

**LA RESOLUCIÓN N° 3008 DE LA AFIP Y SU CONDICIÓN DE ACTO ADMINISTRATIVO IRREGULAR - LOS LÍMITES DE LA PRESUNCIÓN DE LEGITIMIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO.**

Por el Dr. Oswaldo H. Soler

**I – La presunción de legitimidad. Su alcance**

La presunción de legitimidad del acto administrativo existe respecto de los actos anulables cuyo vicio no es evidente o manifiesto sin que la misma pueda atribuirse necesariamente a todos los actos sin distinción. En efecto, los actos nulos quedan al margen de dicha presunción pues su nulidad excluye necesariamente su exigibilidad. El vicio manifiesto destruye la presunción de legitimidad por la simple razón de que no pueden existir actos manifiestamente viciados.

Debería tildarse de inconstitucional una norma que invocando el bien común o el interés público atribuya presunción de legitimidad a un acto administrativo manifiestamente ilegítimo, pues ello resulta irrazonable por la lógica inherente al ordenamiento jurídico.

Admitir que la presunción de legitimidad se aplica en forma amplia por la sola razón de que la Ley N° 19.549 al consagrarla expresamente en el artículo 12, primera parte, dice que: *“El acto administrativo goza de presunción de legitimidad”*, sin precisar si ella se aplica al acto administrativo válido, al anulable, al nulo y al inexistente, está en pugna con los sanos principios hermenéuticos que, en nuestra opinión, deben aplicarse al establecer el alcance de la presunción. El principio de razonabilidad es el que limita el alcance de una norma tan vaga e imprecisa, pues no tiene sentido alguno cumplir o hacer cumplir un acto insanablemente viciado que deberá ser extinguido por razones de ilegitimidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso *Pulstelnik*, de 1975, ha dicho que la presunción de legitimidad de los actos administrativos *“no puede siquiera constituirse frente a supuestos de actos que adolecen de una invalidez evidente y manifiesta.”* (Cons. 2°) y más adelante, en el mismo fallo, se insiste en que la presunción de legitimidad existe solo en tanto y en cuanto el acto no fue manifiesta ni evidentemente inválido (Cons. 17°).

Al decir de Gordillo, Agustín A. (*Tratado de Derecho Administrativo*) quien se ha mantenido firme en la convicción de limitar su existencia a los actos anulables, la presunción de legitimidad es *una tolerancia al funcionamiento del acto anulable, la que se basa en la posibilidad de que el acto sea finalmente saneado, con lo cual su cumplimiento previo, derivado de la presunción de legitimidad que se le asigna, queda cohesionado.* Y agrega: *no habrá de ocurrir lo mismo, entonces, con el acto irregular o nulo.*

Cabe señalar que en el Estado de derecho desconocerle presunción de legitimidad al acto nulo viene a constituirse en una trinchera del ciudadano frente a la actividad antijurídica del Estado. En cambio, admitirla en forma amplia como lo hizo la Corte

Suprema en el pasado, conduce a la protección de la arbitrariedad administrativa y al correlativo desamparo de los derechos de los individuos.

## II – La Resolución General N° 3008 de la AFIP

Por medio de la Resolución General N° 3008 el Administrador de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dispuso mantener el ajuste en los importes de las deducciones personales contenidas en el artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias que había sido establecido en la Resolución General N° 2866 en el mes de junio de 2010, sin que hasta el presente haya sido dictada una ley que lo ratificara.

Tanto la Resolución General N° 3008 cuanto la N° 2866 de la AFIP son claramente ilegítimas, adoleciendo de invalidez evidente y manifiesta por conculcar el principio de legalidad de raigambre constitucional y, por ello, constituye un acto administrativo que no goza de presunción de legitimidad.

La crítica constitucional que se realiza en el presente trabajo resalta el indebido uso de una técnica normativa que se encuentra en franca oposición con el principio de jerarquía normativa consagrado por el artículo 31 de la Constitución Nacional; sin perjuicio que el reparo señalado en el presente caso se ve morigerado por la circunstancia que la norma cuestionada genera derechos en cabeza de los particulares al aumentar las deducciones admitidas para el Impuesto a las Ganancias. Sin embargo, como se verá seguidamente, una eventual revocación de dicha norma antes del cierre del ejercicio fiscal también podría generar efectos disvaliosos para los contribuyentes, en tanto y en cuanto dicha revocación no sea acompañada por una ley formal que la subsane.

El artículo 17° de la Ley N° 19.549 establece que *“el acto administrativo afectado de nulidad absoluta se considera irregular y debe ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad aun en sede administrativa. No obstante, si el acto estuviere firme y consentido y hubiere generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, sólo se podrá impedir su subsistencia y la de los efectos aún pendientes mediante declaración judicial de nulidad.”*

Al considerar la doctrina tributaria predominante, que el hecho imponible en los impuestos periódicos se integra con el elemento temporal, y, por lo tanto, dicho hecho imponible se completa o perfecciona en la fecha en la que el cierre del ejercicio se produce - criterio éste que no compartimos por las razones que hemos invocado en reiteradas ocasiones - no habría nacido, en tal caso, en cabeza del contribuyente ningún derecho hasta tanto no se verifique el hecho imponible, el cual recién tendrá virtualidad jurídica al cierre del ejercicio fiscal. Ello es así dado que la situación jurídica no habría quedado constituida definitivamente.

En dicho contexto y en función de la doctrina prevaleciente, una eventual revocación durante el año 2011 de la Resolución General N° 3008, la que, como creemos, constituye un acto afectado de nulidad absoluta, puede irradiar efectos disvaliosos sobre los contribuyentes sometidos al régimen de retención en concepto de Impuesto a las Ganancias, el cual integra el grupo de tributos considerados periódicos o de ejercicio, en tanto y en cuanto, al no haber quedado consolidado el derecho de aquellos por no estar cerrado aún el ejercicio fiscal al momento de la revocación, ésta

conduciría a la pérdida del beneficio que por Resolución General pretendió instaurarse.

Tal situación, obviamente, se daría con relación al Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2011, pues, con idéntico razonamiento, el impuesto imputable al ejercicio 2010 no se vería afectado por una eventual revocación posterior a dicho cierre de la Resolución General N° 2866 de julio de 2010, pues, al estar cerrado dicho ejercicio fiscal, ha quedado consolidado el derecho de los contribuyentes a gozar del ajuste de los importes de las deducciones personales plasmadas en esta Resolución.

Esta cuestión está relacionada con aquellos casos en que una nueva ley viene a regular situaciones que ya han nacido bajo el imperio de una norma anterior y que continúan produciéndose, es decir las denominadas "situaciones en curso". En tales supuestos se ha sostenido que la ley es retroactiva y por lo tanto ilegítima cuando ella afecte un "derecho adquirido", pues si tan sólo afecta a una mera expectativa o a una facultad legal no ejercitada, no tendrá efecto retroactivo y, por lo tanto, está legitimada.

Cabe esperar que la situación aquí planteada con respecto al impuesto correspondiente al año en curso, sea resuelta rápidamente mediante la aprobación de la ley formal dictada por el Congreso de la Nación que confirme el ajuste de los importes deducibles aludidos en la Resolución de marras.

### III – Consideraciones finales

Las conductas que se apartan del derecho constitucional formal suelen ser violatorias de sus mandatos, en cuyo caso la constitución escrita se ve privada de vigencia actual. Sin embargo dichas conductas infractoras no tienen validez jurídica pues subsiste la norma constitucional escrita, manteniendo ésta su capacidad de recuperar vigencia sociológica como derecho positivo cuando ocurra el desplazamiento de la conducta infractora a través del control de constitucionalidad a cargo del Poder Judicial.

La validez de la conducta proviene de su acoplamiento o arreglo a los valores jurídicos plasmados en la constitución formal. Ello así, el derecho positivo ajustado a dichos valores goza de validez pero, en cambio, el derecho positivo injusto o no ajustado a esos valores es inválido, aunque siga siendo derecho por tener vigencia en el plano sociológico.

Cuando la constitución formal pierde vigencia sociológica ello se produce en desmedro de la validez pues, siendo esta una cualidad del derecho positivo, la falta de vigencia del mandato plasmado en la constitución formal deriva en la consecuencia que el derecho positivo deja de ser positivo, ya que se desvanece el sustrato jurídico de la validez.

Es el control de constitucionalidad el que habrá de restaurar la vigencia sociológica y la validez de la constitución formal en la parte que había quedado desplazada<sup>1</sup>. En tal caso es inválido el derecho que emerge en oposición a la constitución.

---

<sup>1</sup> Bidart Campos, G.J, op.cit. en nota anterior, p. 285

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

*Impuestos - Auditoría - Legales*

La supremacía constitucional deviene de la estrictez y rigidez que cabe atribuir a la constitución escrita la cual deriva de un poder constituyente. En dicho contexto los actos opuestos a la constitución deben reputarse de privados de validez. Para que dicha supremacía resulte eficaz se impone la existencia de un sistema garantista dirigido a la defensa de la constitución y al control amplio de constitucionalidad, el cual, en la Argentina está a cargo del Poder Judicial.

La buena conducta constitucional es aquella que se encuentra consustanciada con la conciencia colectiva del pueblo, la que enarbola la bandera republicana de gobierno y defiende las ideas de garantizar la libertad, la propiedad privada y la honra de los ciudadanos y, como consecuencia de ello, con la Constitución que nos rige en la actualidad desde el año 1853, con algunas reformas que no afectaron negativamente los derechos y garantías de los ciudadanos y que, por el contrario, han extendido su protección a los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural, a través de su expreso reconocimiento constitucional.

Debemos actuar con sensibilidad en cada caso que implique una infracción al Estado de Derecho. Reconocerle presunción de legitimidad al acto administrativo gravemente viciado implica consentir la arbitrariedad y, por lo tanto, la convivencia con la irracionalidad y la pérdida de vigencia de la Constitución formal.

Buenos Aires, 6 de enero de 2011.