

La inconstitucionalidad de los artículo 16 y 20 inc. b) de la resolución general AFIP 3587/2014

Por Gabriela Fernanda Boquin

Ponencia

El requisito de desistir y allanarse respecto de los incidentes de revisión en trámite; requisito que la concursada tachó de inconstitucional por afectar el derecho de defensa en juicio, (art. 18 C.N.), el principio de verdad real (art. 28 C.N.) y el derecho de igualdad (art. 16 C.N).

FUNDAMENTOS

De los arts. 16 y 20 de la R.G. A.F.I.P. N° 3587/2014 se sigue que para conseguir la conformidad del Fisco Nacional como acreedor concursal, la deudora se verá obligada a allanarse al incidente de revisión que iniciare la A.F.I.P. y a desistir de aquel que promoviere, renunciando al derecho de defensa que le asiste.

Esta obligación importa tanto como aceptar la íntegra pretensión de la A.F.I.P. sin siquiera tener en cuenta lo decidido por el a quo en la resolución prevista por el art. 36 L.C., pues en los hechos la concursada debería solicitar el acogimiento al plan de facilidades de pago por el total insinuado por este acreedor.

Respecto de los contribuyentes y responsables que se encuentren concursados, la R.G. N° 3587/14 establece en su art. 20 que éstos, a fin de formalizar su acogimiento a un plan de facilidades de pago, deberán: "a) *Consultar en el 'Sistema Registral', si se encuentra informada la caracterización 'Concurso Preventivo' con su respectiva fecha de presentación. Caso contrario, deberá presentar una nota en el área jurídica competente de este Organismo, en los términos de la Resolución General N° 1.128 con carácter de declaración jurada, indicando: 1. Apellido y nombres, razón social o denominación y Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) del concursado; 2. Dato del concurso: fecha de*

*presentación del concurso.; b) **Allanarse o desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición, cuando se tratare de deudas que se encuentren en ejecución judicial o en curso de discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial y hacerse cargo de las costas que pudieran corresponder. ...***”.

Continúa la norma indicando que el interesado presentará el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo), en la dependencia de la A.F.I.P. en la que se encuentre inscripto y que resulte competente para el control de las obligaciones fiscales por las que se efectúa la adhesión al régimen.

La citada dependencia, una vez verificada la procedencia del trámite y realizado el correspondiente control, entregará al interesado la parte superior del referido formulario, debidamente intervenido, quien deberá presentarlo ante la instancia administrativa, contencioso-administrativa o judicial en la que se sustancia la causa.

El art. 16, por su parte, estipula expresamente que no resultará procedente la solicitud de facilidades de pago que incluya deuda en forma parcial y que a los efectos de incorporar al plan propuesto los créditos a favor de la A.F.I.P. que hayan sido declarados admisibles por el juez de la causa y sean susceptibles de revisión por el concursado, deberá presentar escrito judicial ante el juzgado donde se sustancia la causa, en la cual se indicará que se desiste del incidente tramitado por ante esa instancia. Asimismo, efectuará la declaración jurada pertinente, en el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo), en la dependencia en la que se tramita la solicitud de acogimiento al régimen establecido en la resolución general en análisis.

. Como se advierte, el requisito de acceso al plan de facilidades consistente en la renuncia o desistimiento de las acciones en trámites o futuras fue incorporado por vía reglamentaria por la autoridad de aplicación, mediante la suscripción de una disposición administrativa.

El cuestionamiento entonces, se centra en una norma reglamentaria, la Resolución General A.F.I.P. N° 3587/2014, que ha sido dictada, no por el poder ejecutivo, sino por una autoridad administrativa de jerarquía inferior habilitada a tal fin. No obstante ello, resultan aplicables a su respecto los límites específicos que la Constitución Nacional determina para los reglamentos ejecutivos o de ejecución.

Tales reglamentos son dictados por la administración en ejercicio de facultades normativas propias, para asegurar o facilitar la aplicación o ejecución de las leyes, llenando o regulando detalles necesarios para un mejor cumplimiento de las leyes y de las finalidades que se propuso el legislador.

El límite específico que la Constitución Nacional prevé para el ejercicio de la referida atribución es que no podrá alterar el espíritu de la ley reglamentada con excepciones reglamentarias, lo cual no obsta a que, como ha interpretado reiteradamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, pueda sí contener apartamientos literales que no comprometan la sustancia de la ley (C.S.J.N., 12/09/95, "*Barrose, Luis A.*", Fallos 318:1707; 19/05/99, "*A.A.D.I. – C.A.P.I.F. Asoc. Civil*", Fallos 322:775, citado por Comadira, Julio Rodolfo en "*Derecho Administrativo Argentino*", pág. 23, Editorial Porrúa, México, 2006).

El legislador ha conciliado razonablemente los dos intereses en juego: por un lado la necesidad de incorporar a las arcas del estado el 100% del crédito fiscal adeudado y por otro lado, la de posibilitar la recuperación del concursado y de la actividad económica que desarrolla, en beneficio de todos sus acreedores, al prestar conformidad a la propuesta.

Sin embargo, como anticipara, la autoridad de aplicación ha establecido un requisito adicional para el ingreso al plan de pagos que la ley dispone.

En efecto, impone la renuncia al derecho no sólo a que una autoridad judicial determine definitivamente el *quantum* debido, sino incluso,

respecto de las futuras acciones que pudieran entablarse para repetir lo indebidamente pagado, de ser el caso.

En relación a ello, a fin de determinar la constitucionalidad de la norma cuestionada, cabe analizar, en primer término, si puede la autoridad administrativa -por vía reglamentaria- incorporar requisitos adicionales a los que la ley establece para el ejercicio de un derecho y; en segundo lugar, si la norma reglamentaria resiste un control de razonabilidad.

Ello por cuanto, aún suponiendo por vía de hipótesis que la renuncia a las acciones en trámite no distorsiona o desnaturaliza el derecho que la ley le acuerda al contribuyente concursado -opinión que no comparto- resta analizar si su imposición resulta o no razonable.

Y para ello, no corresponde examinar la razonabilidad de la norma confrontando los fines que ella invoca y los medios que utiliza para su consecución, sino que la confrontación debe realizarse entre la Constitución y el derecho, tal como el mismo ha quedado luego de su reglamentación legal (ver en tal sentido, Bianchi, Alberto, *"Dinámica del Estado de Derecho"*, pág. 102, Editorial Depalma, 1996).

Si la situación de ese derecho es tolerada por la Constitución, podemos decir que la autoridad reglamentaria ha obrado conforme al debido proceso legal, es decir, "razonablemente".

Cabe recordar que la atribución de potestades que el ordenamiento contiene a favor de los órganos administrativos es formulada en razón de un fin cuya efectiva concreción debe vertebrar todo el accionar de la administración.

La ley exige que las medidas que el acto involucre sean proporcionalmente adecuadas a su finalidad; y como concluye Marienhoff, dado que la garantía de razonabilidad cuyo sustento genérico deviene de los arts. 28 y

33 de la Constitución Nacional, es dable afirmar que lo irrazonable es inconstitucional.

En el marco señalado, cabe analizar si el derecho a acceder al plan de facilidades de pago resulta o no cercenado por la normativa reglamentaria cuestionada por la concursada y por ende, si el requisito adicional que se incorpora por vía reglamentaria es razonable.

en curso y el allanamiento a las promovidas por la A.F.I.P., obligándola de este modo a renunciar al ejercicio de sus derechos, incluido el de defensa, en causas en las que eventualmente podría llegar a determinarse la ilegitimidad de la pretensión de la A.F.I.P., total o parcialmente. También impone la renuncia a la promoción de acciones futuras, como las de repetición.

A poco que se analice no se advierte cuál es el fundamento de esta pretensión, ni cómo coadyuva a la prosecución de los fines propios del organismo administrativo.

En mi opinión el requisito adicional que establece la R.G. N° 3758/14 no guarda razonabilidad alguna respecto de la necesidad de incorporar lo adeudado a las arcas del estado. Ello por cuanto exige la renuncia total e incondicionada a un derecho patrimonial para acceder a un plan de pagos mediante el cual se abona el 100% de la deuda fiscal, lo que conlleva la renuncia al ejercicio del derecho de defensa.

En este orden de ideas, el derecho de defensa reconocido por el art. 18 C.N. ha sido admitido como una garantía múltiple, integrada a la más general del debido proceso legal adjetivo y destinada a suministrar a los individuos la salvaguarda de sus derechos con motivo del ejercicio del poder jurisdiccional del Estado. Su reglamentación administrativa, aplicación e interpretación, entonces, *"...deben efectuarse a la luz de la naturaleza del juicio de que se trate, ya que los requisitos que garantizan su existencia se salvaguardan de muy diversas maneras según los derechos implicados, debiendo tenerse en cuenta los caracteres del proceso y la materia con la que se vinculan..."* (Humberto Quiroga Lavié, Miguel

Ángel Benedetti, María de las Nieves Cenicacelaya; *"Derecho constitucional argentino"*, Segunda edición actualizada por Humberto Quiroga Lavié, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2009, págs. 454 y 491/492).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación reconoció el carácter no absoluto de esta garantía y sujetó su ejercicio *"...a las reglamentaciones necesarias para hacerlo compatible con los derechos de los demás litigantes y con el interés social de obtener una justicia eficaz..."* (*"Schwartzman"*, Fallos 212:473), en la medida que no se altere, restrinja o suprima el derecho so pretexto de su reglamentación (ver, en tal sentido, Fallos 199:149; 210:1208; entre otros); pues si la garantía de la defensa en juicio se restringe más allá de los límites impuestos por una razonable reglamentación, los demás derechos esenciales se convierten en meras abstracciones formales (Fallos 282:153); pues toda desnaturalización o sobredimensionamiento de las normas rituales termina por convertirlas en *"una suerte de trampas o valladares"* tendientes a frustrar el debido proceso (Fallos 308:117).

También ha dicho la Corte que todo aquel que actúa en juicio en defensa de sus derechos *"...está amparado por la garantía del debido proceso legal consagrado en el artículo 18 C.N., sea que actúe como acusador o acusado, como demandante o demandado [...] puesto que la Carta Fundamental garantiza a todos los litigantes por igual el derecho a obtener una sentencia fundada previo juicio llevado en legal forma, cualquiera sea la naturaleza del procedimiento -civil o criminal- de que se trate..."* (Fallos 268:266; 306:2101).

En sentido similar, el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) establece cuáles son las garantías judiciales mínimas a ser respetadas, indicando en su apartado primero que *"...toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la substanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus*

derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter...”(el destacado me pertenece).

La Corte Interamericana de Derechos Humanos se ha ocupado de clarificar el alcance las garantías establecidas en la citada norma: *"...en materias que conciernen con la determinación de derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter el artículo 8 no especifica garantías mínimas, como lo hace en el numeral 2 al referirse a materias penales. Sin embargo, el concepto de debidas garantías se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene derecho también al debido proceso que se aplica en materia penal. Cabe señalar aquí que las circunstancias de un procedimiento particular, su significación, su carácter y su contexto en un sistema legal particular, son factores que fundamentan la determinación de si la representación legal es o no necesaria para el debido proceso..."* (C.I.D.H., OC-11/90, 10.08.1990, párrafo 28; destacado propio).

La Corte Interamericana reiteró el criterio al afirmar que *"...el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la Convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden 'civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter'. Esto revela el amplio alcance del debido proceso: el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del art. 8.1. y 8.2., tanto en materia penal como en todos estos otros órdenes..."* (C.I.D.H., caso "Baena, Ricardo y otros", sentencia del 02.02.2001, Serie C N 72, párrafo 125).

En este contexto resulta pertinente recordar que la Convención Americana de Derechos Humanos cuenta con jerarquía constitucional, en las condiciones de su vigencia (cfr. art. 75, inciso 22, C.N.); esto es, según la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *"...tal como la Convención citada efectivamente rige en el ámbito internacional y considerando particularmente su efectiva*

aplicación jurisprudencia por los tribunales internacionales competentes para su interpretación y aplicación..." (causa "Girolodi", Fallos 318:514, considerando N 12); agregando luego que *"...la jurisprudencia de la Corte Interamericana es una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos..."*.

En otras palabras, sostuvo el Tribunal que *"...el Poder Judicial debe ejercer una especie de 'control de convencionalidad' entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana (C.I.D.H., Serie C N 154, caso 'Almonacid', del 26 de septiembre de 2006, parágrafo 124)..."* (C.S.J.N., caso "Maceo", Fallos 330:3248).

La exigencia que la A.F.I.P. impuso por vía reglamentaria, consistente en el desistimiento de acciones de la concursada y el allanamiento de ésta a las pretensiones fiscales, excede a mi juicio la necesidad de compatibilizar los intereses recaudatorios propios de la A.F.I.P. con los derechos de las demás partes involucradas en este concurso preventivo; como asimismo el interés social puesto de manifiesto en el derecho patrimonial estatal y los fines perseguidos por el instituto del concurso preventivo de acreedores.

Queda así en evidencia una contradicción de principios en el Estado, en su doble carácter de legislador y acreedor fiscal.

Ello así, dado que el mismo Estado que como legislador garantiza por una parte el debido proceso en todos los órdenes sociales e impone por otra un mecanismo universal de negociación de deudas mediante la figura del concurso; como acreedor fiscal en procesos universales se autoexime por vía reglamentaria, del cumplimiento de dichas condiciones, eludiendo así el sometimiento de los conflictos al ámbito jurisdiccional.

En este sentido, nuestra jurisprudencia ha señalado que *"...no hay que olvidar que en un estado de derecho el principio de legalidad se impone a*

los tres poderes, como modo de frenar la omnipotencia a la que el ejercicio del poder podría llevar (cfr. doctrina de Fallos 32:120; 210:178; 272:231; 308:1848 y 137:47; entre muchos otros). Es decir, el legislador no deja de estar vinculado con la ley que él dicta para regir su acción, con lo que no podría excluirse de su cumplimiento para determinados casos mediante derogaciones singulares Además, por aplicación de lo dispuesto en el art. 33 de nuestra Ley Suprema, se encuentra en juego la seguridad jurídica, que constituye un valor que tiene rango constitucional y que es una de las bases principales de sustentación de nuestro ordenamiento, cuya tutela innegable compete a los jueces (doctrina de Fallos 243:465; 251:78; 252:134 - La Ley 107-332; 109-666; 96-280; 242-501)...”(causa “Osses”, CNCAF, Sala I, sentencia del 10.10.1996).

Y asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que *“...los motivos tenidos en cuenta por el legislador para sustraer la materia de que se trate de la jurisdicción de los jueces ordinarios deben estar razonablemente justificados, pues de lo contrario la jurisdicción administrativa así creada carecería de sustento constitucional e importaría un avance indebido sobre las atribuciones que el art. 116 C.N. define como propias y exclusivas del Poder Judicial de la Nación. Admitir que el Congreso pudiera delegar en los órganos de la Administración facultades judiciales sin limitación material de ninguna especie sería tan impensable como permitir que el legislador delegara la sustancia de sus propias funciones legislativas, lo cual está expresamente vedado en el art. 76 C.N., con salvedades expresas...”* (C.S.J.N., “Ángel Estrada y Cía. S.A. v. Secretaría de Energía y Puertos”, 05.04.2005, considerando 14).

El exceso reglamentario de la A.F.I.P. coloca a dicho organismo recaudador en un plano distinto del resto de los acreedores, quienes deben exponerse para el reconocimiento de sus derechos patrimoniales a la totalidad de las instancias jurisdiccionales contempladas por el ordenamiento concursal; instancias éstas de las que la A.F.I.P. pretende eximirse al imponer el desistimiento

de unas acciones y el allanamiento a otras, para prestar su conformidad y admitir el acogimiento a un plan de facilidades de pago de obligaciones fiscales.

Implica, asimismo, la obtención de condiciones de pago distintas de las que el deudor se encuentra en condiciones de ofrecer a los demás acreedores y claramente mejores, afectando el principio concursal de la *pars conditio creditorum* y excluyendo arbitrariamente al fisco de los efectos del acuerdo homologado, a pesar de ser habitualmente la A.F.I.P. un acreedor quirografario más

Finalmente admitir como constitucional esas normas importaría convalidar una situación de abuso de derecho (art. 10 CCCN), no amparada por la ley por resultar contraria a los fines que sustentan nuestro ordenamiento jurídico. No todo lo establecido en una norma es justo: una evaluación ineludible que debe hacerse frente al ejercicio que de lo normado se haga; siendo éste un principio que se aplica a todo el ámbito de las relaciones jurídicas y que opera como significador orientador de la interpretación.

Considero irrazonable la limitación respecto del ejercicio del derecho de defensa en juicio, reconocido y garantizado por nuestra Constitución Nacional, que impone la A.F.I.P. por vía reglamentaria, respecto de deudas fiscales en el ámbito concursal.

Máxime, si tomamos en cuenta que la propia normativa dispone que el acogimiento a los planes de pago no implica novación de la deuda regularizada y que la caducidad de los mismos hará exigible la porción de deuda que esté pendiente de ingreso con más la totalidad de los intereses y sanciones que correspondan.

A mayor abundamiento, cabe considerar que podría tratarse de una liberalidad prohibida en los términos del art. 16 de la L.C.Q., toda vez que la renuncia requerida implica un acto de disposición de un derecho patrimonial; ello por cuanto aún cuando se trata de un derecho en expectativa, es susceptible de cuantificación económica y puede alterar la actual situación de los acreedores.