

*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte:

- I -

A fs. 620/622, la Sala "A" de la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza confirmó lo resuelto por la instancia anterior y, en consecuencia, declaró aplicables las normas que contemplaban la reexpresión en el valor de los bonos depositados en las cuentas corrientes computarizadas de la actora, en los términos de la resolución (ME) 1.280/92, desde el momento en que la demandada había omitido aplicar tal mecanismo y hasta la efectiva utilización de los bonos reexpresados.

Para así decidir, reconoció que, aun cuando por imperio del art. 10 de ley 23.928 -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 puede soslayarse el principio de realidad económica, consagrado como pauta de interpretación y aplicación de las normas de esta especie tanto a nivel legislativo como jurisprudencial.

Expresó que las modificaciones operadas en la economía con posterioridad a la sanción de la ley 25.561 derivaron en un aumento de los precios de las materias primas y de los productos terminados del contribuyente, mientras que el valor de los bonos permaneció invariable, lo que originó su insuficiencia para mantener los niveles de producción comprometidos.

Destacó que el informe pericial contable rendido en autos demuestra que, desde enero de 2002 hasta marzo de 2007, el incremento del costo de los insumos fue del 189% y, en consecuencia, el monto de los bonos que la empresa tuvo disponible para pagar el IVA por sus adquisiciones (IVA compras) le alcanzó sólo para cinco meses de actividad en el año 2005, para seis meses en el 2006 y para menos de dos meses en el 2007. En particular, agregó que el monto de IVA compras acreditado en la cuenta corriente computarizada en el año 2005 alcanzaba para fabricar 69.600 productos, lo que representa un 22% menos del mínimo comprometido en el proyecto promovido.

Por ello, concluyó que la ley 25.561 no puede ser un obstáculo para que la AFIP proceda a reexpresar el monto de los bonos de crédito fiscal toda vez que, como surge de la prueba producida, esa negativa se contrapone a la finalidad del régimen promocional, cual es otorgar franquicias o exenciones impositivas que actúen como estímulo para la producción y el desarrollo.

- II -

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 628/647, concedido a fs. 671.

En primer término, explica que la ley 21.608 introdujo el concepto de “*costo fiscal teórico*”, como instrumento para medir el impacto que tenían en las cuentas recaudadoras los beneficios fiscales que habían sido concedidos a las empresas acogidas a los regímenes de promoción.

Añade que la ley 23.658 estableció bonos de crédito fiscal, en reemplazo de los beneficios regulados por las leyes 21.608 y 22.021. Destaca que los citados bonos eran actualizables por el índice de precios al por mayor no agropecuario nacional suministrado por el INDEC, en virtud de lo dispuesto por el art. 14, inc. d), de la citada ley 23.658.

En relación con lo anterior, especifica que el monto máximo del valor nominal total de bonos de crédito fiscal a otorgar para cada proyecto, por cada año pendiente de beneficio, debía ser equivalente al monto actualizado de las franquicias tributarias contempladas en aquel costo fiscal teórico. Los sujetos acogidos a los regímenes de promoción debían, entonces, determinar e ingresar los tributos en igual forma que el resto de los contribuyentes, empleando para ello -total o parcialmente- esos bonos de crédito fiscal, que eran acreditados en una cuenta corriente computarizada administrada por la DGI.

Puntualiza que la resolución (MEyOSP) 1.280/92 estableció que los montos de los costos fiscales teóricos remanentes serían actualizados, pero expresamente lo hizo “...*de conformidad con las disposiciones de las leyes 23.658 y 23.928*”, motivo por el cual esa reexpresión debía hacerse sólo hasta el 31/03/91.

Concluye que la prohibición de indexación establecida por la ley 23.928 fue mantenida por su similar 25.561, normas de orden público que prevalecen sobre cualquier otra que se oponga a sus disposiciones, motivo por el cual el Estado Nacional no pudo, en las respectivas leyes de presupuesto de los períodos aquí involucrados, actualizar los costos fiscales teóricos correspondientes al proyecto promovido de la actora ni emitir bonos de crédito fiscal para cancelar ese concepto.

- III -

A mi modo de ver, el recurso extraordinario deducido es formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas de carácter federal (leyes 21.608, 22.021, 23.658, 23.928, 25.561 y sus normas reglamentarias) y la decisión

*Procuración General de la Nación*

definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el apelante fundó en ella (art. 14, inc. 3°, ley 48).

- IV -

A la luz de lo resuelto por la sentencia de primera instancia y por la Cámara, estimo importante resaltar que el reclamo de la actora se centra en dos puntos, los cuales transcribo a continuación (cfr. fs. 4):

- a) Si lo dispuesto por los arts. 4° de la ley 25.561 y 5° del decreto 214/02 resulta aplicable al régimen promocional;
- b) Si las leyes 22.021, 23.658 y sus complementarias mantienen su vigencia y, por ende, si corresponde la reexpresión de los beneficios promocionales frente al deterioro de la ecuación económica prevista al encuadrarse la relación entre las partes.

Sentado ello, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

- V -

Como ya lo ha indicado el Tribunal, la ley 23.658 tuvo por objeto reemplazar el sistema entonces vigente de regímenes promocionales (en lo que aquí interesa, respecto de la actora, regido por las leyes 22.021, sus complementarias y modificatorias) por otro "*explícito, claro y cuantificable*", que se implementaría mediante la entrega de bonos nominativos, no reintegrables e intransferibles, utilizables exclusivamente para el pago de los impuestos correspondientes (Fallos: 322:1926, cons. 6°).

Con tal finalidad, el art. 12 de la citada ley 23.658 dispuso sustituir "*de pleno derecho*" el sistema de utilización de beneficios tributarios que fueron oportunamente otorgados a las empresas promovidas, por el que se instrumentó en el título II de dicha ley, y facultó al Poder Ejecutivo Nacional a dictar las normas complementarias y reglamentarias pertinentes. A su vez, en el art. 14, estableció que la utilización de los beneficios derivados de aquellas normas se haría mediante "*bonos de crédito fiscal*", cuyas características y funciones explicitó.

Es claro para mí que, 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, el nuevo régimen nacido a partir de la ley 23.658 acotó los beneficios y fijó, en la denominada “*cuenta corriente computarizada*”, los montos máximos utilizables por cada gravamen y cada período fiscal. Las cifras allí acreditadas respondieron a los denominados “*costos fiscales teóricos demeritados*”, esto es, los incluidos en los proyectos oportunamente aprobados, limitados 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.

De esta forma, es evidente que éste vino a cuantificar, acotar y explicitar el monto de los beneficios por gozar, revelando así el límite máximo del eventual sacrificio fiscal futuro que asumía el Estado ante cada beneficiario. Esto es, quedó así fijado el techo de la deuda comprometida por el Fisco -con las peculiares características del régimen de promoción industrial- frente a cada sujeto promovido.

Con posterioridad fue sancionada la ley 23.928, cuyo art. 10 derogó, con efecto a partir del 1° del mes de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecían o autorizaban 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. La disposición en análisis expresamente aclaró que la derogación se aplicaría aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional - inclusive convenios colectivos de trabajo- de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas que correspondía pagar, sino hasta el día 1° de abril de 1991.

Este precepto fue luego modificado por el art. 4° de la ley 25.561, el cual ahora establece: “*Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1° 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 aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional — inclusive convenios colectivos de trabajo— de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar*”.

Pienso que de la lectura de ambas normas (23.928 y 25.561) se colige sin esfuerzo que sus disposiciones alcanzan a los montos máximos utilizables en bonos de crédito

*Procuración General de la Nación*

fiscal, establecidos en reemplazo de los beneficios fiscales regulados por las leyes 21.608 y 22.021 y, por ende, a partir de la vigencia de la ley 23.928 -mantenida por el art. 4° de la ley 25.561- ha quedado desterrada toda posibilidad de proceder a su indexación, actualización o repotenciación, hayan sido establecidas éstas por leyes, reglamentos o contratos.

Desde mi óptica, ello es así pues, cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, cons. 6° y su cita), y es adecuado dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429), o bien en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 320:2649). Sobre la base de dichas pautas hermenéuticas, es mi parecer que la actora no puede invocar cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional de fecha anterior al 1° de abril de 1991, como causa de repotenciación o actualización del valor de los bonos depositados en sus cuentas corrientes computarizadas, por impedirlo tanto el art. 10 de la ley 23.928 como el art. 4° de la ley 25.561.

Al respecto, es oportuno poner de relieve que tanto el art. 10 de la ley 23.928 en su texto original como el sustituido posteriormente por su similar 25.561, representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 67, inc. 10, de la Constitución Nacional (texto anterior a la reforma de 1994; actual art. 75, inc. 11). Esta competencia del Congreso Nacional ha sido reiteradamente ratificada por V.E., destacando que a partir de tales actos legislativos no sólo habían quedado derogadas disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación (Fallos: 315:158, 993; 328:2567 y 332:1572, entre otros).

Desde esta perspectiva, no cabe sino reafirmar aquí la aplicación de lo dispuesto en el art. 10 de la ley 23.928 (texto según su similar 25.561) respecto de los montos acreditados en la denominada "*cuenta corriente computarizada*", siendo la prohibición de actualización o repotenciación de esos montos un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas).

Entiendo que lo expuesto hasta aquí brinda adecuada respuesta al primer planteo de la actora y corresponde declarar, en consecuencia, que las disposiciones del art. 4°

de la ley 25.561 y del art. 5° del decreto 214/02 resultan aplicables al régimen promocional del cual goza la actora.

- VI -

A lo dicho en el acápite anterior, corresponde añadir que con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 23.928 se dictó el decreto 2.054/92, cuyo art. 1° dispuso que el 1° de diciembre de 1992 comenzaría a regir el régimen instituido por el título II de la ley 23.658, de sustitución de beneficios promocionales. Dicho reglamento -en sintonía con lo ya dispuesto por su similar 311/89- permitió a las empresas ya acogidas a la promoción industrial optar entre permanecer en el régimen legal de sustitución, o bien desvincularse del sistema nacional de promoción industrial (cfr. títulos I y II, decreto 2.054/92).

En este punto, es importante poner de relieve que el nuevo régimen de sustitución puesto en marcha por el decreto 2.054/92 nada establecía acerca de la posibilidad de indexar, actualizar o repotenciar los valores de los bonos de crédito fiscal, de acuerdo con la prohibición fijada por el art. 10 de la ley 23.928.

Es frente a la instauración de este nuevo sistema cuando la voluntad del interesado -elemento del cual V.E. hizo mérito en Fallos: 296:672, cons. 8°- debía manifestarse por permanecer en el régimen legal de sustitución y otra voluntad, la de la Administración Pública, en conjunción con aquélla, daba nacimiento al acto administrativo que resultaba de ese modo bilateral en su formación y en sus efectos (cfr. art. 20 de la ley 23.658, decretos 311/89 y 2.054/92). En ese momento se fijaron los respectivos derechos y obligaciones emergentes de esa concurrencia de voluntades, en especial, *“la aceptación del costo fiscal teórico y de los criterios de utilización para los años que aún le resten al proyecto”* (cfr. art. 6°, inc. a, decreto 2.054/92; subrayado, agregado), sin mecanismo de indexación, actualización o repotenciación alguno, debido a la clara prohibición del art. 10 de la ley 23.928.

Por ello, la posterior sanción del art. 4° de la ley 25.561 -en cuanto mantiene derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación o actualización- no genera, en mi razonamiento, agravio alguno al derecho de propiedad de la actora, toda vez que esta ley no avanzó sobre los términos de aquella relación bilateral reencauzada en los términos de la ley 23.928 y del decreto 2.054/92.

*Procuración General de la Nación*


En último término, no escapa a mi análisis que la accionante manifiesta que, como consecuencia del incremento del valor de sus insumos, el costo fiscal teórico calculado sobre la producción máxima del proyecto no le alcanza para cubrir del IVA que debe abonar por esas adquisiciones, las cuales son necesarias para producir el mínimo comprometido. Por esto, afirma, puede quedar en infracción ante la autoridad de aplicación y arriesgarse a la pérdida total de los beneficios por incumplimiento (cfr. fs. 10/11). En tal sentido, estimo importante dejar en claro que lo dicho hasta aquí no implica adelantar opinión respecto de la reprochabilidad de su conducta ni tampoco sobre la procedencia o no de las posibles sanciones que la autoridad de aplicación pueda aplicarle ante eventuales incumplimientos.

- VII -

Por lo expuesto, opino que debe corresponde revocar la sentencia de fs. 620/622 en cuanto ha sido materia de recurso extraordinario y rechazar la demanda.

Buenos Aires, 8 de octubre de 2010

ES COPIA LAURA M. MONTI

  
ADRIANA N. MARCHISIO  
Prosecretaría Administrativa  
Procuración General de la Nación  
15/10/10