



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 6 de Diciembre de 2022

Vistos los autos: "Howard SRL c/ AFIP s/ amparo ley 16.986".

Considerando:

1°) Que la sociedad actora, Howard S.R.L., promovió la presente acción de amparo contra la Administración Federal de Ingresos Públicos a fin de que se declare la nulidad de la decisión dictada por el organismo fiscal el 28 de junio de 2013, por medio de la cual se le comunicó el rechazo de la presentación del 27 de junio de 2013 destinada a acogerse al régimen de facilidades de pago G395905, en virtud de lo dispuesto en el art. 4° de la resolución general 3451, por haberse verificado la existencia de denuncias penales en su contra efectuadas por el organismo fiscal. Asimismo solicitó la declaración de inconstitucionalidad del citado art. 4° en cuanto establece las causales de exclusión del mencionado régimen.

2°) Que la Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, confirmó -por mayoría- lo resuelto por el juez de primera instancia y, en consecuencia, hizo lugar a la acción de amparo y declaró la inconstitucionalidad de la norma cuestionada.

Para resolver en ese sentido, los jueces que integraron la mayoría sostuvieron, en primer término, que la vía escogida por la actora resultaba idónea a los fines de obtener el resguardo de sus derechos, en tanto pretendía revertir las

consecuencias de un acto de autoridad pública restrictivo de garantías constitucionales.

En cuanto al fondo del asunto, ponderaron que la potestad de la Administración para determinar en cada caso qué sujetos quedaban excluidos del régimen excepcional debía ser ejercida en un marco de razonabilidad y adecuación a los derechos constitucionales, dado que si bien el art. 7° del decreto 618/97 facultaba al organismo fiscal para dictar normas generales obligatorias para los responsables y terceros, ellas tienen un freno o valladar dado por las declaraciones, derechos y garantías previstos en la Constitución Nacional (fs. 133 vta.).

En tal sentido, consideraron que las disposiciones del art. 4° de la RG 3451, en cuanto excluyen del régimen de facilidades de pago a las obligaciones correspondientes a sujetos denunciados penalmente, operaba como una verdadera sanción contraria al principio de inocencia y juicio previo (fs. 134).

3°) Que, contra dicha sentencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso extraordinario (fs. 138/155), que fue contestado por la actora (fs. 158/164) y concedido por el *a quo* a fs. 165.

El organismo fiscal sostiene, por una parte, que la acción de amparo resulta inadmisibles ya que el contribuyente debió recurrir al procedimiento administrativo previsto por la



Corte Suprema de Justicia de la Nación

ley 19.549, agregando que tampoco se presenta en autos un supuesto de arbitrariedad o ilegalidad manifiesta que restrinja derechos constitucionales.

Por otro lado, en cuanto al fondo de la cuestión debatida, expone que los arts. 32 de la ley 11.683 y 7° del decreto 681/13 facultan a la AFIP a conceder facilidades para el pago de tributos, intereses y multas y que, dentro de ese marco normativo, se encuentra investido de atribuciones para fijar las condiciones y requisitos para acceder a esos regímenes, que son excepcionales, ya que el principio general es el pago en tiempo y forma de las obligaciones tributarias.

En tal sentido, advierte que la exclusión prevista en el art. 4° de la resolución general 3451/13 no constituye una sanción, sino que tiene como presupuesto el diferente tratamiento que se asigna a los contribuyentes que han sido denunciados penalmente de aquellos que no lo fueron, resultando de ello una distinción razonable puesto que las denuncias penales efectuadas por el ente fiscal se basan en serias investigaciones llevadas a cabo en el marco de un procedimiento, en el cual los contribuyentes tienen la potestad de ejercer su derecho de defensa.

Considera que el *a quo* confunde el principio de inocencia con un requisito establecido en miras a la viabilidad de un beneficio impositivo, por lo que la exclusión de un

contribuyente de un régimen de facilidades de pago no es una consecuencia penal.

Finalmente advierte que en el caso no se produce la afectación de la garantía consagrada en el art. 16 de la Constitución Nacional, en tanto dicho principio debe entenderse como la exigencia de un tratamiento igualitario, entre iguales.

4°) Que corresponde examinar, en primer término, el agravio de la demandada vinculado con la improcedencia de la vía escogida para debatir la cuestión planteada. En orden a ello, cabe puntualizar que el planteo de la recurrente remite al estudio de cuestiones de orden procesal, las cuales quedan fuera de la órbita del recurso extraordinario, aun cuando estén regidas por normas federales sin que, en la presente causa, se dé alguno de los supuestos por los que quepa hacer excepción a este principio.

En efecto, los argumentos de orden fáctico y procesal esgrimidos por la apelante no tienen entidad suficiente para refutar los fundamentos dados por el *a quo*, ni para dilatar el control de constitucionalidad que constituye la primera y principal misión de este Tribunal (conf. Fallos: 318:1154; 323:2256; 326:4251), máxime cuando el amparo resulta admisible si su empleo no ha reducido las posibilidades de defensa de la demandada en cuanto a la extensión de la discusión y de la prueba (Fallos: 320:1339).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

En tales condiciones, y dado que la demandada no ha señalado, ni mucho menos demostrado, la existencia de pruebas de que se haya querido valer y que, por las características sumarias del amparo, se ha visto frustrada de producir en apoyo del derecho que invoca, la remisión a un procedimiento ordinario -como lo pretende esa parte- solo constituiría un ritualismo inútil.

5°) Que, sin perjuicio de lo señalado, en lo atinente a los restantes agravios planteados el recurso extraordinario resulta formalmente procedente en tanto se debate en la causa la constitucionalidad de una norma de carácter federal y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria a su validez (art. 14, inc. 1°, de la ley 48).

6°) Que el art. 32 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos a "conceder facilidades para el pago de los tributos, intereses y multas incluso en casos particulares a favor de aquellos contribuyentes y responsables que acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones".

Por su parte, el art. 7° del decreto 618/97 dispone que el organismo fiscal tiene potestades para dictar las normas relacionadas con el modo, plazos y las formas extrínsecas de percepción de los gravámenes (inc. 5°) y para adoptar, en las materias en que las leyes le autorizan, cualquier otra medida

que sea conveniente para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes (inc. 11).

Con apoyo en dichas normas, el ente recaudador dictó la resolución general 3451/13 mediante la cual estableció un régimen de facilidades de pago destinado a la cancelación de obligaciones impositivas y de la seguridad social, así como de multas aplicadas o cargos suplementarios formulados por el servicio aduanero, entre otros (arts. 1° y 2°).

En lo que al caso importa, el art. 4° (exclusiones subjetivas) dispuso que "se encuentran excluidas las obligaciones correspondientes a los sujetos denunciados penalmente por delitos previstos en las Leyes Nros. 22.415, 23.771 o 24.769 y sus respectivas modificatorias y complementarias, o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras".

Finalmente, su art. 8° estableció que "la solicitud de adhesión al presente régimen se considerará aceptada, siempre que se cumplan, en su totalidad, las condiciones y los requisitos previstos en esta resolución general. La inobservancia de cualquiera de ellos determinará el rechazo del plan propuesto".

7°) Que, conforme lo expuesto, el citado art. 4°, declarado inconstitucional por el *a quo*, fue dictado en ejercicio de las facultades de la AFIP de determinar los



Corte Suprema de Justicia de la Nación

contribuyentes y las obligaciones tributarias comprendidas en el marco de un régimen especial y facultativo, fijando las condiciones de acceso a los planes de facilidades de pago. En particular, la exclusión de sujetos que se encuentran denunciados penalmente por delitos vinculados al incumplimiento de obligaciones fiscales persigue el propósito de disuadir la comisión de delitos tributarios y aduaneros.

En ese orden de ideas, se advierte que la limitación prevista en dicha norma no configura una sanción de índole administrativa, puesto que no persigue propósitos represivos ni se trata de un acto tendiente a restaurar el orden jurídico infringido para cuyo cometido es necesario herir al infractor en su patrimonio (arg. Fallos: 326:2770), sino que establece requisitos generales de admisibilidad a un régimen facultativo y excepcional de facilidades de pago en materia tributaria, por lo que las exclusiones previstas en la norma no equivalen a una sanción de índole patrimonial, más allá de que el contribuyente no pueda acceder a las ventajas económicas que se otorgan para cancelar su deuda con el Fisco.

Lo expuesto lleva a descartar la alegada irrazonabilidad de la norma cuestionada, cuyo objetivo es establecer un mecanismo de percepción de los tributos adeudados.

8°) Que, por otra parte, corresponde estudiar si la limitación contenida en el ya mencionado art. 4° del citado

reglamento configura una situación de desigualdad ante la ley o un trato discriminatorio.

En tal sentido, resulta oportuno recordar que esta Corte ha sostenido, de manera pacífica y reiterada, que la garantía consagrada por el art. 16 de la Constitución Nacional no importa otra cosa que impedir distinciones arbitrarias, inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases (Fallos: 327:2435; 328:4542; 329:4570, entre muchos otros). Es que el elevado fin que domina este principio es el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias (Fallos: 328:2829, 4044 y 329:2986), entre las que pueden mencionarse aquellas realizadas en función de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión política u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes (Fallos: 138:313).

9°) Que, en dicho contexto, resulta claro que la exclusión de los sujetos denunciados penalmente por delitos vinculados al incumplimiento de obligaciones fiscales se encuentra inspirada en un criterio razonable para acceder a un beneficio tributario de esa índole y no importa una distinción arbitraria o persecutoria sino que, antes bien, obedece a un fin público -disuadir la comisión de delitos fiscales- y no conlleva una iniquidad manifiesta, dado que las denuncias penales efectuadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos



Corte Suprema de Justicia de la Nación

contra la empresa actora, en cumplimiento de lo dispuesto por el art. 18 de la ley 24.769, expresan una ponderación del órgano administrativo acerca de la existencia de elementos que indican la posible comisión de un ilícito.

En virtud de ello, la exclusión prevista en la norma se halla estrictamente vinculada con la situación particular que reviste el contribuyente frente al Fisco Nacional y la ponderación de la posible existencia de un ilícito tributario brinda suficientes razones objetivas para justificar la diferencia de trato respecto de aquellos otros contribuyentes que solo se encuentran en mora en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de la seguridad social.

10) Que en función de lo hasta aquí expuesto corresponde revocar la decisión recurrida en tanto el impedimento para acceder al plan de facilidades de pago contemplado en el art. 4° de la resolución general 3451/13 resulta un ejercicio razonable de las atribuciones conferidas al organismo fiscal y no afecta las garantías tuteladas por los arts. 16 y 18 de la Constitución Nacional.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo al presente. Notifíquese y devuélvase.

Recurso extraordinario interpuesto por la **Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representada por el **Dr. Guillermo E. Paturllanne**, con el patrocinio del **Dr. Pablo Maceri**.

Traslado contestado por **Howard S.R.L.**, representada por los **Dres. Luis Luján Villarreal y Fabiana Gabriela Gigli**.

Tribunal de origen: **Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federal n° 4 de La Plata**.