



Conforme los agravios reseñados, y previo a ingresar al análisis de la cuestión sometida a debate, es dable señalar que la RG N° 2537/2009, cuya inconstitucionalidad fue motivo de agravio, se encuentra actualmente derogada por la RG N° 2650/2009, la cual en su contenido reitera en un todo el texto de la anterior.

III. - Aclarado ello, y respecto del planteo aludido a la procedencia de la vía intentada, el art. 322 del CPCCN establece los requisitos a los cuales se haya condicionada la acción declarativa incoada, invocando el recurrente que no se satisface el recaudo del estado de incertidumbre de la relación jurídica entre las partes. El accionante pretende la declaración judicial de certeza constitucional negativa en virtud de la cual se declare la inconstitucionalidad del art. 3ro inc. e) de la Resolución General de la AFIP que excluye a las deudas e infracciones aduaneras del Régimen de Regularización Impositiva dispuesto por la Ley N° 26.476 que estableció un régimen de regularización de deudas tributarias y exención de intereses, multas y demás acciones.

Al respecto y siguiendo en el tema a Elena I. Highton - Beatriz A. Areán - Dirección ?Código Procesal Civil y Comercial de La Nación? - Tomo 6 - Hammurabi - José Luis Depalma - Editor - Buenos Aires 2006 - Pág. 85 y siguientes, cabe dejar sentado que entre los casos especiales de pretensión declarativa se encuentra la acción declarativa de inconstitucionalidad, que puede ser deducida por las partes interesadas alcanzadas por disposiciones legales que se consideran agravadas por ser dichas disposiciones contrarias a derechos, garantías, exenciones o privilegios acordados por la Constitución Nacional, por normas de jerarquía constitucional por equiparación (art. 75, inc. 22 de la Carta Magna) o por normas de jerarquía superior a las leyes implicadas pero inferior a la Constitución.

Por ende, en el caso, la acción meramente declarativa resulta la vía procesalmente idónea para cuestionar la constitucionalidad de normas de carácter tributario y por derivación de la correspondiente declaración de inconstitucionalidad, obtener la declaración requerida por el peticionario a fin de cancelar obligaciones tributarias aduaneras, en los términos de la Ley N° 26.476.

IV. - Sentado lo antes expuesto, e ingresando al tratamiento de la cuestión de fondo planteada por el accionante, esto es, si corresponde o no se excluyan los derechos de exportación del art. 1 de la Ley N° 26.476, solicitando en su mérito la declaración de inconstitucionalidad e ilegitimidad del art. 3 inc. e) de la Resolución General del AFIP N° 2537/09 que prevé dicha exclusión. Ello, a los fines del acogimiento a los beneficios previstos en el Título I de la citada normativa N° 26.476 por deudas existentes al 31 de diciembre de 2007 que no se encuentran firmes ni pagas, en concepto de diferencias reclamadas por derechos de exportación. La demandada por su parte, sostiene que en virtud de las facultades conferidas, la AFIP dictó la resolución cuestionada con la finalidad de precisar los conceptos que se encuentran incluidos y aquel los excluidos del beneficio de regularización impositiva.

En dicho contexto, resulta necesario traer a colación la Ley N° 26.476 que incluye entre otros temas un régimen de regularización de los impuestos con la ventaja de eximir del pago de intereses, multas y sanciones a quienes se adhieran a ella disponiendo en su art. 1 y en lo que aquí interesa que: ?Los 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, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, podrán acogerse por las obligaciones vencidas o infracciones cometidas al 31 de diciembre de 2007 y con excepción de los aportes y contribuciones con destino al sistema nacional de obras sociales, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de interés, multas y demás sanciones que se establece por el presente título?...?Se consideran comprendidas en el presente régimen las obligaciones correspondientes al Fondo para Educación y Promoción Cooperativa establecido por la Ley N° 23.427 y sus modificatorias, no resultando alcanzadas por el mismo las obligaciones e infracciones vinculadas con regímenes promocionales que conceden beneficios tributarios?.

Conforme se señalara precedentemente, en las presentes actuaciones está en juego como materia de regularización impositiva las diferencias reclamadas por derechos de exportación, que en cuanto a su naturaleza jurídica, dichos derechos denominados impuestos indirectos externos y conocidos como retenciones son tributos y han sido definidos como impuestos que gravan el paso de mercaderías y productos a través de las fronteras políticas del Estado (Miguel Ángel Ekmekdjian-?Tratado de Derecho Constitucional - Tomo I- 2da- Edición Actualizada - Depalma - Buenos Aires 2000 - Pág. 237 y sig.). - Ahora bien, los derechos de exportación se encuentran reglados en el capítulo VI de la Sección IX del Código Aduanero- Ley N° 22.415 titulada Tributos, regidos por la Legislación Aduanera, específicamente a partir del art. 124 del citado Código.

En consecuencia, por tratarse los derechos de exportación de una especie de tributo, más específicamente de un impuesto, resulta de aplicación a su regulación el principio de legalidad tributaria, pauta que nace del juego armónico de los arts. 4, 17, 75 inc. 1 y 76 de la Constitución Nacional. En tal sentido, se ha sostenido que: ?Los arts. 4 y 75 inc. 1, de la Constitución Nacional incluyen los derechos a la exportación entre los recursos con que el gobierno federal atiende a los gastos nacionales. Actúan como impuestos al mayor valor, sobre la diferencia entre los precios establecidos en el mercado interno y los que el importador extranjero paga en condiciones de consumidor, específicamente tratándose de productos agrícola ganadero? (Fernández Lalanne - ?Código Aduanero? - Edición Depalma - Buenos Aires 1997- Pág. 1267 y sig.). - A mayor abundamiento, el Máximo Tribunal mediante resolución de fecha 15 de abril de 2014, en autos ?Camaronera Patagónica S. A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo? (C. 486. XLIII), analizó el principio de legalidad y las facultades de delegación contenidas en la Constitución y su impacto en los tributos aduaneros, en concreto en

relación a los derechos de exportación. Allí, se determinó que el derecho de exportación es un tributo -y más específicamente un impuesto. En dicho precedente, la Corte Suprema sostuvo que: "...Se trata de un tributo cuya definición puede comprenderse en el art. 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista en la norma, con destino a las arcas públicas...la citada norma define un presupuesto de hecho que al verificarse en la realidad del caso concreto da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones que establece el texto legal. Tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado -justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (Fallos 318:676)...". Allí se hizo referencia a que: "...Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4 como en los arts. 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos:155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, validamente creada por el único poder del estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros). Esta consolidada doctrina fue sostenida, sin grietas, aún en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmarse que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no sede ni aún mediante decreto de la naturaleza señalada (Fallos. 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros). Tesitura que el constituyente de 1994 mantuvo, sin hesitaciones, al redactar el actual inc. 3° del art. 99 de nuestra Ley Fundamental. La razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411)...". Asimismo, remarcó que: "...el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido, éste principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales, como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554). Que debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar incommovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución...". Por lo expuesto, no cabe dudas que los derechos de importación y exportación son una especie de tributos -específicamente impuesto- en los términos antes expresados cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la AFIP de conformidad al art. 3° inc. a) apartado 2 del Decreto 681/1997, y por ende comprendidos en el Régimen de Regularización Impositiva en los términos del art. 1° de la Ley N° 26.476 cuando se refiere a los contribuyentes y responsables de los impuestos, no surgiendo de su articulado ningún tipo de exclusión de los tributos aduaneros. En dicho contexto, la AFIP como órgano dotado de potestad reglamentaria, de conformidad a la normativa de aplicación, está habilitada para establecer condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones siempre que se respete el espíritu de la norma y sirvan razonablemente a su finalidad. Con el dictado de la Resolución General N° 2650/2009, el organismo recaudador al excluir las deudas e infracciones aduaneras del Régimen de Regularización impositiva en el art. 3° inc. e), se ha extra limitado en sus atribuciones no sólo apartándose de las pautas legislativas sino de su espíritu y finalidad, tendiente primordialmente a la normalización tributaria del contribuyente en aras de fortalecer la economía local. No debemos olvidar que los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurales ya por ello sería ir más allá del espíritu de la ley y violar el principio de legalidad. Tampoco puede hacerlo el órgano fiscal, mediante resoluciones generales o interpretativas, las que una vez publicadas toma la fuerza legal de verdaderos reglamentos, como en el caso, deformando con la exclusión de las deudas tributarias del régimen de regularización impositiva el contenido sustancial de la ley, en abierta contradicción con el citado principio de legalidad cuyo fundamento se asienta en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad. Por ello, y siendo indiscutido el control judicial de la constitucionalidad de las normas, que como lo expresara la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el célebre caso "Municipalidad de la Capital c/ Isabel A. de Elortondo" puntualizando que "es elemental en nuestra organización constitucional, la atribución que tienen y el deber en que se hallan los tribunales de justicia, de examinar las leyes en los concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora, uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial Nacional" (CSJN, Fallos 33:194), es que corresponde sin más, confirmar la sentencia apelada, en todo lo que decide y ha sido materia de agravios. -

V. - Imponer las costas de la Alzada a la recurrente perdedora (art. 68, 1ra. parte del C.P.C.C.N.), a cuyo fin se regulan los honorarios de la representación jurídica del accionante, Dr. Pablo E. Landín, en doble carácter actuado, en un ?% y a los apoderados de la demandada, Dres. Francisco M. Cabanillas y Pedro M. Salvadeo, en forma conjunta y en proporción de ley, un ?% de lo regulado en la instancia de grado. (Ley N° 21.839 art. 14 y Ley N° 24.432). ASÍ VOTO.- Los señores Jueces de Cámara, doctores IGNACIO MARIA VELEZ FUNES y EDUARDO AVALOS, dicen: Que por análogas razones a las expresadas por la señora Juez preopinante, doctora GRACIELA S. MONTESI, votan en idéntico sentido. Por el resultado del Acuerdo que antecede; SE RESUELVE: 1) Confirmar la Resolución N° 173/13 de fecha 3 de julio de 2013, dictada por el señor Juez Federal N° 2 de Córdoba, en todo lo que decide y ha sido materia de agravios. 2) Imponer las costas de la Alzada a la recurrente perdedora (art. 68, 1ra. parte del CPCCN), a cuyo fin se regulan los honorarios de la representación jurídica del accionante, Dr. Pablo E. Landín, en doble carácter actuado, en un ?% y a los apoderados de la demandada, Dres. Francisco M. Cabanillas y Pedro M. Salvadeo, en forma conjunta y en proporción de ley, un ?% de lo regulado en la instancia de grado (Ley N° 21.839 art. 14 y Ley N° 24. 432).- 3) Protocolícese y hágase saber. Cumplido, publíquese y bajen.- EDUARDO AVALOS IGNACIO MARIA VELEZ FUNES GRACIELA S. MONTESI MIGUEL H. VILLANUEVA SECRETARIO DE CÁMARA

Correlaciones:

Ley 26476 - BO: 24/12/2008

RESOLUCIÓN GENERAL(AFIP) 2537

003597E