

BONOS DE CRÉDITO FISCAL EN EL RÉGIMEN DE PROMOCIÓN INDUSTRIAL – CONTINUIDAD DEL RÉGIMEN A TRAVÉS DEL DECRETO P.E. N° 699/2010.

MARÍA CECILIA GONZÁLEZ

Abogada – Notaria
Postgraduada en Derecho Constitucional
Especialista en Tributación
Departamento Académico
de Ciencias Sociales, Jurídicas y Económicas
Universidad Nacional de La Rioja

Palabras Clave: *promoción industrial; ecuación económica; bonos crédito fiscal; reexpresión.*

Key Words:
industrial promotion incentives, financial equation, tax credit certificate, certificate adjustment

Resumen

La Ley de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario n° 25.561 (06/01/2002) afectó la ecuación económico-financiera de numerosos proyectos promocionales acordados en el marco de la Ley n° 22.021, ya que derogó la Ley de Convertibilidad n° 23.928 pero mantuvo vigente una cláusula que impedía toda reexpresión, incluso, de bonos de crédito fiscal. En ese contexto, numerosas empresas radicadas en La Rioja solicitaron judicialmente la recomposición de la ecuación mientras el organismo estatal se negó a la misma.

Profundizado el estudio sobre la cuestión y sobre la naturaleza jurídica de la relación promocional a la luz de la doctrina y la jurisprudencia y aplicado el método del caso, se puede concluir que de la naturaleza bilateral de la relación promocional deriva la obligación del Estado de mantener ecuación económico-financiera del proyecto, lo que torna factible la recomposición de aquella y a la postre de los bonos de crédito fiscal.

Abstract

The "Public Emergency Law" No. 25561 (Jan 6, 2002) disturbed the financial equation for a large number of projects receiving promotional benefits under the "Industrial Development Law" No. 22021, for the former ended the "Convertibility Law" No. 23928, but preserved a section forbidding any kind of adjustments, including tax credits. Under these circumstances, many companies operating in La Rioja (Argentina) filed legal complaints to be allowed to adjust the equation, which was denied by government authorities.

The matter having been analyzed as to the legal foundations pertaining to the relationship derived from promotion incentives, as well as the principles and jurisprudence that apply, by using case studies, it can be concluded that the industrial development program creates a bilateral relationship which requires the government to preserve the financial equation under which promotional benefits were offered, thus making it possible to adjust it and, eventually, adjust tax credit certificates as well.

I.- OBJETIVOS, MÉTODO Y ALCANCES DEL TRABAJO:

El presente trabajo surgió como una necesidad personal de profundizar la investigación del tema referenciado, luego la participación profesional en casos concretos en los que empresas promovidas solicitaban la reexpresión o recomposición de los beneficios promocionales argumentando la naturaleza contractual de la relación que las vinculaba con la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.).

El conflicto se genera a partir de la negativa de A.F.I.P. frente a la petición de las Empresas.



La Administración funda su posición en una interpretación opuesta a la de las Empresas desconociendo la naturaleza contractual de la relación promocional y la factibilidad de la recomposición. Esta posición contraría no sólo la doctrina y jurisprudencia que hasta el momento del conflicto imperaba en relación a la materia sino además actos propios de la Administración que reconocían el carácter contractual del vínculo.

Surge de esta manera la exploración e introducción en la temática de la promoción industrial de la ley 22.021, específicamente en relación a los proyectos amparados por el régimen de la Ley 23.658, sus decretos reglamentarios y el Decreto N° 804/96.

La cuestión no resulta menor desde que 26 empresas radicadas en la Provincia de La Rioja hicieron los pertinentes planteos ante la justicia¹ y el Gobernador de la Provincia de San Juan, José Luis Gioja, reconoció que *"el problema podría afectar a unas 60 empresas en San Juan y a unas 200 en las provincias promocionadas en el país"*².

El objetivo del presente trabajo consiste en desentrañar la cuestión relativa a la naturaleza jurídica de la relación y las consecuencias derivadas de ella a la luz de la doctrina y la jurisprudencia respecto de los proyectos promovidos y la influencia que pudo haber tenido en la cuestión el Dictado del Decreto n° 699/2010,

Con el fin de abordar la temática se recurrió a conceptos y principios de derecho constitucional que rigen en materia de regímenes de fomento. Igualmente se profundizaron conceptos del derecho administrativo en cuanto a dichos regímenes, las relaciones entre el Estado y los particulares y las consecuencias derivadas de las mismas con el objeto de determinar la factibilidad de reexpresión de los beneficios fiscales, materia propia del derecho tributario.

Para el desarrollo del trabajo se ha utilizado la metodología del caso. En un primer punto denominado "introducción a la materia promocional", se tratan los conocimientos básicos y elementales para que un lector no especializado pueda ubicarse en la sustancia de la problemática. Como el objetivo aquí es simplemente contextualizar al lector, el alcance del mismo

¹ Dato obtenido de mesa y libro de entradas del Juzgado Federal de Primera Instancia de La Provincia de La Rioja.

² Diario digital TIEMPO DE SAN JUAN, *"Promoción Industrial: La Corte dió 90 días para conciliar posiciones"*, 28/06/2012.



tendrá una lógica limitación en cuanto a su profundidad de análisis, salvo en aquellos puntos que son fundamentales para la comprensión del tema.

El segundo punto titulado "Del caso en particular" se refiere a la información del caso que motivó la elección del tema. Allí se parte de la situación promocional de la firma, se relatan los antecedentes del procedimiento llevado a cabo, la posición adoptada por AFIP y el Estado Nacional, llegando a describir acabadamente la pretensión de la Empresa y la posición de aquellos frente a la misma.

El tercer y cuarto punto son los de mayor importancia ya que con el conocimiento promocional y la descripción del caso desarrollados, primero se analiza la naturaleza jurídica de la relación promocional, sus derivaciones y las consecuencias que trajo aparejada la posición de A.F.I.P.-D.G.I..

Finalmente, en un último capítulo se resumen las conclusiones del trabajo.

II.- INTRODUCCIÓN A LA MATERIA PROMOCIONAL:

II.1.- MARCO CONSTITUCIONAL DE LOS REGIMENES DE FOMENTO:

La actividad del Estado se encuentra dirigida a satisfacer un fin esencial: el bien común, entendido como bienestar general, social, superior a todo interés particular. Esta es la causa final del Estado o *ratio essendi*.³

Los constituyentes de 1853 incorporaron aquél objetivo o finalidad de manera expresa en el Preámbulo de la Constitución Nacional (C.N.). En él se lee:

"Nos, los representantes del pueblo de la Nación Argentina, reunidos en Congreso General Constituyente, ...con el objeto de promover el bienestar general..., para nosotros, para nuestra posteridad y para todos los hombres del mundo que quieran habitar en el suelo argentino...".

Teniendo en miras ese fin es que el mismo texto constitucional de 1853, encarga al gobierno central y particularmente al Congreso de la Nación

³ Dromi José R., "Derecho Administrativo", Ed. ASTREA, Capital Federal, 1992, T. I, pág. 5.



proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias promoviendo la industria por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo (art. 67 inc. 16), debiendo aquél poner en práctica las medidas tendientes a la consecución de tal objetivo en orden a las circunstancias y situación particular de las provincias⁴. Esta cláusula denominada "del progreso" se encuentra vigente aún después de la reforma constitucional de 1994 (art. 75 inc. 18), reforma que amplió el marco constitucional de aquella cláusula a través del 19 del art. 75 que establece "*Corresponde al Congreso:...19. Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tienda a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. ...*".

En cumplimiento de estas directrices, que imponen velar por el bienestar y la prosperidad en todo el territorio de la Nación, el Gobierno Central dicta normas que acuerdan distintos tipos de privilegios o incentivos fiscales, asumiendo costos y riesgos. Entre ellas se desarrollan las normas que implementan las técnicas denominadas "de fomento".

El fomento ha sido definido como "*la función moderna del Estado, por la cual se estimula o se protege actividades de los particulares que son relevantes para la satisfacción mediata de las necesidades colectivas, y para la inmediata activación y desarrollo del proceso económico.*"⁵.

Es predominante la doctrina que entiende que se trata de un estímulo tendiente a promover y proteger actividades de particulares a través de distintos medios con el fin mediato de que resulte un beneficio para toda la comunidad⁶ tal como lo expresa la autora citada en el párrafo anterior, estímulo que no debe confundirse con la actividad coactiva ni con la realización de servicios públicos sin que por ello deje de ser una actividad reglada y sometida a controles estatales.

Los mecanismos en que se manifiesta el fomento pueden ser directos, vale decir a través del otorgamiento de subsidios o subvenciones, préstamos, reintegros o reembolsos aduaneros; o indirectos, que generalmente se traducen en desgravaciones, diferimientos o exenciones

⁴ Gonzalez Calderón, Juan A. "*Curso de Derecho Constitucional*", Ed. Depalma, 6ª edición, Buenos Aires, 1974, pág. 15.

⁵ Winkler, Dora P., "*Régimen de Promoción Económica Industrial, Análisis Jurídico y Fiscal de sus Normas*", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1983, pág.33.

⁶ Sacristán, Estela, "La relación jurídica de fomento: ¿unilateralidad o bilateralidad?", ED, 184-948.



impositivas, protecciones aduaneras, en los que a diferencia de los primeros no existe un desembolso dinerario por parte del Estado, sino una merma o una postergación en el cobro de los recursos tributarios.

Una de las técnicas de fomento son los regímenes de promoción industrial.

La promoción industrial ha sido caracterizada como *"el conjunto de normas existentes para la regulación y estímulo de los sectores económicos considera dos prioritarios por la política económica estatal"*⁷.

En ese sentido los regímenes de promoción industrial están destinados a cumplir con una finalidad del Estado y así lo ha sostenido la Procuración del Tesoro General del Tesoro de la Nación en sendos dictámenes vertidos respectivamente en los fallos "Textil Windsor S.A." y "Alto Paraná", se sostuvo que promover es un fin del Estado.⁸

Es así que dentro de las potestades constitucionales descriptas el Estado ha dictado normas desde hace varias décadas para el desarrollo de regímenes de promoción industrial, tanto de carácter sectorial como regional (leyes 19.640, 20.560, 21.608, 22.021, 22.973, 23.614, 23.658, más recientemente, las leyes 24.196, 24.587 y 25.080, entre otras), con el objetivo de alentar las inversiones y la radicación de capitales en determinados sectores de la actividad económica mediante el otorgamiento de beneficios tributarios y aduaneros (exenciones, desgravaciones, diferimientos, entre otros).

Aclarado esto, corresponde ahora adentrarnos al específico régimen de la ley 22.021 de promoción industrial y sus modificatorias, ya que este es el régimen de fomento sectorial regional que se analiza en el presente trabajo.

II.2.- LA PROMOCION INDUSTRIAL DE LA LEY 22.021:

II.2.1.- ANTECEDENTES NORMATIVOS:

⁷ Winkler, Dora P., ob.cit., p. 4.

⁸ "Textil Windsor S.A. s/ acogimiento Decr. 3113/64", en dictamen administrativo de la Procuración del Tesoro de la Nación 01/07/77 y "ALTO PARANÁ S.A. s/ aplicación de la ley 21.894- SEDI" en dictamen del 2/04/1980.



Tal como indicamos en el punto que antecede, con anterioridad a la sanción del Decreto-Ley 22.021 aparecen una serie de regímenes promocionales destinados a la promoción de las industrias.

Respecto de la Provincia de La Rioja cabe destacar la Ley 17.424 (sancionada el 5 de julio de 1967) que instrumentó, durante el gobierno nacional de Onganía, el proyecto presentado ante aquél por el gobernador de la Provincia, Guillermo Iribarren y que fuera producto de la preocupación de la clase dirigente riojana por obtener la radicación de empresas en el territorio provincial⁹. Guillermo Iribarren asume el 19 de enero de 1967 como gobernador de La Rioja e inmediatamente promueve, mediante gestiones concretas ante el Gobierno Nacional, la sanción de aquella ley. A través de este instrumento se establecieron una serie de medidas tendientes a radicar inversiones, promover la industria, la actividad agrícola ganadera y la minería entre otras cuestiones. El historiador riojano Bravo Tedín sostiene, en relación a la gestión de aquél gobierno, que hubo muchas empresas que se radicaron en La Rioja una de ellas COFILAR, pero este vertiginoso proceso fue exiguo ya que muerto Iribarren en enero de 1971 las autoridades que siguieron no pusieron igual énfasis en el desarrollo de la ley¹⁰.

Luego, en 1974, la Ley 20.560¹¹ y su el Decreto reglamentario (Decreto 893/73) nuevamente instrumentaron mecanismos con el fin de promover el crecimiento de las provincias de La Rioja, Catamarca y San Luis. Esta ley surge como consecuencia de la llamada "Acta de Reparación Histórica", celebrada entre los gobernadores de aquellas provincias (Carlos Menem, Hugo Mott y Elías Adré) con el Gobierno Nacional el 25 de agosto de 1973 por la que se retomaba el camino de la Ley 17.424¹². La normativa prohibía

⁹ El Mensaje de la Ley señalaba que mediante las nuevas franquicias que se otorgaran selectivamente por tipo de actividad y condicionadas en todos los casos al esfuerzo de la inversión o reinversión privada, se pretendía revertir un proceso histórico que indicaba que la provincia, por sus particulares circunstancias, no había podido aprovechar debidamente las ventajas concedidas por regímenes de promoción de carácter general otorgados anteriormente.

¹⁰ Bravo Tedín, Miguel, "Don Guillermo Iribarren, el Estadista" en www.lariojacultural.com.

¹¹ Sancionada el 14/11/1973, B.O.:12/12/1973.

¹² En el "Acta de Reparación Histórica" (25/08/1973) se deja asentado que "la Nación desea expresar su público reconocimiento hacia las Provincias de Catamarca, La Rioja y San Luis que, desde antes del nacimiento de la Patria, contribuyeron a crear las estructuras materiales y a forjar las voluntades que impulsarían las gestas libertadoras y la organización del país sobre las bases federales que constituyen hoy su organización política" y que el acuerdo se implementaría "mediante la elaboración y ejecución de políticas y medidas en todas las áreas de Gobierno, que otorguen a estas provincias los beneficios de las zonas más



la localización de nuevas industrias en Capital Federal y excluía de sus beneficios a aquellas localizadas en el Gran Buenos Aires y territorios distantes a 60 km de la Capital Federal.

La Ley 20.560 fue derogada mediante la Ley 21.608 dictada el 23 de julio de 1977 por la que se pretendía fortalecer la participación de la empresa privada en la expansión de la capacidad industrial del país. Sin embargo, este proceso tampoco pudo desarrollarse en la Provincia.

En ese contexto, en julio de 1979 se publica en el Boletín Oficial de la Nación la Ley 22.021.

Aunque posteriormente fue conocida como una ley de promoción industrial, este plexo normativo pretendió darle continuidad a la ley 17.424, que caducó definitivamente en diciembre de 1977 y que había tenido algunos buenos resultados en el ámbito agrícola y pecuario.

Por ello entre ambas leyes existían similitudes y también es por ello que el artículo 1 de la Ley 22.021 preveía que las inversiones efectuadas en las explotaciones agrícolas y ganaderas en la Provincia de La Rioja en el período comprendido entre el 1 de enero de 1978 y el 31 de diciembre de 1992, podían deducirse de la materia imponible del impuesto a las ganancias. Es decir, para estas actividades la Ley 22.021 rigió desde 1978 aún cuando, como se dijo, la ley fue sancionada en julio de 1979 (art. 1 de la Ley 22.021).

No obstante las similitudes entre la Ley 22.021 y las anteriores, aquella implicó un cambio rotundo en cuanto a la autoridad de aplicación, la que recaería sobre los gobiernos de las Provincias de La Rioja, Catamarca y San Luis. Hasta la sanción de esta ley la autoridad a cargo de la recepción, evaluación, aprobación de los proyectos promocionales presentados por las Empresas en los regímenes promocionales era el gobierno nacional, el que sin dudas se encontraba distante de la realidad económico-social de las provincias beneficiarias. Esta prerrogativa sólo encontró como excepciones aquellas dadas por monto del proyecto promovido y por proyectos promovidos por leyes sectoriales (petroquímica, papel, etc.).

favorecidas en cuanto a promoción y fomento, mediante los distintos medios instrumentales de que está dotado el Estado a estos efectos" por este motivo "la Nación asume el compromiso irrevocable de arbitrar las medidas necesarias para promover el crecimiento de las provincias de Catamarca, La Rioja y San Luis, como reparación histórica por su contribución a la formación de la Nación". www.diputadossanluis.gov.ar, Ley Nº VII-0178-2004 (5500).



Realizada esta breve, pero necesaria reseña histórica se pasará a analizar sucintamente los principales institutos y beneficios de la mencionada ley.

II.2.2.- LA LEY 22.021 – SU CONTENIDO:

En este acápite se hará una breve síntesis de los principales artículos de la ley que, por exceder con creces el objeto del trabajo, no serán analizados en profundidad.

La Ley 22.021¹³ (B. O.: 04/07/1979), estableció un régimen de carácter especial para la provincia de La Rioja, extendido posteriormente a las Provincias de Catamarca, San Luis y San Juan (mediante las Leyes 22.702 y 22.973), otorgando beneficios impositivos a emprendimientos industriales, agropecuarios y turísticos.

El artículo 3º de la citada Ley dispone la exención de pago del impuesto a las ganancias, o del que lo complementa o sustituya, a las unidades originadas en las explotaciones industriales a que alude el inciso b) del artículo 1º de la Ley, en la rama que promueva el poder ejecutivo.

Asimismo, el artículo 8º de la mencionada norma estipula diferentes franquicias en el impuesto al valor agregado, o el que lo sustituya o complementa.

Además, el artículo 9º de la comentada ley establece la exención total del pago de los derechos de importación y de todo otro derecho, impuesto especial o gravamen a la importación o con motivo de ella -con exclusión de las tasas retribuidas de servicios- la introducción de bienes de capital, herramientas especiales o partes y elementos componentes de dichos bienes, que sean destinados a ser utilizados directamente en el proceso productivo de las explotaciones comprendidas en el artículo 3º considerados a valor F.O.B. puerto de embarque, en tanto los mismos no se produzcan en el país en condiciones de eficiencia, plazo de entrega y precios razonables. La exención se extenderá a los repuestos y accesorios necesarios para garantizar la puesta en marcha y el desenvolvimiento de las actividades respectivas, hasta un máximo del cinco por ciento (5%) del valor de los bienes de capital importados.

¹³ Reglamentada por el Decreto N° 3319/79, de fecha 21/12/79, publicado en el Boletín Oficial de la Nación el 03/01/1980.



El artículo 12° de la Ley 22.021 dispone que los beneficios previstos en el segundo párrafo del artículo 1° y en artículos 2°, 3°, 7° segundo párrafo, 8°, 9°, 10° y 11° requieren la presentación previa del proyecto ante la autoridad de aplicación, quien otorgará las deducciones, exenciones y diferimientos y en su caso la medida de los mismos, teniendo en cuenta las características de la explotación, las inversiones a efectuar, el nivel de producción, la mano de obra a ocupar, y demás circunstancias que coadyuvan al desarrollo económico y social de la Provincia.

Bajo este régimen el gobierno provincial es autoridad de aplicación (art. 19 de la Ley 22.021) y por tanto quien otorga los beneficios mediante el dictado de decretos provinciales, previa evaluación y aprobación del proyecto presentado por la empresa y la correspondiente imputación del costo fiscal al cupo presupuestario anual, según lo dispone el artículo 22° de la citada ley 22.021.

En opinión de algunos autores¹⁴, la sanción de la Ley N° 22.021 implicó una excepción notoria a lo conocido hasta ese momento, justamente al establecer como autoridad de aplicación al propio gobierno provincial en lugar de la Secretaría de Estado de Desarrollo Industrial de la Nación, incluso para los proyectos industriales.

Importa destacar, en función del presente trabajo, que para el otorgamiento de los beneficios promocionales regulados por la Ley, la empresa interesada debía presentar un proyecto ante aquella Autoridad de Aplicación para su evaluación, la que tendría en cuenta las características de la explotación, las inversiones a efectuar, el nivel de producción, y la mano de obra a ocupar, entre otras circunstancias. En definitiva, la evaluación de los proyectos debía determinar su factibilidad técnico-económica y jurídica, de acuerdo a lo dispuesto por la Ley 21.608 (art. 19 de la Ley 22.021).

Una vez otorgados los beneficios se imponía como exigencia para las empresas el cumplimiento de los proyectos para la concesión de las respectivas franquicias, previéndose al mismo tiempo la pérdida total o parcial de los beneficios, en caso de incumplimientos totales o parciales de las obligaciones enunciadas.

¹⁴ Cárdenas, Emilio J. y Otero Monsegur, Luis R.: "El régimen de promoción para la provincia de La Rioja", Derecho Fiscal T° XXXIX-A, pág.297.



Así, la base para el usufructo de los beneficios promocionales (que se expresaban en términos monetarios) era el cumplimiento de determinadas obligaciones por parte de las empresas beneficiarias expresadas en términos físicos como inversión, producción, ocupación de mano de obra

El Art. 22 de aquella Ley mencionaba el "costo fiscal teórico"¹⁵ que implicaba la realización de un cálculo estimativo de tipo global en función de la producción que podían tener las Empresas y del nivel de franquicias impositivas otorgadas de acuerdo a aquella producción. Ese cálculo teórico realizado en relación al primer año de vida del proyecto era el que en definitiva se imputaba contra la partida presupuestaria pertinente, resultando esta última el límite hasta donde se podían imputar proyectos promovidos.

Sin embargo, el costo fiscal teórico previsto en la Leyes N° 21.608 y 22.021 no significó una metodología de cuantificación de beneficios promocionales a utilizar por las empresas beneficiarias, es decir, no implicó un límite en relación a los beneficios acordados, sino una imputación administrativa presupuestaria para la Autoridad de Aplicación.

La Resolución de la S.E.D.I. N° 773/77 en su ANEXO VI, complementaba lo dispuesto por la Ley N° 22.021, previendo un procedimiento, conforme cuadros explicativos y detallados en virtud de los cuales se calculaba aquél costo fiscal teórico con relación a cada impuesto aplicable.

También cabe destacar que el art. 19 acordaba la facultad a los Poderes Ejecutivos de las Provincias de prorrogar por períodos sucesivos de tres años cada proyecto, previa evaluación.

En síntesis, la Ley 22.021 disponía que todos los beneficios mencionados, y con las limitaciones aquí expuestas, se otorgarían en forma particular a cada empresa que cumpliera con las condiciones establecidas en dicha Ley. Asimismo cabe destacar que por su magnitud y características en definitiva resultaron ser muy atractivos para el empresariado nacional.

¹⁵ El concepto de "costo fiscal teórico" referido a la promoción industrial, se convierte en operativo a partir de la sanción de la Ley 21.608, en la que ya aparece como concepto legal y a la cual remitía el art. 22 de la ley 22.021. Con él se hacía referencia a los sacrificios fiscales que implicaban las políticas de fomento y representaba un mecanismo de medición de algunas variables involucradas que determinaban lo que el Estado dejaba de recaudar al promover una actividad.



II.2.3.- DE LOS PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN:

En el mensaje que elevaba a consideración del Primer Magistrado el proyecto de la ley 22.021 se indicaba que el régimen especial de franquicias que por ella se instrumentaba tenía por objeto "*estimular el desarrollo económico de la Provincia de La Rioja, atrayendo la radicación de capitales en los sectores agropecuario, industrial y turístico*". A través de aquél se pretendía revertir un proceso histórico que indicaba que la Provincia de La Rioja, por sus particulares circunstancias, no había podido aprovechar las ventajas otorgadas por regímenes de promoción de carácter general que se habían dictado.

Igualmente se señalaba que las medidas de carácter promocional consistían en desgravaciones, exenciones y diferimientos cuya vigencia estaba limitada a un plazo de hasta quince ejercicios y que las desgravaciones y exenciones a que se referían los artículos 1º, excepto el segundo párrafo, 5º y 7º primer párrafo, eran de aplicación automática y tendían a afianzar, consolidar y fortalecer a las empresas ya instaladas y crear las condiciones apropiadas para nuevas empresas y actividades.

Dado el carácter "automático" del régimen promocional de la Ley 22.021 el mismo resultó ilimitado. La "automaticidad" era consecuencia del modo en que se efectivizaban los beneficios promocionales. En efecto, los montos resultantes de las declaraciones juradas de impuestos, se encontraban exentos o liberados prescindiendo del cálculo del Costo Fiscal Teórico oportunamente estimado. Los cálculos se realizaban en forma dinámica, ya que el resultado de ellos variaba automáticamente a partir de la variación de los presupuestos para su cuantificación (precios de insumos, etc.).

Ahora bien, la modalidad prevista en la Ley en cuanto al otorgamiento, posibilidad de prórroga y uso de los beneficios, provocaba que fuera dificultoso determinar el real costo fiscal teórico de cada proyecto, haciendo que algunas empresas los utilicen de manera indiscriminada para cancelar obligaciones que se encontraban excluidas de los mismos.

Como consecuencia de esta situación irregular y del carácter ilimitado, el Estado Nacional empezó a gestar un intento de solución, tratando de mitigar los efectos no deseados de este régimen de fomento. Como respuesta a esta necesidad, en el año 1989 se sanciona la Ley 23.658.



II.2.4.- DEL RÉGIMEN DE SUSTITUCIÓN DE BENEFICIOS:

Efectivamente, por las razones señaladas, el 10/01/1989 se publica en el Boletín Oficial de la Nación la ley 23.658 por la que, entre otras disposiciones, suspendió el otorgamiento de nuevos beneficios de carácter promocional y se introdujeron modificaciones sustanciales creando un régimen de sustitución de beneficios, de exclusiva aplicación a las actividades industriales beneficiadas por las leyes 22.021, 22.702 y 22.973 para las provincias de Catamarca, La Rioja, San Luis y San Juan. Así se reemplazó el sistema implícito o automático de utilización de beneficios impositivos, por otro explícito consistente en el otorgamiento y aplicación de los Bonos de Crédito Fiscal.

Este régimen establecía que no se otorgarían las liberaciones, exenciones, diferimientos, etc. sino mediante la entrega de bonos cuya cuantía estaría dada por el costo fiscal teórico oportunamente elevado por las autoridades de aplicación a la Secretaría de Hacienda de La Nación, con el propósito de su imputación presupuestaria.

El cálculo del costo fiscal teórico o la cuantificación de los beneficios promocionales se basaba en el grado de cumplimiento de las obligaciones asumidas, teniendo en cuenta el mínimo comprometido por las empresas (Dec. N° 1033/1991, P.E.N.). En otros términos, los beneficios promocionales calculados con esta metodología sólo cubrían los niveles mínimos de producción, resultando el excedente fuera del alcance promocional, por lo que éste debía cancelarse como todo impuesto.

Los bonos creados a partir de la Ley 23.658 tenían la característica de que eran actualizables mediante un índice expresamente previsto en el art. 14 de la Ley. Otras características eran las siguientes: intransferibles, nominativos, no reintegrables utilizables sólo para el pago de las obligaciones tributarias de la propia empresa, su uso no generaba saldos a favor.



Debido a la metodología de cálculo, impuesta por las autoridades de aplicación de los regímenes promocionales, tales costos fiscales y, en consecuencia, los bonos de crédito fiscal, resultaban insuficientes en relación a los beneficios promocionales acordados a las empresas oportunamente, aún cuando podían ser actualizados ya que aplicando el índice que la ley autorizaba no se alcanzaba a cubrir los beneficios acordados al amparo de la Ley 22.021.

En definitiva, la norma vino a acotar los beneficios promocionales.

Además en esta Ley, se designó al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación (art. 18, ley 23.658), como el encargado del otorgamiento, entrega o transferencia, en su caso, de los Bonos.

Debido a la falta de reglamentación, el mecanismo para la asignación de bonos de crédito fiscal no pudo ser implementado.

Recién con fecha 10 de noviembre de 1992, y bajo la vigencia de la denominada Ley n° 23.928¹⁶ el Poder Ejecutivo dictó el Decreto N° 2054/92 que dió virtualidad jurídica al régimen de sustitución creado por el título II de la ley 23.658, a partir del 1 de diciembre de 1992. Mediante aquella norma, por un lado, se otorgó a las empresas promocionadas la posibilidad de optar entre desvincularse del sistema o bien permanecer en él bajo el nuevo régimen y por otro, se reglamentó lo relativo a la operatividad de los bonos de crédito fiscal.

Para desvincularse la empresa tenía que cumplir con determinados requisitos, siendo el más importante de destacar la obligación de ingresar el 40% de los montos por impuestos no abonados con motivo de la promoción acordada y la obligación de los inversionistas en estas empresas que hayan diferido impuestos de ingresar los tributos correspondientes con determinados requisitos (determinados por la RG DGI N° 3662).

Por esta razón se ha entendido que la sanción de este decreto encierra la posibilidad de evaluar la conveniencia económica de mantenerse en el régimen con los riesgos que se asumen al tener que cumplir con los compromisos contraídos o decidir la salida del mismo, asumiendo sus costos.

A quienes optaron por permanecer en el régimen se les "sustituyeron" los beneficios hasta entonces vigentes, por el otorgamiento de los Bonos de

¹⁶ Denominada Ley de Convertibilidad del Austral. B.O.: 28/03/1991.



Crédito Fiscal cuyo destino, era la cancelación de obligaciones fiscales originadas en el desarrollo de su actividad promovida¹⁷.

Desde el punto de vista operativo, se estableció que la instrumentación de los Bonos de Crédito Fiscal se haría a través de una Cuenta Corriente Computarizada, administrada por la Dirección General Impositiva (art. 8º, Dec. N° 2054/92), en la que este organismo procedería a acreditar los correspondientes a los proyectos aprobados por los gobiernos provinciales en cada acto administrativo particular de concesión.

A partir de ese momento, el contribuyente debía proceder a determinar el impuesto correspondiente, considerando el nivel porcentual de beneficio que era decreciente en función del año de puesta en marcha. La parte no beneficiada se cancelaba como cualquier tributo, y la parte beneficiada con afectación de la cuenta corriente computarizada.

El decreto 2054/92, a su vez, fue reglamentado por la Resolución N° 1280/92 (M.E. y O.S.P.) en la que el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos de la Nación delegó en el ente recaudador sus facultades relativas al otorgamiento, entrega y control de los Bonos de Crédito Fiscal del título II de la ley 23.658. Además estableció el modo de cálculo del costo fiscal remanente de las empresas promovidas de acuerdo al cumplimiento de los respectivos proyectos previendo la actualización del mismo de acuerdo al mismo índice que el previsto por el art. 14 de la Ley 23.658 a los fines de la acreditación de bonos para cada proyecto en la cuenta corriente computarizada.

Esto significaba que el mecanismo del cálculo del denominado costo fiscal teórico se aplicaría no solamente para la imputación administrativa presupuestaria y global que debía hacer la Autoridad de Aplicación (tal como lo preveía la Ley de Promoción Industrial), sino que también se aplicaría para la cuantificación de los beneficios promocionales a utilizar por las empresas. El cálculo se hacía teniendo en cuenta la producción mínima de la empresa lo cual generaba un monto fijo teórico que se acreditaba a la cuenta y que se traducían en exenciones.

Aquél cálculo formulado en base a los niveles de actividad mínimos de cada empresa iba en desmedro de los beneficios promocionales

¹⁷ De acuerdo a Marchevsky esta sustitución representa "...el cambio de un sistema de beneficios implícitos por otro de beneficios explícitos" (Marchevsky, Rubén A., "IVA Análisis Integral", ediciones Macchi, Buenos Aires, octubre de 1996, página 517).



originariamente otorgados, vulnerando el derecho de propiedad constitucionalmente consagrado (arts. 14 y 17 de la C.N.). Esto se producía porque con anterioridad a esta instrumentación de los beneficios acordados, las empresas promovían la totalidad de la actividad y mediante la aplicación de la Ley 23.658 y sus normas reglamentarias sólo se promovía hasta el monto estimado mediante aquél mecanismo que normalmente cubría sólo la producción mínima.

Debido a la inviabilidad práctica de este sistema, la cuantificación del costo fiscal teórico de cada proyecto debió corregirse (Resolución N° 1434/92 del Ministerio de Economía de La Nación) - al menos para el impuesto al valor agregado-. De esta forma se consideraron los niveles de actividad según capacidad instalada de cada empresa (y no los mínimos) teniendo en cuenta la reexpresión monetaria al mes de Marzo del año 1991 (RME 1280). Por su parte la cuantificación relativa al impuesto a las ganancias y sobre los activos (actualmente no aplicable) quedó en sus expresiones originales, también reexpresadas a pesos de marzo de 1991. En definitiva, por aplicación de la Res. M E 1434/92 se permitió a la DGI considerar, la reformulación del Costo Fiscal Teórico, calculado de conformidad con el anexo VI, de la resolución SEDI 773/77.

Al reformularse el cálculo del costo fiscal teórico de cada empresa en base a la capacidad instalada o capacidad de producción, los beneficios representados por los bonos de crédito fiscal que se acreditarían en la cuenta corriente computarizada se equipararon con los reconocidos en la etapa primigenia.

Si bien el costo fiscal teórico se estimó en un monto fijo, al no haber inflación o estar ésta representada por un índice mínimo, los beneficios calculados en base a las fórmulas previstas en la Resolución S.E.D.I. N° 773/77 se mantenían incólumes.

II.2.5.- DEL DECRETO N° 804/1996:

Dentro la línea normalizadora del régimen de promoción, iniciada por el dictado de la ley 23.658; a comienzos del año 1989 se dictó el Decreto N°



311/1989 que establecía en forma obligatoria un reempadronamiento de los proyectos promovidos.

Luego, con el dictado del Decreto N° 1355/1990 se exigió a las empresas beneficiadas información sobre los compromisos originales de inversión, empleo y producción, así como la utilización de beneficios fiscales, información esta última que actuaría de precondition para instrumentar el proceso de canje de beneficios fiscales por el sistema de Bonos a que se hiciera mención.

En igual tendencia, el Decreto N° 1930/1990 estableció en forma taxativa que *"no se concederán nuevos plazos para la puesta en marcha de los proyectos industriales beneficiados con actos administrativos dictados en el amparo de las leyes ...22.021"*.

También en esta línea, el Decreto N° 1033/1991 que instrumentaba el canje por Bonos de Crédito Fiscal, dispuso que las empresas, para acceder a los Bonos, deberían cumplir con las exigencias del principio de ejecución y puesta en marcha establecidas por el Decreto N° 1930/1990. Asimismo definía que los beneficiarios que no accedieran al canje por el incumplimiento de requisitos, perderían automáticamente los beneficios promocionales.

Con todas estas medidas comenzó a evidenciarse la real situación de muchas empresas beneficiadas con la promoción industrial. Así se ha dicho que en el primer reempadronamiento (el del año 1989), cumplieron con los requisitos aproximadamente tres mil (3.000) proyectos. Pero respecto al segundo reempadronamiento (el del año 1990), sólo dos mil cuatrocientos quince (2.415) proyectos de esos tres mil (3000) cumplieron con la información requerida. Y de esos dos mil cuatrocientos quince (2.415) proyectos presentados, el 30 % fueron observados por la Subsecretaría de Ingresos Públicos (por auto declarar la puesta en marcha vencida o por incumplimientos mayores al 30 % respecto a sus compromisos en materia de mano de obra y/o producción).

Esta situación generó un profundo malestar en las provincias donde estaban las principales radicaciones, las cuales empezaron a presionar en busca de una solución, que recién llegaría en el año 1996.

Efectivamente, el dictado del Decreto N° 804/96 implicó un llamativo cambio de rumbo en esa política de endurecimiento del control para el régimen de promoción industrial.



En realidad se podría afirmar que el mismo consistió en una especie de "acuerdo" entre la Nación y las provincias con promoción, donde se establecía una gran y última moratoria (o perdón de irregularidades), a cambio de que a posteriori se cumplan efectivamente con las normas de fondo. Sin miedo a equivocarnos, consistió en un último "borrón y cuenta nueva", donde luego de este nuevo comenzar, no habría más contemplaciones.

Las razones que llevaron al dictado de la misma habría que buscarlas en cuestiones de índole políticas más que económicas, y exceden por mucho el sentido de este trabajo.

Lo que sí es pertinente destacar es que dicha norma enardeció a las principales empresas de provincias no promocionadas, especialmente a las de Mendoza, quienes por medio de un documento público¹⁸, expresaron su abierta disconformidad.

Así, en la publicación citada expresaron en relación al Decreto N° 804/96:

"...dispuso la caducidad de los efectos de la legislación anterior amparando a quienes no habían cumplido con las exigencias del reempadronamiento que era la condición para mantenerse en el régimen. Se trata de una norma que fue cuestionada porque permitió legalizar situaciones que se habían producido fuera de la legislación vigente. En particular se legalizaban 'reformulaciones y modificaciones de proyectos y de las reorganizaciones de empresas promovidas, aprobadas por las autoridades de aplicación nacional o provinciales antes del 31 de mayo de 1996'. Asimismo, disponía que se podrían otorgar nuevos plazos para la puesta en marcha y se establecía una moratoria para el reempadronamiento que debía haberse realizado en 1989-90.

Esto tuvo como consecuencia alargar el período de vigencia de los beneficios, según se describe a continuación:

- los beneficios otorgados luego de algunas medidas contradictorias eran por el período completo de 15 años previsto en la norma de origen (Ley 22.021 y modificatorias) si la fecha de puesta en marcha se producía con anterioridad al 21/12/97 y

¹⁸ Consejo Empresario Mendocino, "Impacto económico para la Argentina y Mendoza de los regímenes de promoción de las provincias de San Juan, La Rioja, San Luis y Catamarca", Litografía Cuyo S.A., Mendoza, año 1999, páginas 44 a 46.



hasta el 2005 si operaba con posterioridad a la misma. Es decir que los beneficios podían llegar hasta el año 2012...".

Tratando de apartarnos de este punto de vista lógicamente parcializado, se podría resumir brevemente que el Decreto N° 804/96 trata sobre la situación de aquellas empresas que reformularon sus proyectos de acuerdo con el Decreto N° 2054/92, considerando los siguientes aspectos: a) reempadronamiento para verificar el cumplimiento de las obligaciones promocionales, b) se convalidan reformulaciones de proyectos y reorganizaciones empresarias al 31/05/1996, c) se otorgan nuevos plazos para la puesta en marcha de proyectos con la condición de haber efectuado inversiones por un monto no inferior al 30 % del total comprometido en activos fijos, d) beneficios para las empresas exportadoras y e) se permite destinar el remanente de los Bonos de Crédito Fiscal, acreditados en la cuenta corriente computarizada, a la compensación de deudas exigibles de impuestos o solicitar su devolución.

II.2.6.- SITUACIÓN DEL RÉGIMEN PROMOCIONAL CON POSTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA LEY 25.561:

La vigencia de la Ley de Convertibilidad n° 23.928 implicó cambios profundos en las reglas de juego económicas. La misma podía entenderse sólo en un contexto mayor, junto con la apertura económica y la desregulación. Las medidas instrumentales de la economía tendieron a generar una legalidad que impidiera el uso de índices de actualización en las relaciones económicas, procurando de esta manera romper una cultura de "ajustes". La legalidad tributaria debió entonces, excluir el modo de ajuste por índices de las relaciones Estado-Autoridad de Aplicación. En ese contexto se desarrolló el régimen de sustitución analizado en el apartado anterior y se dictó la Resolución (M.E.O. y S.P.) N° 1280/1992, que, a pesar de la exclusión señalada, preveía la procedencia de la actualización de los costos fiscales teóricos remanentes.

De igual manera, en aquél período, se reacomodó la cuestión relativa al cálculo de los costos de crédito fiscal en función de la capacidad instalada de las empresas.



De esta forma y durante la vigencia de la Ley de Convertibilidad se lograron recomponer los beneficios promocionales en los términos de la Ley 22.021 y la Res. S.E.D.I. N° 773/77.

Ahora bien, las empresas que originariamente adhirieron al régimen de promoción instaurado por la Ley 22.021 y cuyos proyectos fueron aprobados por la autoridad administrativa, se vieron afectadas por un nuevo cambio legislativo.

El 3 de diciembre de 2001 se publica en el Boletín Oficial el Decreto 1570/01 que vino a colocar un coto a la extracción de dinero nacional o extranjero del sistema financiero. Esa limitación, sumada a la inseguridad jurídica generada, provocó paulatinamente el alza de la divisa extranjera dólar estadounidense (y consecuentemente, de otras monedas foráneas), como así también el gradual aumento de precios en los bienes y servicios, a pesar de que la convertibilidad parecía seguir en pie.

Con fecha 6 de enero de 2002 se sanciona la denominada "Ley de Emergencia Pública y Reforma del régimen cambiario" que deja sin efecto la Ley de Convertibilidad N° 23.928, bajo cuya vigencia se habían reacomodado legislativamente las relaciones entre el Estado Nacional y Provincial y las empresas promocionadas en el marco de una economía estable y mediando la paridad de cambio en la moneda, tal como se explicó en el punto anterior.

Se produce así la "*depreciación*" de la moneda nacional frente al dólar estadounidense, patrón empleado por la Ley N° 23.928 para medir el valor de la moneda nacional. La moneda argentina perdió el poder adquisitivo que poseía frente a los bienes y servicios.

Ya depreciada la moneda a través de la vigencia del decreto 1570/01 y de la Ley 25.561, se delegó al Poder Ejecutivo Nacional la fijación del valor de cambio entre el peso argentino y las divisas extranjeras, quien lo determinó a una paridad mediante el Dec. 71/02 y luego liberó ese cambio con el Dec. N° 260/02. Así la moneda fue "*devaluada*" frente a las divisas extranjeras.

En ese contexto económico-financiero, radicalmente opuesto al de la convertibilidad, Ley N° 25.561 mantiene la vigencia de las cláusulas que



impedían la actualización monetaria, introduciendo pequeñas modificaciones a los arts. 7º y 10º de la Ley 23.928 los fines de su adaptación.

El artículo 4º de aquél plexo normativo dispone la modificación de los artículos 7º y 10º de la Ley de Convertibilidad que quedarán redactados de la siguiente forma:

"Artículo 7º- El deudor de una obligación de dar una suma determinada de pesos cumple su obligación dando el día de su vencimiento la cantidad nominalmente expresada. En ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con las salvedades previstas en la presente ley. Quedan derogadas las disposiciones legales y reglamentarias y serán inaplicables las disposiciones contractuales o convencionales que contravinieren lo aquí dispuesto."

"Artículo 10. Mantiénese derogadas, con efecto a partir del 1º de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aún a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional - inclusive convenio colectivos de trabajo - de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar."

A su vez el Art. 5º del decreto 214/02 del P.E.N., reglamentario de la Ley 25.561, establece que "...Las obligaciones de cualquier naturaleza u origen que se generen con posterioridad a la sanción de la Ley N° 25.561, no podrán contener ni ser alcanzadas por cláusulas de ajuste."

A estas normas debemos agregar que el art. 19 de la Ley prevé que la misma es de orden público y que ninguna persona puede alegar en su contra derechos irrevocablemente adquiridos.



El desajuste indicado se produce porque la Empresa debe seguir cumpliendo sus compromisos en términos físicos, los que sufren un aumento de precios reconocido por el propio Gobierno, al menos desde el año 2007, mientras que el costo fiscal teórico calculado para cada proyecto se mantiene incólume y calculado al momento de la vigencia de la Ley de convertibilidad, cuestión que será analizada en los apartados siguientes.

III. DEL CASO EN PARTICULAR:

A partir del presente acápite se desarrollará el relato de las principales aristas que tiene el caso profesional que despertó el interés en el tema.

Tratando de facilitar la comprensión del lector, se integrarán datos puntuales que se entiendan relevantes para ello. Por esta razón se hará referencia a fechas, Decretos, Resoluciones, etc., obviando mencionar toda aquella información de carácter personal o privada.

III.1.- HECHOS:

III.1.1.- DE LOS ANTECEDENTES PROMOCIONALES DE LA FIRMA:

La Empresa presentó oportunamente un proyecto ante la Autoridad de Aplicación (Provincia de La Rioja) a los fines de su aprobación. Esta última dictó el Decreto pertinente adjudicando a la solicitante derechos (beneficios promocionales) y obligaciones. Entre los primeros se contaban la exención del pago del Impuesto al Capital de las Empresas, exención del pago del Impuesto a las Ganancias y liberación respecto del I.V.A.. El Decreto establecía, además, en forma expresa que el uso de los beneficios promocionales otorgados se ejercerán conforme al mecanismo previsto en la Ley N° 23.658, Decreto Nacional N° 2054/92 y demás normas complementarias y concordantes.

En relación a las obligaciones contraídas por la Empresa se encuentran: la inversión mínima, producción y cantidad de empleados comprometidos. En cuanto a estas obligaciones la Empresa dió acabado cumplimiento



cuestión que se acreditó en el caso concreto a través e la certificación expedida por la misma Provincia de La Rioja.

Con la sanción de la Ley 25.561 que determina la devaluación de la moneda conforme lo descripto en puntos anteriores, el proyecto aprobado ve alterada su ecuación-económico financiera entendida ésta como la relación que existe entre las distintas partes y elementos que se explican mutuamente. Así en un proyecto promovido se relacionan los montos esperados de ventas, costos, gastos y utilidad con el capital invertido.

Puntualmente, en el caso de la Empresa bajo análisis, los costos de producción aumentaron paulatinamente, lo que llevó al incremento también de la carga tributaria. Como contratara de esta situación el costo fiscal teórico asignado a la Empresa se sostuvo en el tiempo calculado a la época de la convertibilidad, lo que implicó necesariamente un desfase entre ese costo fiscal asignado y los beneficios originariamente acordados a la Empresa. Aquellos no llegaban a cubrir éstos últimos.

III.1.2.- DE LOS ANTECEDENTES PROCEDIMENTALES:

Frente a la situación descripta en el apartado anterior la Empresa contaba con dos caminos procesales alternativos para reclamar por sus derechos y el respeto por la ecuación económico-financiera del proyecto:

1) la interposición de un reclamo o bien recurso administrativo ante A.F.I.P.-D.G.I. a los fines de solicitar la recomposición de los beneficios promocionales, en definitiva de los bonos de crédito fiscal. En caso de denegatoria expresa o tácita, la Empresa podía impugnar por la vía del recurso del art. 74 del Decreto n° 1397/9¹⁹. Igualmente y para el caso de un nuevo rechazo se podía seguir la vía contencioso administrativa prevista por el art. 23 de la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo;

2) la interposición de una acción declarativa de certeza tendiente a que la justicia establezca la interpretación y alcance de las normas promocionales en juego y de la aplicación a la relación promocional de las prohibiciones previstas por el art. 4° de la Ley 25.561. Finalmente, optó por este último camino en virtud de un antecedente inmediato en el cual se había hecho

¹⁹ Decreto reglamentario de la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo.



lugar a una medida cautelar tendiente a la reexpresión de los beneficios fiscales.

Tomada la decisión sobre la vía procesal, la Empresa interpuso ante la Justicia Federal de Primera Instancia Acción Declarativa de Certeza a los fines de que se expida sobre los siguiente puntos: 1) La no aplicación a la relación promocional, regulada por la Ley 22.021 y complementarias, del artículo 4º de la Ley 25.561 y del Art. 5º del Dec. 214/2002 y particularmente a la cuenta corriente computarizada correspondiente a la Empresa, en virtud de que ésta es sólo la expresión de los derechos promocionales adquiridos que implican la exención de tributos; 2) La plena vigencia de la Ley 22.021 y sus normas complementarias, Dec. N° 2054/92 (P.E.N.), Resol N° 1434/92 (M.E.N.) y Resol. S.E.D.I. N° 773/77) respecto de la Empresa y por tanto del alcance de los beneficios promocionales sobre la totalidad de los niveles de producción promovidos, debidamente aprobados por la Autoridad de Aplicación del Régimen; para lo cual se imponía una recomposición de la cuantificación de los costos fiscales teóricos, ya sea que se implemente en forma directa o bien a través del mecanismo de bonos de crédito fiscal establecido por la Ley N° 23.658. Subsidiariamente la Empresa planteó la inconstitucionalidad de la Ley 25.561 e interpuso medida cautelar tendiente a la recomposición provisoria de los bonos de crédito fiscal a través del índice previsto por el art. 14 de la Ley 23.658, a esta medida cautelar hizo lugar el sr. Juez de Primera Instancia, pero luego fue revocada por la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba.

La petición de fondo de la Empresa (recomposición de los beneficios fiscales) se fundaba básicamente, en la naturaleza jurídica de la relación promocional y en la obligación del Estado de Mantener la ecuación económico-financiera así como la responsabilidad de éste frente al cambio de legislación.

Se advierte que en el caso concreto se ofreció, entre otra prueba, documental y pericial contable a los fines de cuantificar el daño sufrido por la Empresa en virtud de la aplicación a la relación del art. 4º de la Ley 25.561. Para tal cuantificación se dejó establecido en el escrito de demanda que la medida del daño era directamente proporcional al valor incremental que resultaba de comparar al valor ajustado de acuerdo a criterios



preestablecidos con el valor histórico de los bonos, entendiendo por éste último el valor anterior a la devaluación.

Con fecha 26 de febrero de 2010 el Juez Federal de Primera Instancia resuelve hacer lugar a la demanda promovida por la Empresa declarando la inaplicabilidad a la relación promocional existente entre las partes, del art. 4º de la Ley 25.561 y del art. 5º del Decreto 214 del año 2002, como así también la plena vigencia de la Ley 22.021 y sus normas complementarias, decreto n° 2054/92 (P.E.N), resolución n° 1434/92 (MEN) y resolución SEDI n° 773/97 y por tanto el alcance de los beneficios promocionales sobre la totalidad de los niveles de producción. Para así resolver el Tribunal refirió en el fallo a la naturaleza jurídica de la relación promocional y a la prueba vertida en el expediente judicial.

Contra aquella Resolución, A.F.I.P.-D.G.I. interpone recurso de apelación ante la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba y con fecha 15 de febrero de 2011 este Tribunal resuelve confirmar la resolución de primera instancia.

Nuevamente A.F.I.P.-D.G.I. recurre el fallo mediante recurso de apelación extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación interpuesto el 16 de mayo de 2011.

La causa, a la fecha, se encuentra en estado de ser resuelta por aquél máximo Tribunal.

III.2.- DEL ARGUMENTO DE A.F.I.P.-D.G.I:

Por su parte la AFIP-DGI niega que la recomposición de los beneficios fiscales sea factible. Sostiene en su contestación de demanda y en la apelación ante la Cámara Federal, como fundamento de su negativa, que el vínculo que une a las partes en la relación promocional no es de naturaleza bilateral por lo que no puede generar obligaciones y derechos recíprocos. Sostiene que el Régimen de Promoción es una franquicia, concesión o beneficio que el Fisco otorga al contribuyente con el fin de promover una determinada zona o región y que el cumplimiento por parte de la firma actora de las variables de inversión, producción y mano de obra no son contraprestaciones a favor del Estado, sino que



benefician a la misma empresa para el desarrollo de su actividad. Afirma que en el régimen promocional las partes no se procuran beneficios ni asumen obligaciones recíprocas, por lo que no puede entenderse que el Estado se encuentre obligado a realizar contraprestación alguna a favor de la empresa beneficiaria.

Por otro lado argumenta que las normas de la Ley 25.561 y del Decreto del P.E.N. N° 214/02, dictadas en situación de emergencia económica, son de aplicabilidad al conjunto de la sociedad, incluidas las empresas promocionadas, no existiendo razones válidas que permitan colocar a la empresa en situación de excepción.

Esta clara posición de la Administración se opone al criterio jurisprudencial y doctrinario predominante referido a la naturaleza de la relación promocional y al principio *favor promotioni* según el cual en caso de duda ante la vigencia y aplicación de una ley tributaria y una promocional, se debe estar por la vigencia de ésta última por que la que cumple más acabadamente con los fines del Estado.

Planteado el conflicto en los términos antes expuestos, me adentraré en el tratamiento de la cuestión que atañe al presente trabajo.

IV.- DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA RELACIÓN PROMOCIONAL Y LA REEXPRESIÓN DE BONOS DE CRÉDITO FISCAL.

IV.1.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA RELACIÓN PROMOCIONAL:

Previo a determinar la factibilidad de la reexpresión de los bonos de crédito fiscal es imprescindible detenernos en dilucidar, a la luz de la doctrina y la jurisprudencia nacional, la naturaleza jurídica de la relación promocional.

Tal como indicáramos en otro apartado, el art. 14 de la Ley 22.021 prevé que

“Las empresas beneficiarias del régimen de la presente ley, en los casos en que la misma lo requiera, deberán cumplir los



proyectos que sirvan de base para la concesión de las respectivas franquicias, a cuyo efecto la autoridad de aplicación verificará el cumplimiento del plan de inversiones y de producción o explotación y los plazos y condiciones establecidos en la respectiva autorización.”.

De la norma citada se desprende que del régimen promocional surgen obligaciones para las Empresas. Pero, ¿existen también obligaciones a cargo del Estado?.

En toda relación promocional y particularmente en la que analizamos y que se desarrolla bajo el marco legal de la Ley 22.021, el Estado es quien acuerda los beneficios promocionales por un lado y la Empresa es quien estimula la actividad del Estado mediante la solicitud de acogimiento al régimen promocional y la presentación del proyecto respectivo a fin de que la administración emita un acto administrativo que apruebe dicho proyecto y lo tenga por acogido al régimen.

El beneficiario tiene entre otras obligaciones la de ejecutar el proyecto en el tiempo y forma establecidos en el acto de autorización respectivo, su incumplimiento podrá acarrearle las sanciones previstas por el propio régimen

Por su parte, el Estado también tiene obligaciones a su cargo, las que si bien no surgen de manera explícita de la ley, se derivan de la naturaleza de la relación promocional como se verá.

En general la doctrina está de acuerdo en calificar a la relación promocional entre el Estado y el particular como de carácter bilateral.

Algunos autores sostienen que se trata de una relación contractual²⁰, lo cual parece acertado particularmente bajo aquellos regímenes de promoción que prevén la formalidad contractual (ej.: la ley 25.560 que precediera a la Ley 21.608 y a la Ley 22.021). Otros autores, en forma mayoritaria señalan que se trata de un acto administrativo bilateral tanto en su formación como en sus efectos del cual resultan obligaciones y derechos a favor del administrado (empresa promocionada)²¹. La asignación del carácter bilateral a la relación no resulta menor desde que tal calificación implica el nacimiento de responsabilidad contractual más allá de cualquier

²⁰ DROMI, Roberto J., *Derecho Administrativo Económico*, Ed. Astrea, 1979, T. II, pág. 143.

²¹ Winkler, D.P.: ob. cit. pág. 41.



responsabilidad extracontractual que se pueda invocar, como consecuencia de las contraprestaciones entre las partes.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en el fallo "METALMECÁNICA S.A. C/ GOBIERNO NACIONAL"²² en relación al régimen de promoción de la industria automotriz que

"...La voluntad del interesado, debía, en consecuencia manifestarse para la incorporación del régimen, pero desde el momento que ésta era aceptaba, otra voluntad, la de la Administración pública en conjunción con aquella daba nacimiento al acto administrativo que resultaba de ese modo bilateral en su formación y también en sus efectos. En su formación, porque el pedido del interesado de acogerse al referido régimen era un presupuesto esencial de su existencia, y en sus efectos, porque origina los respectivos derechos y obligaciones emergentes de esa concurrencia de voluntades..."

Ya hemos expuesto la posición de A.F.I.P.-DGI contraria al carácter bilateral de la relación. Sin embargo, ese argumento resulta contradictorio en relación al criterio que la misma Administración dejó sentado respecto de la naturaleza del vínculo promocional en el Dictamen 18/2002 de la DAL en el que indica que

"Cabe traer a colación lo sostenido por este servicio jurídico, mediante Nota N° ..., en donde se dijo que 'Un régimen promocional establece una relación jurídica de carácter bilateral entre el beneficiario y la Administración, en donde se asumen compromisos recíprocos y, del cumplimiento de los compromisos asumidos por el promovido, dependerán los beneficios de que se goza. Entre tales compromisos se encuentra el de aplicar los montos de inversión captados al proyecto y esta obligación es también, junto con las demás obligaciones asumidas, condición de sus propios beneficios, los que se traducen en la acreditación de los bonos en la cuenta corriente computarizada'".

Refiriéndose a las obligaciones derivadas de tal vínculo, expresa Dora Paula Winkler²³, que el Estado no solamente tiene respecto del beneficiario "la obligación de respetar los beneficios otorgados por el órgano de

²² ED, T. 71, pág. 462, año 1976.

²³ WINKLER, D.P., ob. cit., pág. 216 y s.s..



aplicación, sino que tiene una serie de obligaciones de 'no hacer'...". Se trata de obligaciones implícitas que surgen de la Ley y de la relación promocional y que tienden a permitir al beneficiario el goce de los beneficios dentro del marco legal. A ello podemos agregar la obligación de contralor del régimen, entre otras.

De aquellas obligaciones deriva en relación al Estado la del "mantenimiento de la ecuación económico-financiera", éste es uno de los argumentos que expone la empresa en el caso bajo análisis para solicitar la recomposición o reexpresión de los bonos de crédito fiscal.

IV.2. EL MANTENIMIENTO DE LA ECUACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA COMO OBLIGACIÓN DEL ESTADO Y COMO DERECHO DEL BENEFICIARIO.

Esta obligación del Estado de mantener la ecuación económico -financiera del proyecto genera como contrapartida que el beneficiario adquiere al momento de otorgamiento de la promoción industrial por el acto particular (decreto) un derecho a obtener un beneficio que generalmente resulta calculado no sólo sobre la índole de la prestación que realizará, sino también sobre el capital a invertir.

Marienhoff²⁴ al referirse a este derecho manifiesta que

"el contrato, celebrado con el compromiso recíproco de ambas partes, le asegura al cocontratante la obtención de ese beneficio. Precisamente, ese es el motivo que determinó al cocontratante a contratar. Cuando ese "beneficio", sea por causas imputables a la Administración Pública o por causas no imputables a ésta, sobrevinientes e imprevisibles en el momento de contratar... sufre un menoscabo, el cocontratante tiene derecho a que el beneficio previsto sea restablecido, o a que los perjuicios ocasionados sean atenuados". Es a esto que se denomina "derecho al mantenimiento del equilibrio económico-financiero del contrato", o "restablecimiento de la ecuación económico-financiera".

²⁴ Marienhoff Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1974, T° III-A, pág. 469.



Es oportuno destacar que para que el mencionado restablecimiento se produzca se puede recurrir a diversos mecanismos legales. Así la responsabilidad del Estado puede derivar del contrato en sí mismo como de un hecho lícito que se presenta como imprevisible y externo al contrato y que genera la modificación de la relación contractual. Tal sería el caso de la entrada en vigencia de la Ley 25.561 en relación al caso que tratamos en el presente.

Para Marienhoff, cuando la alteración de la ecuación económico-financiera del contrato proviene de un acto emanado de una autoridad pública perteneciente a una esfera u orden jurídico distinto del que corresponde a la autoridad que intervino en la celebración del contrato (Ej.: contrato celebrado por una provincia que resulta alterado por una medida dictada por la Nación), la teoría aplicable es la de la "imprevisión".

Así la existencia del aleas económica depende de una serie de circunstancias que al unirse dan como resultado fluctuaciones del mercado, con las consiguientes alzas en los precios de costo de los productos y de la mano de obra, desocupación, desvalorización de la moneda, restricción en los gastos o consumo, etc.

La invocación de esta teoría tiene su fundamento en la "equidad" y en los artículos 16 y 17 de la C.N. que protegen el derecho a la igualdad y la propiedad.

Los hechos imprevistos hacen más onerosa la ejecución del contrato e implican un trastorno temporario o transitorio de la relación y la teoría de la imprevisión busca mantener la vigencia del contrato y lograr su cumplimiento ante los acontecimientos imprevistos.

Como consecuencia del carácter bilateral de la relación y del nacimiento del derecho al mantenimiento de la ecuación económico-financiera éste se incorpora al patrimonio del beneficiario.

Así nuestro más alto Tribunal ha expresado que

"cuando durante la vigencia de una ley el particular ha cumplido todos los actos y obligaciones sustanciales y requisitos formales en ellos previstos para ser titular de un derecho, debe tenérselo por "adquirido", y es inadmisibles, sin agravio al derecho de propiedad, su supresión por una ley posterior" (Fallos 276: 719 y 723; 298: 251, entre otros).



Es atendiendo a este concepto que entendemos que acordado el beneficio promocional que implica la promoción de la actividad a capacidad instalada en los términos de la Ley 22.021, el beneficiario adquiere un derecho que la ley posterior no puede afectar sin que necesariamente se vea conculcado el derecho de propiedad reconocido y protegido por el Art. 17 de la C.N..

IV.3.- REEXPRESIÓN DE LOS BONOS DE CRÉDITO FISCAL Y/O DE LOS BENEFICIOS PROMOCIONALES – SU PROCEDENCIA.

Hemos adelantado ya que en los regímenes promocionales, las empresas asumen compromisos que se expresan en términos físicos y como contraprestación el Estado les acuerda beneficios que en el caso particular de la Ley 22.021 consistían entre otras en exenciones y liberaciones.

Estas franquicias o exenciones que en definitiva representan el costo fiscal teórico creado legalmente implican la neutralización *“de la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, son hechos o situaciones que enervan la eficiencia generada del hecho imponible”*, interrumpen el *“el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia”*, es por ello que la obligación de pago del tributo originariamente prevista no nace, *“no surge ninguna deuda tributaria”*²⁵.

Como consecuencia de esta interpretación, en un primer momento la promoción se regía por un sistema denominado “automático” el cual implicaba que la producción a capacidad instalada de las empresas se encontraba totalmente comprendida por la promoción, de esta manera la empresa sólo debía ingresar el monto del impuesto no promovido.

En esa primera etapa, en que los beneficios no habían sido acotados el límite estaba dado por la producción a capacidad instalada. Este era el espíritu de la Ley 22.021.

La Ley 23.658 no significó derogación alguna de las normas promocionales ni de las franquicias acordadas a través de la misma.

²⁵ Villegas, *Curso de finanzas*, 8ª. Edición., p. 366 y siguientes. En igual sentido BOCCHIARDO, J. C., *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, V. 2, Ed. ASTREA, Bs. As., octubre 2003, pág. 163.



Tampoco modificó la naturaleza de aquellas franquicias, sólo implicó una cuantificación, un acotamiento y expresión de los beneficios promocionales. Esa cuantificación se trasladó a los denominados bonos de crédito fiscal que fueron acreditados en la cuenta corriente computarizada.

La Ley 23.658 prevé en su artículo 14:

“De conformidad con el régimen que se instituye en el presente título, la utilización de los beneficios tributarios referidos en el art. 12 se hará mediante la utilización de Bonos de Crédito Fiscal, los que tendrán las siguientes características: ...c) Intransferibles; d) Actualizables según la variación habida en el índice de precios al por mayor no agropecuario nacional, suministrado por le Instituto Nacional de Estadísticas y Censos; entre el penúltimo mes anterior al vencimiento de la obligación a cancelar con ellos; e) utilizables sólo para el pago de obligaciones tributarias (de la propia empresa) respecto de los cuales se hubiera calculado el costo fiscal teórico a que se refieren las respectivas normas de promoción...”.

Aún cuando el artículo citado mencione conceptos como “obligación” debemos dejar en claro que de la interpretación armónica y sistemática de la normativa vigente sobre promoción industrial surgen las siguientes conclusiones en relación a la naturaleza de los beneficios acordados y en consecuencia de los derechos promocionales:

a) de acuerdo a lo dispuesto por la Ley 22.021 los beneficios importan “exenciones” y “liberaciones” que neutralizan el nacimiento de la obligación tributaria.

b) Los bonos de crédito fiscal que regula la Ley 23.658 se caracterizan por lo siguiente: nominatividad, no reintegrabilidad, intransferibilidad, imputabilidad restringida a los impuestos del proyecto promovido sobre el que opera el beneficio, no generación de saldos a favor y validez condicionada a la existencia de materia gravada.

Por lo expuesto los bonos, o la acreditación en la cuenta computarizada de los mismos, no representan un instrumento de pago, ni un medio de pago para extinguir una obligación tributaria. Ésta última nunca nació



porque la empresa tiene acordado contractualmente el beneficio que la libera de tal obligación y no del pago de la misma.

Esta interpretación de las normas promocionales y de los beneficios por ella acordados ha sido brindada por el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C que se expidió de la siguiente forma en el caso "FODERAMI S.A.C.I.F. S/ Apelación – Impuesto a las ganancias" mediante sentencia de fecha 05/02/2001²⁶:

"...Que la ley 23.658 - título II- sustituyó el sistema de utilización de los beneficios tributarios otorgados por diversas normas promocionales y estableció la acreditación a favor de cada beneficiario de los denominados 'Bonos de Crédito Fiscal', los que se asignaron en función del 'costo fiscal teórico' incluido en cada proyecto aprobado, instrumentándose todo ello mediante la denominada "cuenta corriente computarizada" dispuesta en el dec. 2054/92.

Las principales características del régimen de sustitución de los mecanismos de uso de los beneficios de la promoción industrial establecidos por el citado decreto y normas concordantes - reglamentarios de la ley de sustitución-, pueden sintetizarse en su 'explicitación' y 'acotamiento'.

A diferencia de lo establecido en las regulaciones originales, en las que las deducciones, desgravaciones, liberaciones o exenciones de los tributos se utilizaban sin sujeción a cifras predeterminadas, la nueva normativa acotó los beneficios y explicitó en la citada 'cuenta corriente computarizada' los montos máximos utilizables por cada gravamen y período fiscal. Los montos acreditados respondieron a los denominados 'costos fiscales teóricos demeritados', esto es, los incluidos en los proyectos oportunamente aprobados, acotados según el grado de cumplimiento dado hasta ese momento a los compromisos asumidos por cada beneficiario; todo ello en virtud de las particulares características previstas en el nuevo régimen.

VI. Que, no obstante lo expuesto, las modificaciones introducidas al sistema de utilización de los beneficios promocionales no

²⁶ REVISTA IMPUESTOS 2001-A N° 7, PAG. 38; LEXCO FISCAL.



implicaron cambio alguno en su tipo, ni derogaron expresa o tácitamente las normas promocionales sobre cuyas previsiones se otorgaron las respectivas franquicias, las que siguieron plenamente vigentes a este respecto. Las nuevas disposiciones tampoco variaron la naturaleza del beneficio particular otorgado en cada proyecto, el que podía consistir tanto en deducciones de la base o del monto imponible, como en desgravaciones, exenciones o liberaciones de los respectivos gravámenes. Las nuevas normas se limitaron a cuantificar, acotar y explicitar los beneficios futuros.

Por ello, no se comparte el criterio que sostiene que los montos incluidos en la cuenta corriente computarizada puedan representar un 'derecho creditorio', ni que su utilización constituya forma alguna de pago o compensación, de las obligaciones tributarias.

Atendiendo a las características del beneficio de deducción de la base del que gozaba la recurrente, en virtud de las disposiciones de la ley 21.608, cuya naturaleza, reitero, no fue modificada, cuanto por las particulares características del 'bono' establecido por la ley 23.658: nominatividad, no reintegrabilidad, intransferibilidad, imputabilidad restringida a los impuestos del proyecto promovido sobre el que opera el beneficio, no generación de saldos a favor y validez condicionada a la existencia de materia gravada, entiendo que las acreditaciones en la citada 'cuenta corriente computarizada' sólo revelan y exhiben la medida del límite máximo del sacrificio fiscal futuro que asumió el Estado ante cada beneficiario.

Dichas acreditaciones no representan dinero, saldos a favor o derechos creditorios, constituyen únicamente la explicitación del monto máximo de las desgravaciones o liberaciones a utilizar por cada impuesto y período fiscal futuro.

Por ende, el uso de la cuenta corriente computarizada no implica pago, compensación ni otra forma de extinción de obligaciones, razón que justifica, entre otras, la imposibilidad de generación de saldos a favor de libre



disponibilidad por los remanentes no utilizados, prevista en la norma.”.

Es importante destacar que el fallo analizado fue confirmado luego por la Justicia y recepta la postura de la A.F.I.P.-D.G.I. conforme la cual el Tribunal rechaza el recurso del sujeto apelante.

A esta altura se puede advertir que la posición de A.F.I.P.-D.G.I. frente a la naturaleza del vínculo que une a la empresa con el Estado, así como la naturaleza de los bonos de crédito fiscal y la factibilidad de su recomposición, resulta contraria a actos propios y por otra parte resulta contraria a la posición sentada en relación al tema por la doctrina y la jurisprudencia.

En efecto, en el fallo “Orbis”²⁷ se reconoce la naturaleza bilateral de la relación promocional e igualmente se sostiene la reexpresión o recomposición de los bonos de crédito fiscal haciendo prevalecer el principio de realidad económica del derecho tributario por sobre el orden público establecido por el art. 19 de la Ley 25.561. Señala el fallo también que la posición de la A.F.I.P. es contraria a la finalidad del régimen promocional que consiste en dar franquicias o exenciones impositivas para estimular la producción y el desarrollo.

Consecuentemente, de la bilateralidad de la relación promocional antes descripta y de la naturaleza de los bonos de crédito fiscal resulta la factibilidad de la recomposición de estos últimos ante un desajuste de aquella relación en miras al mantenimiento de la ecuación económico-financiera del proyecto.

²⁷ Cám. Fed. de Apelaciones de Mendoza, Sala A, “Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/ Estado Nacional y otros s/ ordinario”. El fallo, que quedó firme luego de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación rechazara, con fecha 04/06/2013, el recurso extraordinario interpuesto por A.F.I.P.-D.G.I. (www.csjn.gov.ar Expte. Letra O Nro. 244 Año 2009 Tomo 45 Tipo REX,), confirmó lo resuelto por la instancia anterior declarando aplicables las normas que contemplaban la reexpresión en el valor de los bonos depositados en las cuentas corrientes computarizadas de la actora, indicando que aún aun cuando por imperio del arto 10 de ley 2.3.928 -texto según su similar 25.561- no sería posible acceder a tal recálculo, la pretensión de la actora es de naturaleza tributaria, por lo que no podía soslayarse el principio de realidad económica, consagrado como pauta de interpretación y aplicación de las normas de esta especie tanto en el ámbito legislativo como jurisprudencial.



IV.4.- DE LA AFECTACIÓN DEL DERECHO DE PROPIEDAD Y DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA:

El derecho de propiedad encuentra protección en el art. 14 y 17 de la Constitución Nacional. La C.S.J.N. ha dejado sentado en numerosos fallos que todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que se origine en las relaciones de derecho privado, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos) a condición de que su titular disponga de una acción contra quien intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad²⁸ Sostiene Bidart Campos que el término "propiedad" empleado por la Constitución

*"comprende todos los intereses apreciables que el hombre puede poseer fuera de sí mismo, de su vida y de su libertad, con lo que todos los bienes susceptibles de valor económico o apreciables en dinero alcanzan nivel de derechos patrimoniales rotulados unitariamente como derecho constitucional de propiedad"*²⁹.

Así, los beneficios promocionales antes analizados y acordados por la Autoridad de Aplicación integran aquél derecho. Por tal motivo, la posición asumida por A.F.I.P.-D.G.I. en el caso, en tanto representa un menoscabo a aquellos beneficios, violenta el derecho de propiedad del beneficiario quien conforme el acto administrativo pertinente y las normas reglamentarias gozaba de los mismos de acuerdo a la producción a capacidad instalada y a la previsibilidad de un proyecto determinado.

La alteración de la ecuación económico-financiera del proyecto promovido mediante el dictado de la Ley 25.561 genera la responsabilidad, al menos extracontractual del Estado Nacional y/o A.F.I.P.-D.G.I., quien debe tender al restablecimiento de aquella ecuación conforme lo analizado en los párrafos anteriores.

Por otra parte, el dictado de normas que de manera imprevista, determinan la modificación de las relaciones contractuales, genera, sin

²⁸ CSJN, "Bourdie c/ Municipalidad de la Capital", 1925, Fallos, 145:307.

²⁹ Bidart Campos, Germán J., "Manual de Derecho Constitucional Argentino", Ed. Ediar, 1981, pág. 276.



dudas, la violación del principio de seguridad jurídica que debe primar en todas las relaciones, pero particularmente en las relaciones tributarias y promocionales.

La seguridad jurídica se relaciona con la certidumbre que existe cuando *“los ciudadanos poseen un conocimiento acabado sobre las consecuencias tributarias de sus propias decisiones, es decir, consiste en saber de antemano la real dimensión de la obligación fiscal y las consecuencias de su incumplimiento...”* Implica sin *“saber a qué atenerse”*.

Este derecho si bien no se encontraba consagrado en la C.N. en forma expresa, antes de la reforma de 1994, se infería del art. 33 de la misma que remite a los derechos que nacen de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno. Actualmente el art. 75 inc. 22 de la C.N. ha incorporado tratados internacionales entre ellos la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre que en su art. 1º reconoce expresamente el derecho a la seguridad de su persona, en el mismo sentido la Declaración Universal de Derechos Humanos en su art. 31 y la Convención Americana sobre Derechos Humanos en el art. 32 inc. 2).

Por ello, entendemos que la interpretación y alcance de las normas promocionales en relación a la reexpresión de los bonos de crédito fiscal debe ser hecha en el marco legal y constitucional descripto y en tal sentido no cabe otra solución que reconocer el carácter bilateral de la relación promocional y la factibilidad de la mentada reexpresión o recomposición de los beneficios.

IV.5.- DE LOS FALLOS DE PRIMERA Y SEGUNDA INSTANCIA EN EL CASO ANALIZADO

Al desarrollar el apartado referido a los HECHOS se indicó que tanto el Juez de Primera Instancia como la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba hicieron lugar a la demanda impetrada por la Empresa.

En ambos casos se resaltó el carácter bilateral de la relación.

La Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, al ratificar el fallo del Juez de Primera Instancia, sostuvo:

“Ahora bien, analizando la naturaleza jurídica del vínculo que une a las partes dentro del Régimen de Promoción Industrial, punto cuestionado por la recurrente, cabe entender que el



acogimiento de la empresa accionante al Régimen de Promoción Industrial y la aceptación por el Estado Nacional de los proyectos que aquella presentar, configura una relación bilateral tanto en su formación como en sus efectos, habida cuenta que las ventajas o beneficios requieren de la solicitud o petición del administrado y de la consecuente voluntad administrativa que decide otorgar alguna ventaja o medida de promoción industrial. Sus efectos, alcanzan por regla general tanto al Estado que tiene la obligación de concretar los actos que trasuntan la concesión de los beneficios promocionales, como la entidad que recibe las medidas de fomento que asume diversas cargas y obligaciones” y cita el fallo “METALMECÁNICA S.A.C.I. c/ Gobierno de la Nación” (Fallos 296:672). Luego, sostiene el Tribunal que independientemente del vínculo que une a las partes, “lo cierto es que al incorporarse una empresa al Régimen de Promoción Industrial, se genera en cabeza de la misma legítimas expectativas de que el Estado le reconozca la desgravación impositiva a la cual se comprometió. Por lo tanto, si el Estado no cumple con los beneficios fiscales acordados, se produce una flagrante violación al principio de confianza legítima del administrado...”.

Finalmente agrega que si se demuestra el deterioro de los derechos y por tanto la confiscatoriedad a través de la prueba rendida, se debe aceptar una adecuación equilibrada por el aumento de los precios ocurrida en nuestro país a partir del año 2002, no tratándose en el caso de una simple actualización.

De lo expuesto surge que los fallos dictados hasta la fecha en el caso de marras responden y confirman los conceptos desarrollados a lo largo del presente.

V- DEL DECRETO 699/2010.

Resta verificar si el dictado del Decreto n° 699/2010, sancionado el 20/07/2010 y presentado como el Decreto de prórroga de la promoción industrial, trajo algún adelanto en relación a la cuestión tratada y respecto de los beneficios acordados a la luz de la Ley 22.021 y sus modificatorias,



teniendo en cuenta que a su dictado la discusión sobre la naturaleza de la relación y la recomposición de los bonos seguía vigente.

Por medio de aquél Decreto el Poder Ejecutivo Nacional estableció
“la extensión por el término de dos (2) años del plazo de vigencia de los beneficios promocionales en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), acordados en el marco de la Ley 22.021 y sus modificatorias y extensiones a las empresas industriales efectivamente radicadas en el territorio comprendido en aquéllas con las limitaciones y condiciones determinadas en la presente medida”.

Igualmente previó la facultad de acordar ampliaciones a proyectos vigentes.

A través de este decreto el Estado Nacional reconoce en forma expresa la necesidad de la vigencia del régimen invocando similares argumentos a los vertidos en la exposición de motivos de la Ley 22.021, a pesar de los años transcurridos entre uno y otro.

Y si bien establece en sus considerandos que con él se pretende una salida ordenada de la situación de emergencia pública declarada por la Ley 25.561, a la fecha del presente trabajo el mismo no ha sido instrumentado a pesar de que el régimen ha finalizado para la mayoría de las empresas promovidas.

La misma norma bajo análisis establece que entrará en vigencia una vez firmados los convenios pertinentes por las partes intervinientes, cuestión que por diversos motivos que escapan al análisis del presente trabajo, no se efectivizó.

En nada aclaraba el Decreto sobre la situación de las empresas que, como en el caso tratado, se encuentran aún reclamando la recomposición de los beneficios acordados oportunamente y discutiendo la naturaleza de la relación.

Creemos que la implementación y vigencia de aquél Decreto hubiera sido una buena oportunidad a los fines de contemplar y regularizar esta situación ligada inexorablemente a los efectos de la Ley 25.561.

VI.- CONCLUSIONES:



A) Del análisis de la doctrina y jurisprudencia citada se deduce que la Promoción Industrial contemplada por la Ley 22.021 implica una relación jurídica de carácter bilateral que genera derechos y obligaciones tanto para el beneficiario como para el Estado. Resultando una de las obligaciones derivadas de tal relación el mantenimiento de la ecuación económico-financiera del proyecto. Así, la ruptura de esa ecuación genera responsabilidad en cabeza del Estado y la obligación de recomponer dicha ecuación.

B) El reconocimiento de naturaleza bilateral de la relación promocional sumado a la naturaleza de los bonos de crédito fiscal acordados bajo el régimen de la Ley 23.658, determinan la factibilidad de la reexpresión o recomposición de aquellos, reexpresión que remite a la equilibrada adecuación de los beneficios a las obligaciones contraídas por la Empresa.

C) Los beneficios promocionales acordados por actos administrativos de otorgamiento constituyen derechos adquiridos conforme el concepto de propiedad acuñado por la C.S.J.N.. Por tanto, la denegación de la reexpresión o recomposición de bonos de crédito fiscal y de la ecuación económico-financiera implica una confiscación.

D) La Ley 25.561, que derogó la Ley de convertibilidad n° 23.928 dejando vigente cláusulas que impiden la actualización de los conceptos por ella misma enumerados (art. 4°), no resulta aplicable a la relación promocional en la medida en que el accionante acredite que la aplicación de tal norma produce un deterioro de aquellos beneficios. Una interpretación contraria afecta no sólo el derecho de propiedad sino también el principio de seguridad jurídica incorporado a la C.N. en el art. 75 inc. 22.

E) El Decreto n° 699/2010 no trajo aparejada solución alguna al Régimen que se encontraba en vigencia al momento de su sanción ni a la discusión en torno a la naturaleza de la relación promocional y de los bonos de crédito fiscal.

F) Finalmente, por todo lo analizado es de esperar que la Corte Suprema de Justicia de La Nación ratifique los fallos de primera y segunda instancia en el caso analizado y consecuentemente reconozca la naturaleza contractual y/o bilateral del vínculo



promocional y admita la recomposición de los bonos de crédito fiscal poniendo fin a la discusión sobre tal materia.

BIBLIOGRAFÍA:

DOCTRINA

- 1) Bidart Campos, Germán J., *"Manual de Derecho Constitucional Argentino"*, Ed. Ediar, 1981.
- 2) Borello, José Antonio, *"La Rioja, 1980-1987. Evaluación de la política de promoción industrial"*, Centro de Estudios Urbanos y Regionales, Buenos Aires, noviembre de 1989.
- 3) Bravo Tedín, Miguel, *"Don Guillermo Iribarren, el estadista"* en www.lariojacultural.com.
- 4) Cárdenas, Emilio J. y Otero Monsegur, Luis R.: "El régimen de promoción para la provincia de La Rioja", Derecho Fiscal Tº XXXIX-A.
- 5) Cassagne, Juan C., *"Derecho Administrativo"*, t. II, Buenos Aires, 1994.
- 1) Consejo Empresario Mendocino, "Impacto económico para la Argentina y Mendoza de los regímenes de promoción de las provincias de San Juan, La Rioja, San Luis y Catamarca", Litografía Cuyo S.A. , Mendoza, año 1999.
- 2) DROMI, JOSÉ R. *"Derecho Administrativo"*, Ed. ASTREA, Capital Federal, 1992, T. I.
- 3) DROMI, José R., *Derecho Administrativo*, Ed. Astrea, Capital Federal, T. 2.
- 4) Feuillade, Oscar Daniel, *"Aspectos fiscales del nuevo régimen de promoción industrial"*, trabajo base del C.E.C.yT. presentado en las Jornadas regionales 1989 para profesionales en Ciencias Económicas.
- 5) Gonzalez Calderón, Juan A. *"Curso de Derecho Constitucional"*, Ed. Depalma, 6ª edición, Buenos Aires, año 1974.
- 6) Gordillo, Agustín, *"Tratado de derecho administrativo"*, Fundación de derecho administrativo, 8va. edición, Buenos Aires, 2004.
- 7) Jornada de Pozas, *"Ensayo de una teoría del fomento"*, Revista de Estudios Políticos, N° 48, Madrid, 1949.



- 8) López Santiso, Horacio, "*Comentarios sobre regímenes de promoción industrial*", Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Buenos Aires, marzo de 1988.
- 9) Marchevsky, Rubén A., "*IVA Análisis Integral*", ediciones Macchi, Buenos Aires, octubre de 1996.
- 10) Marienhoff, Miguel S., "*Tratado de Derecho Administrativo*", primera Edición, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1970, t. I.
- 11) Marienhoff, Miguel S., "*Tratado de Derecho Administrativo*", Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1974, t. II.
- 12) Marienhoff, M. S. "*Tratado de Derecho Administrativo*", primera Edición, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1974, t. III A y B.
- 13) Rodríguez, María José, "*El acto administrativo tributario*", Editorial Ábaco de Rodolfo Desalma, ciudad de Buenos Aires, Julio de 2.004.
- 14) Sacristán, Estela, "La relación jurídica de fomento: ¿unilateralidad o bilateralidad?", ED, 184-948.
- 15) Sagüés, Néstor P., "Elementos de Derecho Constitucional", Astrea, t. 2, Buenos Aires, 1999.
- 16) Unión Industrial Argentina (UIA), "*Dictámen jurídico sobre promoción industrial*", Buenos Aires, noviembre de 1992.
- 17) Winkler, Dora Paula, "*Régimen de promoción económica industrial – Análisis jurídico y fiscal de sus normas*", editorial Depalma, Buenos Aires, marzo de 1983.

JURISPRUDENCIA

- 18) Fallo "*FODERAMI S.A.CI.F. S/ Apelación – Impuesto a las ganancias*", REVISTA IMPUESTOS 2001-A N° 7, PAG. 38; LEXCO FISCAL.
- 19) Fallo "*METALMECÁNICA S.A. C/ GOBIERNO NACIONAL*", ED, T. 71, pág. 462, año 1976.
- 20) Fallo "*Orbis Mertig San Luis S.A.I.C. c/ Estado Nacional y otros s/ ordinario*", www.cjsn.gov.ar, Expte. Letra O Nro. 244 Año 2009 Tomo 45 Tipo REX.



ARTÍCULOS PERIODÍSTICOS

- 21) Diario digital TIEMPO DE SAN JUAN, "Promoción Industrial: La Corte dió 90 días para conciliar posiciones", 12 de junio de 2012, www.tiempodesanjuan.com.

Cita de este artículo:

GONZÁLEZ, M. C. (2015) "Bonos de crédito fiscal en el régimen de promoción industrial – continuidad del régimen a través del Decreto P.E. n° 699/2010" *Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Abril de 2015, Año 5, Vol. 1.* pp.09 - 51. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>

