

En materia tributaria el criterio de nuestro Tribunal cimero para la procedencia de este tipo de medidas, y de las medidas cautelares en general, es el de la "particular estrictez". Los fundamentos de tal postura son de diversos órdenes, habiéndose sostenido que "el régimen de medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales debe ser examinado con particular estrictez, pues uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que provienen de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias" (40). En otro pronunciamiento se dijo que "la viabilidad de las medidas precautorias se halla supeditada a que se demuestre tanto la verosimilitud del derecho invocado como el peligro en la demora (art. 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), y dentro de aquéllas, la innovativa es una decisión excepcional porque altera el estado de hecho o de derecho existente al tiempo de su dictado, habida cuenta de que configura un anticipo de jurisdicción favorable respecto del fallo final de la causa, lo que justifica una mayor prudencia al apreciar los recaudos que hacen a su admisibilidad" (41). Finalmente se esgrimió una tercera vía fundante al indicar que "por tratarse en el sub lite de una resolución emanada regularmente de la Dirección General Impositiva goza de presunción de legitimidad —art. 12 de la ley 19.549 (Adla, XXXII-B, 1752)—, lo que autoriza a afirmar que en el reducido ámbito cognoscitivo en el que deben dictarse medidas como la impugnada no resulta fundado admitir siquiera prima facie que la decisión adoptada por la recurrente haya respondido a un obrar injustificado o abusivo" (42). Estos razonamientos poseen algunas fisuras en la jurisprudencia de la Corte que denotan un grado de mayor amplitud —aun desde la genérica estrictez—. Así respecto del argumento recaudatorio se sostuvo que correspondía hacer lugar a la prohibición de innovar, ya que "si se tiene en cuenta el grado de perturbación que podría traer aparejado el inicio de la pertinente ejecución fiscal y que, si no le asiste razón a la actora, sólo demorará la percepción del crédito que se invoca" (43). Además respecto de la presunción de legitimidad como fundamento que obsta a la procedencia, se ha dicho que "tal doctrina debe ceder cuando se los impugna sobre bases prima facie verosímiles" (44).

Respecto de la cautelar innovativa en acciones declarativas, en un primer momento se sostuvo su improcedencia fundado en que "las consecuencias que la medida cautelar tiende a prevenir no parecen imaginables en una acción de mera certeza que está destinada, por su índole, a agotarse en la declaración del derecho, por lo que no sería procedente decretar medidas precautorias cuya finalidad es, como en el caso de la peticionada, asegurar la ejecución que es condición propia de una sentencia de condena" (45). Posteriormente este criterio fue revertido reconociéndose la posibilidad de dictar cautelares innovativas aun en el marco de una acción declarativa, si bien con el criterio genérico de las cautelares en materia tributaria de la "particular estrictez" (46).

De acuerdo al panorama descrito, habrá que acreditar con absoluta contundencia los requisitos exigidos. Respecto de la "verosimilitud del derecho" invocado por el demandante, se ha dicho que "opera como un presupuesto de apertura del remedio cautelar intentado, cuyo análisis no exige por parte de los magistrados un examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino sólo su verosimilitud" (47), surgiendo ello con

bastante claridad desde la óptica de la ofensa constitucional de la Resolución 125/2008, más aun en relación con el agravio al principio de reserva de ley (48). En relación con el "peligro en la demora", habrá que vincularlo necesariamente con la "imposibilidad de reparación ulterior" del perjuicio ocasionado para el caso de no acogimiento de la cautelar, dependiendo ello de una cuestión probatoria que deberá quedar acabadamente demostrada en la causa, revistiendo particular importancia el daño patrimonial ocasionado por la aplicación de las alícuotas de la resolución en estudio. Resulta valioso lo dicho por el Dr. Lorenzetti, en una disidencia reciente, en cuanto que "corresponde decretar la prohibición de innovar y hacer saber a la provincia demandada que deberá abstenerse de iniciar o proseguir el cobro, total o parcial de los impuestos provinciales si el peligro en la demora se advierte en forma objetiva si se consideran los diversos efectos que podría provocar la ejecución de la pretensión que se impugna, entre ellas su gravitación económica"(49).

Abonando la procedencia de la cautelar en casos como el presente, se deberá tener en cuenta que limitando el planteo de inconstitucionalidad a la Resolución 125/2008 no se obstruye la recaudación del Estado en su totalidad sino que sólo implica hacerlo en el incremento producido por la misma (por ejemplo para el caso de la soja el despacho de la cautelar innovativa implica, aproximadamente, situar el derecho de exportación en el orden del 35% en vez del 41%). Dicho análisis fue efectuado por la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala B, en "Cipoma" para hacer lugar a la cautelar innovativa solicitada en el marco de una acción declarativa (50). Además se dijo en dicha sentencia que "la prohibición de innovar se asienta en fundamentos constitucionales: igualdad ante la ley, art. 16 de la Constitución Nacional, del que se deriva el resguardo del equilibrio de las partes en el proceso; inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de sus derechos, art. 18 de la Constitución Nacional, derechos que podrían tornarse ilusorios si no se aceptan este tipo de medidas. Toda vez que se den los demás requisitos que la tornan viable, negar su procedencia en procesos en los que se pretende el control de la constitucionalidad de leyes en defensa de derechos afirmados como propios, en juicio cuyo objeto primario radica en mantener incólume la supremacía constitucional, importa palmaria contradicción. Es que, no se compadece con el carácter preventivo de la acción declarativa, cuando se dan los requisitos del art. 230 del Cód. Procesal, dejar abierta la posibilidad de que el perjuicio se irrogue, de que la lesión que con aquélla se tiende a evitar se consume".

Sostiene Spisso acertadamente que: "en la doctrina y la jurisprudencia europeas las medidas cautelares constituyen una parte inescindible del derecho a la tutela judicial efectiva. Aquéllas tienden a garantizar la plena eficacia de las decisiones jurisprudenciales sobre el fondo de las cuestiones, de forma de lograr que la tutela judicial sea efectiva y no simplemente formal. El principio de presunción de las leyes y actos administrativos, de carácter genérico y abstracto, se opaca, se desvanece ante el *fumus bonis iuris*, apariencia de buen derecho del administrado que controvierte aquéllos"(51). A esto cabe agregar la indudable vigencia del art. 8 inciso 1 del Pacto de San José de Costa Rica (Adla, XLIV-B, 1250) en materia tributaria, lo que se desprende de la doctrina delineada por nuestra Corte en el caso "Marchal"(52), si bien referido al ámbito infraccional.

## VI. Desenlace conclusivo

Luego del desarrollo propuesto debo afirmar que surge con toda claridad la trasgresión constitucional de la Resolución 125/2008 del ME al principio de reserva de ley, no siendo óbice para ello las sucesivas prórrogas de legislación delegada efectuada por el Congreso en virtud de la Disposición Transitoria Octava consecuencia de la reforma constitucional de 1994 (53). Respecto de la alegación de confiscatoriedad habrán de tenerse presentes las advertencias formuladas, lo cual obligará a una profunda evaluación de la concreta situación del demandante, que, como dejé sentado en pasajes anteriores, sólo podrá ser el exportador.

No constituyendo el objeto de este punto una descripción imperfecta de lo dicho hasta aquí, me limitaré a efectuar dos consideraciones finales sobre el rol que le corresponde asumir al Poder Judicial y al Poder Legislativo. Respecto del primero, relacionado con el planteo de la pretendida inconstitucionalidad y el tratamiento que habrán de dispensarle en el marco de las acciones intentadas, bueno es recordar que, tal como ha dicho la Corte, "el deber poder de los jueces de aplicar con preeminencia la Constitución, no sólo es el fin supremo y fundamental de la actividad jurisdiccional sino, más aún, un elemento integrante del contenido mismo de esa función estatal"(54), que "no se agota con la remisión a la letra de la ley, toda vez que los jueces, en cuanto servidores del derecho y para la realización de la justicia, no pueden prescindir de la significación jurídica de las normas aplicables al caso"(55).

En relación al estamento legisferante traigo a colación las indagaciones efectuadas por DAMARCO al decir que "La falta de intervención del Poder Legislativo es la prueba acabada de la dolorosa situación que, desde hace mucho tiempo, vive la República. La escasísima vida institucional del país. Y la comprobación de una realidad que duele y que, por dolorosa, se oculta. Son los propios representantes del pueblo los que degradan las instituciones de la República. ¿Dónde están quienes conforman uno los poderes del Estado que es imprescindible para constituir un país y un Estado? ¿Cómo es posible que un país con instituciones públicas perfectamente organizadas en la Constitución Nacional sobre las que se asienta la estructura del Estado asista a la discusión que plantean las retenciones y la cuestión se circunscriba a una confrontación de distintos argumentos económicos, políticos e ideológicos entre el Poder Ejecutivo y los sectores rurales, mientras el Congreso de la Nación, ámbito natural para la discusión de las leyes, donde están los representantes del pueblo, de las provincias y de los intereses generales que deben valorarse cuando se establecen los impuestos, esté al



margen de este conflicto? ¿Cómo es posible que el delegante de la atribución ejercida por el Poder Ejecutivo permanezca ajeno ante un problema de trascendencia nacional y consecuencias de orden internacional?"(56). Sin duda en el seno de tales interrogantes yace la causa de los graves conflictos generados. Sólo el tiempo y la correspondiente pacificación social nos demostrarán si cada estamento estatal ha asumido de acuerdo a la Constitución las funciones que esta les ha conferido, propendiendo a su plena vigencia y no a su continuo devastamiento.

(1) Texto según ley 22.415 (B.O. 23.03.1981), que en su artículo 1187 deroga expresamente la ley 17.198 (Adla, XXVII-A, 127).

(2) Por ejemplo, mediante el dictado de las Resoluciones 160/2002, 307/2002, 530/2002, 655/2005, 653/2005, 368/2007 del Ministerio de Economía.

(3) El sistema de alícuota móvil ya ha sido implementado para el petróleo crudo (Resolución 532/04 del ME) y los productos lácteos (Resolución 61/2007 del ME).

(4) Artículo 1 de la Resolución 125/2008 del ME.

(5) SPISSO, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario", 2ª ed., Buenos Aires, 2000, Ed. Depalma, p. 254/5.

(6) JARACH, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", 3ª ed., Buenos Aires, 2003) Ed. Abeledo-Perrot, p. 297.

(7) La Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano de 1789 establecía en su art. 14 que "todos los ciudadanos tiene derecho de comprobar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo, de determinar la cuota, la base, la recaudación y su duración".

(8) CSJN Fallos 318:1154 (Video Club Dreams) (LA LEY,1995-D, 247).

(9) CSJN Fallos 294:152 y 303:245 (Ventura y Georgalos Hnos. respectivamente) entre otros.

(10) CSJN Fallos 321:378 (Kupchik) especialmente considerandos 10 y 11.

(11) CSJN Fallos 326:4251.

(12) Consideración X, y los fallos allí citados, de la sentencia de fecha 5 de junio de 2003 dictada CNFed. Contencioso Administrativo, Sala IV, en los autos "Defensor del Pueblo de la Nación c. PEN".

(13) CNFed. Contencioso Administrativo, Sala IV, sentencia de fecha 18 de noviembre de 1999 dictada en autos "Langenauer e Hijos S.A. c. Estado nacional".

(14) Así lo ha hecho en el Dictamen N° 84 de fecha 18 de abril de 2002, cuando en el punto 3.2 de la Sección IV sostuvo que "la técnica de la delegación legislativa para la fijación de los importes de los tributos va en desmedro del ya citado principio de legalidad tributaria, que reclama que todos los elementos esenciales del hecho imponible estén contenidos en la ley formal".

(15) En este caso se habría evitado el control que el art. 100 inc. 12 prevé respecto de la Comisión Bicameral Permanente, que se haya reglamentada mediante la ley 26.122.

(16) Sentencia de fecha 16 de febrero de 2006 dictada en autos "Pesquera Costa Brava S.R.L. c. Ministerio de Economía – AFIP", ED, 218-377.

(17) CSJN Fallos 312:913 (Fleischmann).

(18) CSJN Fallos 326:417 (San Luis) (LA LEY, 2003-B, 537).

(19) El derecho de propiedad reconoce cierta amplitud, ya que en palabras de la Corte el mismo implica "todos los intereses apreciables que el hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y su libertad". CSJN Fallos 145:327 (Bourdie).

(20) CSJN Fallos 115:111 (Doña Rosa Melo de Cane).

(21) CSJN Fallos 206:247, 235:888, 327:3677 (LA LEY, 2004-E, 929) entre muchos otros.

(22) SPISSO, Rodolfo R.; op. cit. p. 422. Se debe apuntar a la intangibilidad del capital y sólo gravar en la medida de la renta real o potencial de acuerdo al rendimiento normal medio de una correcta explotación.

(23) Se requiere prueba concluyente a cargo del actor. CSJN Fallos 239:157 (Fauvety).

(24) Se trata de una técnica de progresión escalonada mediante la cual se le adjudica a diversos tramos de la base imponible una alícuota distinta y creciente.

(25) CSJN Fallos 170:180 (Robert Bosch SA).

(26) CSJN Fallos 289:443.

(27) CSJN Fallos 319:2955, 321:1252, 323:1825, entre muchos otros. Ultimamente criterio ratificado en

sentencia del 18 de septiembre de 2007 dictada en la causa "T.S.R. Time Sharing Resorts S.A. c. Provincia del Neuquén s/amparo" (T. 667. XL).

(28) CSJN Fallos 328:2567 (Dugan Trocello S.R.L.) El destacado me pertenece.

(29) CSJN Fallos 307:1379, 311:421, 320:1556 entre tantos otros.

(30) Ver: TORICELLI, Maximiliano, "Distintas variantes de acción de inconstitucionalidad en el orden federal", LA LEY, 2005-A, 1186.

(31) SPISSO, Rodolfo R., "Acciones y recursos en materia tributaria", 1ª ed., Buenos Aires, 2005, Ed. Lexis Nexis, p. 169/70.

(32) SPISSO, Rodolfo R.; "Acciones y...", p. 171.

(33) CSJN Fallos 314:1186 (Abud).

(34) CSJN Fallos 300:568 (Organización Coordinadora Argentina S.R.L.).

(35) Ver especialmente CSJN Fallos 323:313 y 326:1760.

(36) CSJN Fallos 180:148, 238:494, 243:439 entre tantos otros.

(37) CSJN Fallos 310:606.

(38) SPISSO, Rodolfo R.; "Acciones y...", pag. 172 con cita de Susana C. Navarrine.

(39) Que suele ser nominada como prohibición de innovar retroactiva o anómala.

(40) CSJN Fallos 313:1420 (Firestone).

(41) CSJN Fallos 325:2347 (Magnelli).

(42) CSJN Fallos 318:2431 (Grinbank).

(43) CSJN Sentencia del 29 de mayo de 2007 dictada en la causa "Capex Sociedad Anónima c/Provincia del Neuquén (C.2363.XLII).

(44) CSJN Fallos 307:1702, 316: 2855 entre otros.

(45) CSJN Fallos 307:1804. Es de destacar que sobre el punto Petracchi, en disidencia, se pronuncia por la procedencia de la cautelar.

(46) CSJN Fallos 325:1873, 329:2684 y Sentencia del 18 de diciembre de 2007 dictada en la causa "Capatti, G. J. c. Provincia de Buenos Aires s/Acción declarativa de inconstitucionalidad" (C.1302.XLIII), entre otros.

(47) CSJN Fallos 318:532. Este criterio también implica desechar que el despacho de la cautelar constituya un anticipo de sentencia.

(48) Ver al respecto el fallo dictado por la CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala I en fecha 7 de diciembre de 1992 en autos "Dardo Rocha Cablevisión SA c/ Estado Nacional".

(49) CSJN Sentencia del 19 de febrero de 2008 dictada en la causa "Yacimientos Mineros de Agua de Dionisio c. Provincia de Tucumán s/acción declarativa de certeza" (Y. 58. XLII).

(50) Publicado en LA LEY, 1988-C, 342. En el caso se consideró que no se afectaba la percepción del tributo en cuanto "Cipoma S.A. endereza su pretensión cautelar a que se disponga que la institución bancaria se abstenga de proceder a la retención del 7%, haciéndolo sólo en el 2%".

(51) SPISSO, Rodolfo R., "Derecho Constitucional...", pag. 538.

(52) CSJN Sentencia del 10 de abril de 2007 dictada en la causa "Marchal, Juan s/apelación" (M. 1771. XL), en especial el voto de los magistrados Zaffaroni y Fayt.

(53) El Congreso de la Nación prorrogó sucesivamente dicha legislación delegada a través de las leyes 25.145, 25.644, 25.917 y 26.135 (Adla, LIX-D, 3922; LXII-D, 4035; LXIV-D, 4157; LXVI-D, 3640).

(54) CSJN Fallos 321:3620.

(55) CSJN Fallos 302:813.

(56) DAMARCO, Jorge H., "Las instituciones de la República y las retenciones", LA LEY, Retenciones a las Exportaciones de Abril de 2008, p. 63 y ss.