

19-3-13



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO FEDERAL DE SALTA 2

21000424/2012

EL MANDARIN SRL c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE
INGRESOS PUBLICOS s/AMPARO LEY 16.986

//ta, 7 de mayo de 2013.-

Y VISTOS: Estos autos caratulados: “El Mandarin SRL c. Administración Federal de Ingresos Públicos -AFIP- s/ Acción de Amparo”, Expte. n° 3-424/12,y;

CONSIDERANDO:

I.- En autos se presenta el representante de la actora y con patrocinio letrado deduce acción de amparo en contra de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva, a fin de que judicialmente se declare arbitraria e ilegal la decisión del organismo de cancelar la clave única de identificación tributaria –CUIT- de la firma comercial, lo cual se efectuó vía internet y en aplicación de la Resolución General AFIP n° 3358/12 del 06/08/12. Entiende que la citada resolución general es inconstitucional porque establece una presunción de culpabilidad por vía reglamentaria, violando el derecho a defensa en juicio y perjudicándola comercialmente, pues le deniega la reactivación de la clave cuando la sociedad ya ha demostrado que no ha sido creada para evadir u ocultar actos fraudulentos.

Indica que acreditó documentalmente que es una sociedad comercial regida por la Ley n°19.550 cuya actividad inicial fue la explotación de un restaurante y la actual es la venta de carnes rojas y la locación de cámaras frigoríficas en el ámbito de la Provincia de Salta. Finalmente, que se encuentra debidamente inscripta ante la AFIP – DGI, y en la Dirección General de Rentas de Salta como contribuyente local, en razón de desarrollar su actividad comercial dentro de la misma provincia.

Agrega que la Resolución General n° 3358/12 es una norma reglamentaria que establece una sanción basada en una presunción que no está prevista en la Ley n° 11.683, ni en ninguna otra consistente en la cancelación de la

citada clave de identificación tributaria, con clara afectación al principio de legalidad tributaria en materia penal.

Sostiene que la cancelación de la clave –CUIT- provoca las siguientes alteraciones en su actividad comercial, entre ellas: le impide comprar bienes de uso o mercaderías, importar bienes, abrir una cuenta bancaria, registrarse como proveedor del estado, afiliarse a una ART, obtener autorización para imprimir talonarios de facturas, trabando el respaldo de operaciones con sus clientes, lesionando su derecho constitucional a continuar con una actividad económica (art. 14 de la CN).

II.- A contestar el informe requerido en aplicación de la ley de amparo se presentó la apoderada del Fisco Nacional (fs. 59/79). En primer término, negó todo aquello que afirmado por la accionante no sea del expreso reconocimiento de su parte. Señala que el amparo ha sido planteado extemporáneamente, pues en aplicación del plazo de quince (15) días contados a partir de la fecha en que el acto fue ejecutado o debió producirse (art. 2 inc. e) de la Ley n° 16986); la Resolución General n° 3358/12 publicada en el Boletín Oficial el 10/08/12, mientras que la acción de amparo recién fue interpuesta cuatro meses luego, el 11/12/2.012, es decir excediendo el plazo previsto por la norma. Observa otro inconveniente de orden formal, pues sostiene que la parte no agotó la vía administrativa, pudiendo luego seguir con la acción contenciosa administrativa.

Agrega que la actora pudo solicitar reconsideración ante la AFIP acompañando toda la documentación que respalde su postura, que no obstante se le proveyó de una clave especial IG 935/12 (DI PYNF) a fin de que presente declaraciones juradas y/o genere planes de pago.

Señala que la Resolución General n° 3358/12 ha sido dictada por el Administrador Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de las facultades que le acuerda el art. 7° Dcto. 618/97 que prescribe que: “El Administrador Federal estará facultado para impartir normas generales obligatorias para los responsables y terceros, en las materias en que las leyes autorizan a la Administración Federal de Ingresos Públicos a reglamentar la situación de aquellos frente a la administración”. Las citadas normas entrarán en vigor desde la fecha de su



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO FEDERAL DE SALTA 2

publicación en el Boletín Oficial, salvo que ellas determinen una fecha posterior, y regirán mientras no sean modificadas por el propio Administrador Federal o por el Ministro de Economía y Obras y Servicios Públicos. En especial podrá dictar normas obligatorias en relación a los siguientes puntos: 1) inscripción de contribuyentes, responsables, agentes de retención y percepción y forma de documentar la deuda fiscal por parte de los contribuyentes y responsables...11) cualquier otra medida que sea conveniente de acuerdo con lo preceptuado en el primer párrafo del presente artículo, para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior a cargo del organismo”.

Agrega que la finalidad de la normativa impugnada fue la de favorecer la actualización de los registros que administra el organismo y cumplir con el objetivo de neutralizar la eventual utilización de la inscripción como instrumento de maniobras.

Respecto al caso indica que de los antecedentes administrativos y de los arrimados a la causa, no surge que el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales, no siendo una razón entendible la inactividad alegada por cuanto tuvo la opción de cancelar o de dar la baja provisoria a los impuestos en base a la desaparición del hecho imponible o declarar la real situación; lo cual no aconteció con el contribuyente. Además, en virtud de la RG (AFIP) n° 2322, los contribuyentes y responsables inscriptos en los impuestos y en recursos de la seguridad social a cargo de la AFIP, a fines de solicitar la cancelación de la inscripción cuando se produzca la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse deberán efectuarla mediante transferencia electrónica de datos, circunstancias que no fueron probadas por la actora.-

III.- En su dictamen el Sr. Fiscal Federal a fs. 81/82 sostiene que con la aplicación de la Resolución General n° 3358/12 se ha afectado el derecho de defensa del actor, al aplicar la cancelación del CUIT sin realizar un trámite administrativo previo.-

IV.- En la presente acción, ante todo, cabe analizar si en la especie el procedimiento de amparo resulta admisible, o si por el contrario, existe alguna

causal que impida el acceso a esta vía excepcional. En ésta cuestión, habrá de considerarse si existe otro medio judicial más idóneo al cual pudo acudir la actora en defensa de sus derechos, conforme lo expresado en el art. 43 de la Constitución Nacional, o bien frente a los supuestos de inadmisibilidad previstos en art. 2º de la ley n° 16.986; como condición para la procedencia de esta acción.

El inc. a) del citado art. 2 de la ley de amparo es claro al establecer que no será admisible la acción de amparo cuando existan recursos o remedios judiciales o administrativos que permitan obtener la protección del derecho o garantía constitucional de que se trate. En la presente cuestión, el accionante ataca por arbitraria la negativa del organismo fiscal a rehabilitarle la Clave de Identificación Tributaria (CUIT) para continuar operando comercialmente; decisión que no había obtenido en dicha vía, aun cuando había efectuado presentaciones con esa finalidad, circunstancia que también ha sido reconocida por el organismo fiscal en el informe presentado en la causa. Básicamente, y en atención a la premura para obtener dicha clave que la habilita para efectuar diversas funciones fundamentales para la actividad comercial que realiza, es que recurre a la instancia judicial. Las razones apuntadas, con más el perjuicio que la demora le acarreará justifica en este caso el acceso a la garantía constitucional que comporta el proceso de amparo.

Así también, y frente a las objeciones formales invocadas por la accionada, se ha señalado que el estudio acerca de la idoneidad de la vía del amparo debe efectuarse no solamente con referencia a la eventualidad de la existencia de otros medios procesales aptos, sino también vislumbrando si, por el objeto de la litis, la cuestión es susceptible de ser ventilada y resuelta en un proceso de amparo, cuyo trámite se caracteriza por un margen de discusión y prueba considerablemente restringido. En este aspecto, el punto neurálgico reside en la arbitrariedad que la actora denuncia existe en la decisión administrativa resultado de la aplicación automática de la Resolución General AFIP n° 3358/12 tachada de inconstitucional; de ahí es que la discusión se encuentra circunscripta por dicha disposición y su confrontación con los derechos constitucionales y legales que alega han sido vulnerados.



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO FEDERAL DE SALTA 2

Al respecto, la Corte Suprema en “Fallos 244:179; 245:351”; exige el requisito de la ilegalidad manifiesta, lo que significa, en su propio lenguaje, que el amparo “no procede respecto de la actividad administrativa, sino cuando ésta es inequívoca y manifiestamente ilegal, porque la razón de la institución de aquél no es someter a la supervisión judicial el desempeño de los funcionarios y organismos administrativos, sino proveer el remedio inmediato contra la arbitraria invasión palmaria de derechos reconocidos por la constitución nacional” (Caso Giannoni Enzo, fallado el 2 de diciembre de 1959, La Ley, t. 99, p.292, citado por Bidart Campos en su obra: “Régimen Legal y Jurisprudencial del Amparo” Ed. Ediar Bs. As. 1968, pág. 251). En dicha actividad, el análisis se centrará en determinar si efectivamente la disposición administrativa que causa agravio al actor, es arbitraria y en su caso, inconstitucional.

Específicamente, en materia tributaria cuando se encuentra controversia la legitimidad de las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos al emitir normas generales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación debe limitarse a examinar si son o no compatibles con los principios de la Constitución Nacional y de las leyes a las cuales complementan, y a emitir juicio acerca de la procedencia de su aplicación al caso tal como el organismo administrativo las concibió, ya que está vedado a los tribunales el juicio sobre el acierto o la conveniencia de disposiciones adoptadas por otros poderes en ejercicio de sus propias facultades (CSJN “Mosillas, Juan S”, del 08/06/93, “LL, 28/02/94, p. 8).

Así es que en los considerandos de la Resolución General AFIP n° 3358/12, bajo el título de “Sociedades Comerciales – Contrato de colaboración empresaria y cancelación de la inscripción” parte de situaciones comprobadas por el organismo que detectó numerosos casos de registro de sociedades comerciales creadas para facilitar actividades vinculadas a la evasión fiscal, entre ellas, para el desarrollo de operaciones ilegales de comercio exterior, ocultar el verdadero patrimonio de personas físicas o las relaciones laborales de las empresas y sus trabajadores, etc.

Que en base a dicha experiencia, se verificó la existencia de

sociedades comerciales que no habían solicitado el alta en impuestos y/o regímenes o efectuado presentaciones de declaraciones juradas, o que habiéndolas presentado, no registraron ventas, ingresos, ni empleados en relación de dependencia declarados (situaciones que figuran como condiciones del art. 4º de dicha resolución general); casi inmediatamente, infiere y concluye presumiendo que las sociedades que reúnen tales condiciones objetivas han sido creadas con el fin u objetivo de cometer los mencionados “ilícitos”. En ese preciso instante, de la estructura del razonamiento lógico empleado por la mentada resolución general, crea una presunción.

Los indicios son las circunstancias y antecedentes que permiten formar una opinión sobre la existencia de un hecho determinado. A su vez, presunción es el efecto que el indicio produce en el ánimo del juzgador o en su caso, el legislador, sobre la existencia de un hecho, mediando una relación de causa a efecto, valiéndose de un razonamiento inductivo o deductivo, para afirmar la existencia de hechos desconocidos fundándose en los conocidos. Acto seguido, la resolución general impone como “sanción” en forma automática, la cancelación de la inscripción de las sociedades comerciales que reúnan tales condiciones objetivas.

La citada disposición –Resolución General nº 3358/12- no prevé para cada caso una constatación o verificación efectiva que permita al contribuyente ejercer su derecho a defensa en forma previa a la aplicación de la sanción.

El resultado del razonamiento establecido como fundante de la disposición se encuentra en pugna con uno de los principios fundamentales de nuestro sistema de derechos constitucionales del cual emanan otros y que es fuente de cualquier ramo o especialidad en el derecho, incluido el tributario. Y este principio es el que se define como el de “presunción de inculpabilidad”, tiene su fuente en el art. 18 de la Constitución Nacional en cuanto dispone que ningún habitante será penado sin juicio previo, norma que establece el principio de que toda persona debe ser considerada y tratada como inocente de los delitos que se le imputan hasta que en un juicio respetuoso del debido proceso se demuestre lo contrario mediante una sentencia firme. (cfr. CSJN, “causa Napoli” LL, 1999-B-



Poder Judicial de la Nación

JUZGADO FEDERAL DE SALTA 2

660).

Concluyendo, al obviar la posibilidad de ejercer el derecho a defensa por el contribuyente antes de la aplicación de la sanción, la disposición en estudio conculca el citado principio y es arbitraria.

V.- En esta materia debe remarcarse que en la Ley de Procedimiento Tributario n° 11.683, aún para el supuesto extremo de determinaciones de impuestos que de oficio efectúa el organismo, aplica el método indiciario o indirecto pero es de carácter excepcional y de aplicación subsidiaria. Para llegar a este estadio de facultades debe impugnar la validez de las declaraciones del contribuyente basándose en la falta de sustentación jurídica de los elementos en los que la misma se basa y la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria; éstas son las condiciones necesarias para abrir el camino de la determinación de oficio en base presunta. (Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 7/8/87 en “Pedro A. Oyhamuru y Omar Quiroga SH”).

Legalmente debe existir un indicio que permita arribar a una presunción y no llegar a una conjetura partiendo de otra presunción. El contribuyente está facultado para impugnar la estimación de oficio realizada por la AFIP por cuanto, si bien en materia de determinaciones el fisco tiene amplias facultades, éstas no son omnímodas ni pueden impedir el control judicial. (Cfr., CSJN, 25/10/57 “Bigano, Víctor”; citado por Carlos María Folco, en “Procedimiento Tributario –Naturaleza y Estructura”, 3° Ed., T. 1, pág. 544, Ed. Rubinzal Culzoni, 26/05/11).

En la causa, “Bellizi” del 17/03/2.009 la CSJN dispuso que la carga de la prueba le corresponde siempre a quien pretende probar la aplicación de las presunciones legales establecidas en el art. 18 de la Ley n° 11.683 en este caso ventas omitidas; caso contrario importaría una clara afectación del derecho de defensa en juicio del contribuyente.

Siguiendo con éste razonamiento, las presunciones deben estar justificadas racionalmente y apoyadas en criterios lógicos: “...por ello, en el ámbito de las presunciones previstas en la ley n° 11.683, no resulta razonable que se presuma que la determinación de oficio sea correcta por el hecho de que el

contribuyente carezca de comprobaciones fehacientes, como lo indica el art. 18 in fine de la ley n° 11.683. Sin perjuicio de las pruebas que pueda aportar el contribuyente, la determinación oficiosa debe estar fundada en criterios técnicos y lógicos que le den debido sustento. Admitir que una determinación incoherente e irracional, sustentada exclusivamente en la voluntad del funcionario interviniente, adquiera patente de legitimidad por la inexistencia de pruebas fehacientes aportadas por el contribuyente violenta el principio de capacidad contributiva.” (Cfr. Rodolfo R. Spisso “Derecho Constitucional Tributario”, 5ta. Ed. Abeledo Perrot, pág. 342). Traspoladas estas conclusiones a la presunción creada por Resolución General n° 3358/12, la aplicación automática de la sanción allí y por la sola presencia de las condiciones objetivas del art. 4º, no sólo violenta el principio de defensa en juicio que debe existir en todo procedimiento administrativo, derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba; sino también, el de razonabilidad previsto en el art. 28 de la Constitución Nacional que establece el debido proceso que en su faz procesal constituye un conjunto de normas y procedimientos que el poder público debe cumplimentar en orden a la actividad que desarrolla vinculada a la libertad civil de los individuos y que en la faz sustantiva se define como patrón o estándar axiológico que condiciona la actividad del Estado representando una auténtica garantía de los derechos (Cfr. Rodolfo Spisso, opus antes citada, pág. 397).

VI.- Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional es el principio de legalidad, principio análogo que rige en el Derecho Penal, llamado también principio de reserva de ley, y la Constitución prescribe en forma reiterada esa regla fundamental en los arts. 4º, 17 y 52. (Cfr., CSJN, 21/11/2.000, “Berkley, International ART SA c/ EN (M.E. y O.S.P) Dto. 863/98 s/ Amparo ley 16.986”, Fallos: 323:3770). En este campo confluyen como realización del principio de legalidad tanto la tipicidad tributaria, que impide la extensión del hecho imponible más allá de sus términos precisos, como la tipicidad penal, que rige respecto de las infracciones como de las sanciones, constituyéndose en un elemento esencial del ilícito tributario.



Poder Judicial de la Nación
JUZGADO FEDERAL DE SALTA 2

Así también, al establecer la Resolución General n° 3358/12 una sanción severa –suspensión del CUIT- frente a la existencia de condiciones objetivas (art. 4°); a más que en los considerandos de la misma se refiere a actividades que califica de ilícitas, entre ellas la evasión fiscal, crea una norma de tipo infraccional, la cual ineludiblemente debe emanar del Congreso de la Nación por ser éste el poder del Estado investido con dichas facultades. Las facultades previstas en la reglamentación deben ser ejercidas por el poder administrador dentro de los límites señalados por la Constitución Nacional (art. 99 inc. 2°), esto es, no alterar el espíritu de las leyes. La propia Corte Suprema ha sido categórica en no admitir que por vía de reglamentación se introduzcan variantes a la norma legal que importen modificarla, pues ello resulta contrario a la cláusula constitucional que manda ejercer esta última potestad ciudadana de no alterar el espíritu de las leyes de la nación (cfr. CSJN, 14/02/89 “Herrera de Noble, Ernestina Laura c. Fisco Nacional (DGI) s/ demanda contenciosa).

En mérito del principio de legalidad que impera en este campo, las reglamentaciones dictadas por el Administrador Federal no pueden de manera alguna alterar o modificar lo establecido en el Derecho Tributario sustantivo –en el presente la ley 11683-, además que toda resolución general deberá especificar su encuadramiento legal, circunstancia que no se verifica en la Resolución General n° 3358/12, pues en esta sólo se refiere a las facultades que indica el art. 7° del Dcto. n° 618/97.

La CSJN afirma que la facultad de la Dirección General Impositiva de dictar resoluciones con carácter obligatorio no significa que el Poder Judicial no pueda verificar si se apartan de la ley y adoptar un criterio distintivo cuando la interpretación general no se ajusta a los textos legales (CSJN, Fallos, 239:58; 255:389; 258:17; 260:155; 262:60; 268:446, entre otros).

Tras reiterar esa doctrina en la causa “Cine Rocha SRL” (cfr. CSJN, Fallos:303:380) el máximo Tribunal afirma que los criterios interpretativos no tienen el mismo alcance de una ley cuando el Congreso de la Nación no delega sus funciones en el organismo administrativo y similar consideración se impone respecto de la prerrogativa del ente recaudador para disponer las personas a

quienes incumbe actuar como agentes de retención, dado que los preceptos que se dicten en su ejercicio deben ser compatibles con las normas que regulan la percepción de los gravámenes.-

Consecuentemente, la pretendida traslación del poder sancionador de la administración tributaria desde la ley a una norma sublegal, o sea, una resolución general con la imposición de una sanción de carácter automática – cancelación del CUIT-, cuando se advierta la sola presencia de las condiciones objetivas del art. 4º (Res. Gral nº 3358/12) y sin dar participación previa a la sanción al contribuyente, resulta contraria al principio de legalidad antes referido.

Finalmente, el Administrador General de la AFIP al dictar la disposición contenida en la Resolución General nº 3358/12 ha extralimitado las facultades que por imperativo del art. 7º del Dcto Ley 618/1987 impone que se ejerzan, pero siempre dentro de los límites que establecen las leyes de dicho ámbito.

En razón de los fundamentos expuestos, corresponde hacer lugar a la acción de amparo intentada por la firma actora en contra de la AFIP, declarando la inconstitucionalidad de la Resolución General nº 3358/12 por arbitrariedad; con costas a la vencida.-

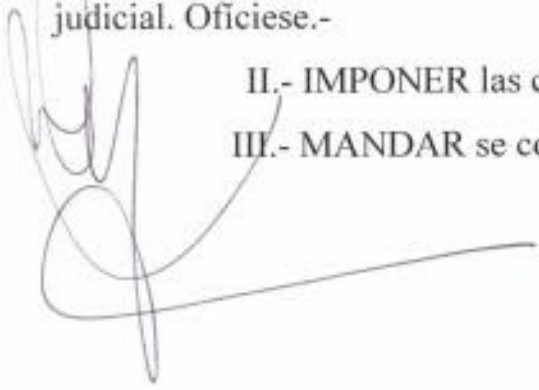
Por ello,

RESUELVO:

I.-HACER LUGAR a la acción de amparo promovida por la firma Mandarin SRL en contra de la Administración Federal de Ingresos Públicos; y en su mérito, DECLARAR la inconstitucionalidad de la Resolución General nº 3358/12 por arbitrariedad, como la inaplicabilidad de la sanción de cancelación del CUIT efectuada por el organismo sin la debida intervención previa del contribuyente. Todo conforme los fundamentos vertidos en los considerandos de la presente, debiéndose proceder al inmediato restablecimiento de la clave de identificación tributaria –CUIT-; bajo apercibimiento de incurrir en desobediencia judicial. Oficiese.-

II.- IMPONER las costas del presente proceso a la vencida.-

III.- MANDAR se copie, registre y notifique.-





Poder Judicial de la Nación
JUZGADO FEDERAL DE SALTA 2

MIGUEL ANTONIO MEDINA
JUEZ DE 1RA. INSTANCIA

Ante mí

MARIELA ALEJANDRA GIMENEZ
SECRETARIA

190

REGISTRADO	
Folio N° <u>49</u>	Libro <u>6</u>
Secretaría Civil 27-5-13	

amparo (cancelación CUIT)