NEUQUEN, 12 de septiembre de 2019.

Y VISTOS:

En acuerdo estos autos caratulados: **"GABINO CELSO CORREA COMPAÑÍA DE SERVICIOS S.R.L. S/ INCONSTITUCIONALIDAD RG N° 3857/2016-AFIP E/A 518455/17"** (JNQCI6 INC 63772/2018), venidos en apelación a esta **Sala III** integrada por los Dres. Fernando M. **GHISINI** y Marcelo J. **MEDORI**, con la presencia del Secretario actuante Dr. Oscar **SQUETINO** y, de acuerdo al orden de votación sorteado, **el Dr. Ghisini, dijo:**

I.- Por medio de la resolución interlocutoria dictada el 17 de diciembre de 2018, obrante a fs. 26/30 vta. del presente expediente incidental, la señora Jueza a cargo del Juzgado Civil N° 6 rechazó el planteo de inconstitucionalidad del artículo 1° de la Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en lo sucesivo, de resultar necesario, A.F.I.P.) N° 3857/2016 interpuesto por la concursada, a quien le impuso las costas.

Para resolver de este modo formuló un repaso detallado de los términos de la petición, técnica que aquí se seguirá para una mejor comprensión de la resolución recurrida.

La Sociedad Comercial concursada dedujo el 3 de septiembre de 2018 el planteo anteriormente referido, fundándose en que la resolución que tacha de inconstitucional viola los derechos de igualdad ante la ley, defensa en juicio y debido proceso, así como los que garantizan el derecho de propiedad.

Expresa que tomó noticia de la radicación de una denuncia penal promovida por la A.F.I.P. por alguno de los delitos previstos por las leyes 22.415, 23.771 o 24.729, radicada ante el Juzgado Federal de Neuquén N° 2, secretaría penal N° 1.

Pone de relieve que esta circunstancia implica la aplicación de lo dispuesto por el artículo 1 de la R.G. 3857/16, normativa que provoca un gravísimo perjuicio, en tanto se proyecta sobre la suerte de la continuidad de la empresa. Asevera que la exigüidad de los plazos de la norma -12 meses- y la ausencia de recursos financieros, implican la imposibilidad de hacer frente a los créditos concursales reconocidos al organismo fiscal.

Denuncia una palmaria exorbitancia en el ejercicio de las facultades del organismo fiscal que tornan a la regla irrazonable, por cuanto genera directamente la ineficacia del régimen falencial.

Pone de resalto, que si bien la norma se presenta como una modificación del régimen general establecido para las refinanciaciones de sujetos concursados o fallidos instituidos por la R.G. 3857/14 (que prevé entre 48 y 96 cuotas y una tasa de interés más baja), en realidad regula la imposibilidad absoluta de restructurar el pasivo frente a una mera situación de denuncia penal.

De allí que, en su opinión, resulta claro el agravio constitucional por violación del principio de igualdad ante la ley, por cuanto el distingo entre los sujetos que pueden –o no- acceder

al régimen general es arbitrario y discriminatorio, por lo que resulta irrazonable.

Destaca que la mera existencia de una denuncia penal como pauta de tratamiento desigual es arbitraria y discriminantoria, enfatizando el daño concreto en la exigüidad del plazo de la norma cuya declaración de inconstitucionalidad persigue.

Desde otro costado, recalca que la mera existencia de una denuncia penal implica una sanción legal establecida por el organismo, sin que se verifiquen las mínimas pautas procedimentales que permitan la defensa de la concursada, por lo que supone un régimen de atribución de culpabilidad previa, contrario al principio de inocencia.

Pone el acento en el hecho que, de aplicarse la normativa, ello implicará un grave despojo patrimonial, por cuanto al recurrir al remedio concursal se tuvo en consideración la posibilidad de acceder a los planes que dimanan de la R.G. 3587/2014 y que por el peso que tiene el crédito fiscal (más del 70%), se encuentra en posición determinante respecto del resto de los acreedores. Concluye su petición indicando que carece de liquidez para afrontar tal esquema.

A fs. 8/17 se presentó la A.F.I.P. por medio de apoderado y efectuó la defensa de la constitucionalidad de la Resolución General cuestionada. Expuso que la normativa se inscribe dentro de las facultades, competencias y potestades del órgano recaudador, subrayando el carácter voluntario del acogimiento a dicho esquema, que

implica brindar facilidades de pago para la cancelación de la deuda.

Establece que la alegada violación no resulta procedente, por cuanto la AFIP-DGI fue incluida en una categoría diferenciada, presentando con posterioridad propuesta de pago en los términos de la R.G. 3587/14, cuya adhesión es de carácter voluntario.

Acentúa que el concurso preventivo ya constituye una herramienta que permitió a la Sociedad Comercial detener el curso de los intereses. Del mismo modo resalta el basamento constitucional de la potestad tributaria, conforme lo dispuesto por los artículos 4, 32 y 75 inc. 2, de los que deriva la ley 11.683 y a su vez en definitiva el dec. 618/97 y la resolución cuestionada.

Indica, que no resulta irrazonable el establecimiento del modo de desenvolvimiento de los planes de pagos para los concursados o fallidos que sean denunciados legalmente.

Posteriormente formula un detenido repaso de los bienes jurídicos tutelados, que no son otros que la normal y regular percepción de la renta pública, que tiende al cumplimiento del resto de los objetivos constitucionales.

Señala que de atenderse favorablemente el planteo, será el fisco quién caerá en una situación de tratamiento desigual, imponiéndose un tratamiento diferencial para una misma situación, por cuanto el resto de los acreedores percibirán su

crédito y la A.F.I.P. deberá aguardar los planteos de revisión.

Formula ulteriormente consideraciones en las que reitera -desde otras perspectivas- los mismos argumentos, pero cierra señalando que el planteo se deduce cuando aún no existe una presentación administrativa en los términos de la resolución 3857/16, que haya sido resuelta en forma favorable o desfavorable por un funcionario competente.

A fs. 19/20 la Sindicatura contestó el traslado conferido, exponiendo una línea argumental sustancialmente análoga a la desarrollada por la concursada.

A fs. 23/25 se encuentra agregada la respuesta de la vista realizada por el Ministerio Público Fiscal, que a través de una argumentación analítica del principio de igualdad, señala que la resolución está dirigida a un número indeterminado de personas que se encuentran en similar circunstancia de denunciados, por lo que no existe en su criterio un trato desigual, desestimando la lesión del derecho de propiedad por tratarse de un plan de pago de créditos fiscales.

Considerando tales elementos, la *a quo* abordó el planteo a partir del encuadramiento en el marco de la materia tributaria, señalando que tratándose de una rama del derecho público con injerencia en la propiedad y en el ejercicio de actividad económica, debe primar el fortalecimiento de la función judicial.

Luego estableció que escapa a los magistrados pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos, salvo las limitaciones constitucionales. Bajo tales premisas, juzgó que la resolución 3857/2018 no infringe los principios constitucionales aplicables.

Del mismo modo, indicó que no resulta irrazonable la norma, por cuanto la pauta de la resolución –la denuncia penal- justifica un trato diferenciado entre los contribuyentes con denuncia por evasión y aquellos que no se encuentran en tal situación.

Posteriormente acentúa que el criterio aplicado, constituye una valoración disvaliosa de la evasión fiscal, como antecedente de la petición de financiamiento que también se proyecta a los deudores *in bonis,* conforme lo dispuesto por el artículo 4° de la resolución 3827, de lo que se sigue que no existe arbitrariedad o irrazonabilidad, como así tampoco violación de derechos constitucionales, encontrándose vedado a los jueces expedirse sobre el mérito, conveniencia y acierto de las decisiones.

II.- La resolución fue apelada por la concursada tanto en lo atinente al fondo de la resolución como en orden a la regulación de honorarios de la Sindicatura y AFIP, por considerarlos elevados y los de la letrada patrocinante de la concursada, por hallarlos exiguos.

Previa concesión del recurso en relación y con efecto suspensivo, a fs. 31/41 vta. corre agregado el memorial de agravios.

Denuncia la parte recurrente arbitrariedad de la resolución y carencia de base lógica. Indica que la R.G. 970/2001 fija directrices que son desatendidas en cuanto a sus fines por la norma que se reputa inconstitucinonal.

Señala que los fundamentos de la sentencia carecen de base normativa, por cuanto no establece pautas de valoración para efectuar el distingo, estableciendo que la adjudicación de menor credibilidad a un deudor concursado por el hecho de la denuncia penal resulta inadmisible.

Cuestiona luego el tratamiento –a su juicio subjetivo- que se realiza en torno a la interpretación de la denuncia como un adelanto de sanción.

Señala luego que es una falacia la introducción de la categoría de sujetos *in bonis* derivada de otra resolución, por cuanto allí se regula la situación de sujetos procesados y no meramente denunciados, por lo que se trata de situaciones diferentes.

El desarrollo ulterior transita por argumentos similares a los desarrollados en la presentación inicial.

Conferido que fue el pertinente traslado, se ordenó –y posteriormente efectivizó- el desglose de la réplica de la A.F.I.P. por considerarla extemporánea.

De tal modo y previa elevación quedó el expediente en estado de dictar resolución.

III.- Como se advierte de la lectura de los antecedentes anteriormente expuestos, el incidente versa sobre un planteo de inconstitucionalidad deducido por la Sociedad Comercial concursada respecto del artículo 1 de la R.G. 3857/2016.

Es sabido que para poner en marcha el ejercicio del test de constitucionalidad, resulta indispensable verificar en forma previa un catálogo breve de presupuestos, que atienden a la existencia de un caso judicial concreto (arts. 100 y 101, Constitución Nacional) y a la existencia de un gravamen determinado y tangible, aspectos que he comprimido en dos enunciados pero que dan lugar a un considerable número de aristas a sopesar en cada caso.

Para atender a tales exigencias, se torna necesario poner de relieve que, tal como sostiene la A.F.I.P. (fs. 16 vta. párrafo 2), no existió en forma previa al planteo judicial una presentación administrativa realizada en los términos de la resolución general cuestionada que haya suscitado la intervención de un funcionario competente y que haya sido rechazada.

Pondero particularmente este punto por cuanto considerando la evolución que tuvo el precepto y los datos fácticos de la causa principal, se advierte que el planteo resultó *ab initio* abstracto.

La apertura del concurso fue decretada el 31 de julio de 2017, conforme se extrae de la base de datos del sistema DEXTRA.

Regía allí la resolución cuya constitucionalidad se impugna, que decía:

"Establécese para el régimen especial de facilidades de pago para los contribuyentes y/o responsables en concurso preventivo o fallidos, dispuesto por la Resolución General N° 3.587, que el máximo de cuotas a otorgar será de DOCE (12) para los planes regulares y el máximo de meses para la cancelación de lo adeudado también será de DOCE (12) para los planes irregulares o para los créditos quirografarios, cuando se trate de obligaciones correspondientes a sujetos **denunciados penalmente** por esta Administración Federal por los delitos previstos en la Leyes N° 22.415, N° 23.771 o N° 24.769 y sus respectivas modificaciones, o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras, en la medida que la causa penal no haya sido elevada a juicio" (el destacado en negrita me pertenece)".

Sin embargo, la redacción del precepto fue modificada poco menos de un mes después mediante la R.G. 4117/2017, que en su artículo 4° estableció que comenzaría a regir a partir de la publicación en el Boletín Oficial, lo que ocurrió el 4 de septiembre de 2017.

La nueva redacción del precepto establece que:

"Establécese para el régimen especial de facilidades de pago para los contribuyentes y/o responsables en concurso preventivo o fallidos, dispuesto por la Resolución General N° 3.587, que el máximo de cuotas a otorgar será de DOCE (12) para los planes regulares y el máximo de meses para la cancelación de lo adeudado también será de DOCE (12) para los planes irregulares o para los créditos quirografarios, cuando se trate de obligaciones correspondientes a sujetos **procesados** por los delitos previstos en las Leyes N° 22.415, N° 23.771 o N° 24.769 y sus respectivas modificaciones, **así como a los imputados** por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras y a las personas jurídicas cuyos directivos se encuentren imputados por los mencionados delitos comunes. La tasa de interés de financiamiento a aplicar será del DOS CON NOVENTA Y TRES CENTÉSIMOS POR CIENTO (2,93%) mensual" (el destacado es de mi autoría).

Surge claro de los pasajes que destaqué que el propio organismo recaudador advirtió al modificar la redacción, la marcada incorrección del precepto originario, la cual podría resultar lesiva de garantías equivalentes a las denunciadas con la presentación inicial de la concursada.

Sin embargo, el planteo mediante el cual se postula la declaración de inconstitucionalidad del texto originario del artículo la R.G. 3857/2016, fue efectuada el 3 de septiembre de 2018, cuando hacía prácticamente un

año que regía la regla trascripta en último término (v. cargo de fs. 4).

El cambio no es menor, por cuanto la regla alude ahora a la situación de "procesamiento", estatus que conforme el artículo 306 del Código Procesal Penal Federal se adquiere " […] siempre que hubiere elementos de convicción suficientes para estimar que existe un hecho delictuoso y que aquél es culpable como partícipe de éste[…]".

Ello quiere decir, que los presupuestos difieren sensiblemente de los manifestados en la presentación inicial, tratándose de dos preceptos de similar redacción pero de naturaleza completamente diversa.

De este modo, no se verifica que la situación de denuncia penal que motiva y vertebra el planteo, resulte un dato obstativo para la aplicación del régimen emanado de la R.G. 3587/2014, puesto que la redacción en vigor al momento de la postulación de inconstitucionalidad trabaja sobre una situación procesal diferente, la del «procesamiento» anteriormente tratada.

De tal manera, se advierte que el pedido de inconstitucionalidad resultó abstracto desde su presentación misma, por cuanto se dirigía a cuestionar una norma que fue expulsada del ordenamiento jurídico con antelación a la presentación, que carecía por lo tanto de virtualidad para lesionar derechos o garantías constitucionales de la concursada.

En suma, la comprobación de la inexistencia de un rechazo del planteo de

acogimiento de la concursada al régimen general, sumado a la ausencia de vigencia de la norma atacada al tiempo de su impugnación constitucional, constituyen aspectos que conllevan –por motivos sustancialmente diferentes a los empleados por la *a quo*– a postular el rechazo del recurso y a la confirmación de la resolución recurrida.

El organismo recaudador señaló explícitamente en los considerandos de la resolución 4117/2017: "[…] Que en virtud del análisis efectuado respecto del contenido y alcances de dichas resoluciones generales, procede efectuar determinadas adecuaciones normativas, sin desnaturalizar el espíritu de los aludidos regímenes de pago […]".

Considerando la variación en el texto, tal enunciado denota sin lugar a dudas el alcance de la nueva regla a todos los sujetos concursados que no se encuentren procesados.

Si la administración pública ha adecuado el estándar –por motivos que omite revelar acabadamente– y tal situación remueve los obstáculos que tenía la concursada para ingresar al régimen general, resulta a todas luces aplicable la nueva regla, por cuanto de otro modo el distingo no resultaría constitucionalmente tolerable (art. 16, Constitución Nacional).

Consecuentemente, nada impide que la firma en concurso haga uso –de no mediar auto de procesamiento– que pueda recurrir en los términos de la RG 3587/2014 o la que la reemplace a los fines de

obtener los beneficios que por derecho le corresponden.

De modo que, no hay caso que permita analizar si la norma en cuestión efectivamente infringe el principio de inocencia denunciado por la recurrente, que se le estaría ocasionando al privarla de poder acceder a un plan general para concursados más beneficioso.

No obstante, y de haberse dado el presupuesto invocado por la concursada, sí deberíamos ingresar a su estudio para comprobar si hubo una violación al principio de igualdad, ya que a mi modo de ver, el juicio lógico efectuado en la instancia anterior no resulta razonable.

Ello es así, por cuanto la derogada resolución general efectivamente afectaba la garantía de inocencia. El hecho que la afectación fuera generalizada para todos los ciudadanos que se encuentren en igual situación de denuncia, no morigera ni un ápice la afrenta de la garantía convencional prevista por el artículo 8 inc. 2 de la CADH y artículo 18 de la Constitución Nacional.

Las resoluciones generales de AFIP, dictadas en el marco de las atribuciones conferidas al Administrador Federal por el artículo 7° del Decreto N° 618 tienen naturaleza legislativa, por cuanto están dirigidas a un número indeterminado de ciudadanos. Es precisamente por ello que el ejercicio de tal potestad esta limitada por el principio irrestricto de las garantías del debido proceso legal y de inocencia (cfr. art. 30 CADH;

Corte IDH, Opinión Consultiva 6/86, del 9 de mayo de 1986, párr. 22).

Resulta a todas luces ostensible, entonces, que el principio de inocencia no queda en modo alguno sublimado por la presentación de una denuncia, ya que al seleccionar éste dato como un elemento o criterio normativo, el Administrador Federal ha cercenado en el plano material sus alcances, que se irradian a todas las esferas de los vínculos jurídicos que una persona puede tener y que alcanza obviamente su relación con el organismo recaudador.

Finalmente, cabe apuntar que si existiera alguna duda en torno a la vigencia para el presente caso de la resolución 4117/2017, la cuestión debe resolverse por aplicación retroactiva de la ley más benigna, principio aplicable al caso, por cuanto la regulación alude a institutos de innegable naturaleza penal.

Tal regla de sustitución de normas en el tiempo está expresamente prevista por el artículo 9 de la C.A.D.H. y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

En ambos casos el texto indica que "[…] Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello […]".

Desde esta perspectiva, resulta evidente que el estatus de procesado es más exigente y menos gravoso que el de la mera denuncia, circunstancia que se asume completamente neutra para toda consideración atinente al contribuyente.

Con tales alcances y desde toda óptica se concluye entonces que resulta innecesaria la declaración de inconstitucionalidad de la norma, tanto sea por su expresa sustitución como por la vigencia inmediata de una nueva regla que no restringe ni menoscaba los derechos constitucionales de la concursada.

En relación al requerimiento de revisión de los honorarios regulados al letrado .... y los de la sindicatura .....-.....-....., evaluada la justipreciación de la labor de cada profesional conforme las pautas que emergen de los artículos 1, 6, 9 y 32 de la ley 1594, no surge que los fijados a los profesionales anteriormente referidos resulten elevados o que los regulados a la letrada ..... resulten exiguos, por lo que se desestima el agravio.

IV.- En virtud de lo considerado y por los fundamentos anteriormente vertidos, propongo al Acuerdo rechazar el recurso de apelación interpuesto por la concursada, confirmando la resolución interlocutoria apelada.

En relación a la imposición de costas, atento el modo en que se resuelve, propicio su imposición a la concursada en su calidad de vencida (art. 68 y 277 C.P.C.C).

Se regulan los honorarios de la letrada interviniente en esta Alzada, Dra....., en $3.000 (art. 15, ley 1594).

El Dr. Medori, dijo:

Por compartir la línea argumental y solución propiciada en el voto que antecede, adhiero al mismo.

Por ello, esta **Sala III**,

RESUELVE:

1.- Confirmar la resolución dictada a fs.26/30 vta. en todo lo que materia y recursos y agravios.

2.- Imponer las costas de Alzada a la concursada vencida (art. 68 C.P.C.C.).

3.- Regular los honorarios de Alzada a la Dra..... en la suma de $ 3.000 (Art.15 L.A.).

4.- Regístrese, notifíquese electrónicamente y, oportunamente, vuelvan los autos a origen.

Dr. Fernando Marcelo Ghisini - Dr. Marcelo Juan Medori
Dr. Oscar Squetino - SECRETARIO