Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 15 de mayo de 2018.-

Vistos los autos: "F. P. Rubistein y Cía. SRL c/ AFIP-DGI s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad".

Considerando:

Que el Tribunal comparte y hace suyos los términos del dictamen de la Procuradora Fiscal, a cuyos términos corresponde remitir, con excepción de los párrafos 3° a 8° del punto III.

Por ello, de conformidad, en lo pertinente, con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara que la acción sustanciada no es de las que corresponde decidir a los tribunales de justicia de la Nación y, en consecuencia, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda (art. 16, segundo párrafo, ley 48). Con costas en todas las instancias a la vencida. Notifíquese y devuélvase.

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

HORACIO ROSATTI

Recurso extraordinario deducido por la **AFIP-DGI,** representada por la **Dra. Mónica Elisa Tinunin,** con el patrocinio letrado del **Dr. Pedro Emilio Salvadeo.**

Traslado contestado por **la actora,** representada por el **Dr. Pablo Landin.**

Tribunal de origen: **Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Primera Instancia nO 2 de Córdoba.**

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 195/199, la Sala "A" de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, al confirmar la sentencia de la instancia anterior, hizo lugar a la acción de certeza instaurada por F. P. Rubinstein y Cía. S.R.L. y declaró la inconstitucionalidad del art. 3°, inc. e), de la resolución general (AFIP) 2.537.

En primer término, indicó que la acción declarativa de inconstitucionalidad puede ser deducida por las partes que se consideran agraviadas por disposiciones legales contrarias a derechos, garantías, exenciones o privilegios acordados por la Ley Fundamental, o bien por normas de jerarquía superior a las leyes implicadas pero inferiores a la Constitución.

Por ello, consideró que la presente acción resulta ser la vía procesalmente idónea para cuestionar la constitucionalidad de normas de carácter tributario y obtener la declaración requerida por el peticionante, a fin de cancelar sus obligaciones tributarias aduaneras en los términos de la ley 26.476.

En segundo lugar, y respecto de la cuestión de fondo, recordó que la ley 26.476 implementó un régimen de regularización de impuestos y recursos de la seguridad social adeudados al 31 de diciembre de 2007, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encontraba a cargo de la AFIP, que eximía -a quienes se adherían a sus disposiciones- de ciertos intereses, multas y sanciones.

Subrayó -con fundamento en el precedente registrado en Fallos: 337:388 ("*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo*")- que los derechos de importación y

exportación son tributos, específicamente impuestos, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la AFIP y, por ende, resultan alcanzados por los beneficios previstos en el art. 1° de la ley 26.476

Concluyó, entonces, que el art. 3°, inc. e), de la resolución general (AFIP) 2.537, en cuanto excluye las deudas e infracciones aduaneras del régimen de la ley 26.476, no se ajusta ni a la letra ni la finalidad de la ley que reglamenta, tendiente a la normalización tributaria de los contribuyentes en aras de fortalecer la economía local.

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 200/218, que fue concedido a fs. 227/228 en cuanto se discute la inteligencia y validez de normas federales, y denegado en lo relativo a la arbitrariedad que se imputa a lo resuelto.

Se opuso, en primer término, a la procedencia formal de la acción declarativa puesto que, por una parte, la actora no demostró un perjuicio o lesión actual como consecuencia de la norma que cuestiona y, por otra, en la hipótesis de que tal perjuicio se torne concreto, dispondrá de un juicio ordinario para ponerle fin.

En cuanto al fondo de la controversia, afirmó que tanto la ley 26.476 -en sus arts. 24 y 43- cuanto el decreto 618/97 le otorgan facultades suficientes a la AFIP para aclarar que las deudas e infracciones aduaneras se encuentran al margen del régimen de esa ley.

En tal sentido, indicó que el art. 1° de la ya citada ley 26.476 define un universo de sujetos comprendidos en el

beneficio -"*contribuyentes y responsables de los impuestos y de los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos*"- y el ente recaudador válidamente integró la ley con sus disposiciones reglamentarias, al aclarar que no quedaban comprendidas allí las deudas e infracciones aduaneras.

Explicó que hay una clara diferencia entre los derechos aduaneros y los impuestos cuya recaudación se encuentra a cargo de la AFIP, y el régimen de la ley 26.476 únicamente se orientó hacia los segundos. De haber sido otra la voluntad del legislador, añadió, los hubiera incluido expresamente, como ocurrió con los recursos de la seguridad social.

Especifica que su postura es ratificada por los arts. 4° y 6° de la ley 26.476, que se refieren únicamente a los intereses y sanciones de la ley 11.683, mientras que en ningún caso se hace referencia al Código Aduanero (ley 22.415), que regula tanto los aspectos sustanciales como formales de esos tributos.

Por ende, concluye que la restricción fijada por el art. 3°, inc. e), de la resolución general (AFIP) 2.537 es constitucional, al encontrarse en sintonía con la letra y el espíritu de la ley que reglamenta.

- III -

Es asentada doctrina de V.E. que la demanda declarativa de inconstitucionalidad debe responder a un "*caso*", ya que dicho procedimiento no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa. En efecto, la acción debe tener por finalidad precaver las

consecuencias de un acto en ciernes -al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal- y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto (Fallos: 307:1379; 310:606; 311:421; 320:1556 y 325:474, entre otros).

Por ello, ese Tribunal ha exigido que medie: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; c) que aquella actividad tenga concreción bastante (Fallos: 307:1379; 325:474 y 327:2529), requisitos que resultan incluso revisables de oficio, porque lo contrario importaría permitir que se contraríe lo preceptuado en los arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional en cuanto a que la Justicia federal actúa exclusivamente ante "causas", sin que le quepa la misión de emitir opiniones en abstracto (Fallos: 322:528, cons. 3°).

Observo que dichos requisitos no se cumplen en el *sub lite*, en la medida en que no ha existido actividad administrativa suficiente como para poner en tela de juicio el derecho que se invoca. En efecto, el agravio traído a juicio del Tribunal resulta conjetural e hipotético, ya que no se probó comportamiento de la AFIP configurativo del requisito del preceptivo e ineludible "*acto en ciernes*", que pueda válidamente originar una relación jurídica concreta con la demandada (Fallos: 326:4774; 328:1701).

Pienso que ello es así pues, por un lado, la actora no acompañó constancia alguna que permita concluir que existe un reclamo específico del Fisco Nacional en concepto de derechos de exportación adeudados (arg. Fallos: 327:2529; 328:1701).

Por el contrario, se limitó a señalar que ha sufrido el allanamiento de diversos domicilios vinculados con el desarrollo de sus actividades, ordenandos por el Juzgado Federal

3 de la ciudad de Córdoba (cfr. fs. 17 vta.) y que, al momento de solicitar la orden de ingreso a esos domicilios, el ente recaudador expuso que "*…los responsables de F. P. Rubinstein y Cía. S.R.L. estarían omitiendo declarar ventas al exterior y estarían subfacturando operaciones de ventas de mercaderías al mercado externo, evadiendo de este modo el pago de tributos a su cargo*" (cfr. fs. 18, quinto párrafo).

Destaca: "*Sin embargo, y pese a que a más de* ***dos meses*** *de los allanamientos* ***no se observa ningún tipo de avance*** *en la supuesta investigación, mi mandante* ***no puede ignorar*** *el hecho de haber soportado* ***feroces allanamientos*** *por parte de la AFIP, y de ser objeto de sus infundadas pero* ***amenazantes 'denuncias'***" (cfr. fs. 18 vta., cuarto párrafo, el resaltado obra en el original).

Al respecto, V.E. ha señalado que la simple invocación de una actividad fiscal (en el caso, la solicitud de una orden de allanamiento) no implica una pretensión fiscal en sentido concreto (arg. causa C.626, L.XXXI, "Contreras Hermanos y otros c/ Río Negro, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 19 de agosto de 1999), y mucho menos si, como sucede en el *sub lite*, no se ha acreditado la existencia de una intimación de pago legalmente exigible respecto del tributos aduaneros referidos.

En tal sentido, cabe destacar que el proceder investigador de la Administración que se intenta hacer valer para cuestionar las normas no perfila definitivamente su conducta, por lo que mal podría el Tribunal acoger la acción interpuesta olvidando, en definitiva, que la actividad que se pretende impugnar debe tener concreción bastante (Fallos: 307:1379; 325:474 y 327:2529).

Por otro lado, la hipotética y conjetural deuda por tributos aduaneros es seguida por el también hipotético y conjetural acogimiento al régimen de la ley 26.476.

En tal sentido, expresa la actora: "*Ante ello, y como una* ***opción más*** *en el amplio abanico de posibilidades existentes, mi mandante* ***tampoco ignora*** *la vigencia de la* ***amplísima moratoria impositiva*** *dispuesta por la* ***ley 26.476****. Es decir, razones de oportunidad y conveniencia reservadas al más prudente de los análisis empresarios, aconsejan evaluar como* ***MERA HIPÓTESIS DE TRABAJO*** *la posibilidad de* ***regularizar*** *las supuestas obligaciones omitidas, en el marco del régimen legal señalado*" (cfr. fs. 18 vta., párrafos quinto y sexto, el resaltado y las mayúsculas obran en el original).

Esa "*mera hipótesis de trabajo*" -el acogimiento al régimen de la ley 26.476 por los conjeturales derechos de exportación adeudados- es la que podría ser desbaratada por la restricción contenida en el art. 3°, inc. e), de la resolución general (AFIP) 2.537, cuya declaración de inconstitucionalidad aquí se persigue.

Es mi parecer, resulta evidente que dicha pretensión no se ajusta a la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene, desde antiguo, que no compete a los jueces hacer declaraciones generales o abstractas, porque es de la esencia del Poder Judicial decidir colisiones efectivas de derechos (Fallos: 2:253; 24:248; 94:444; 94:51; 130:157; 243:177; 256:103; 263:397, y muchos otros).

Así, ya desde sus inicios (confr. Fallos: 1:27 y 292), el Tribunal negó que estuviese en la órbita del Poder Judicial de la Nación la facultad de expedirse en forma general sobre la constitucionalidad de las normas emitidas por los poderes Legislativo y Ejecutivo (Fallos: 12:372; 95:51 y

115:163); ello es así pues -como lo afirmó en Fallos: 242:353- el fin y las consecuencias del control encomendado a la Justicia sobre las actividades ejecutiva y legislativa suponen que este requisito de la existencia de "*caso*" o "*controversia judicial*" sea observado rigurosamente para la preservación del principio de la división de poderes.

Como ha dicho V.E., si bien resulta indudable que la interpretación de normas federales suscita cuestión apta para la apertura del recurso extraordinario cuando la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa a la pretensión fundada por la apelante en normas de dicha categoría (art. 14, inc. 3°, de la ley 48), la procedencia de esa apelación se encuentra liminarmente subordinada a la existencia de un "*caso*" o "*controversia*" que determine la jurisdicción de los tribunales federales (Fallos: 308:2147, entre muchos otros), razón por la que -ante su notoria ausencia en este caso- opino que la sentencia debe ser revocada.

- IV -

Por lo expuesto, considero que no corresponde a los tribunales de justicia de la Nación emitir decisión en estas actuaciones y, por lo tanto, debe dejarse sin efecto la sentencia apelada.

Buenos Aires, 6 de septiembre de 2016.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación