



PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA ARGENTINA

Facultad de Derecho
Departamento de Posgrado
Maestría en Derecho Tributario

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

Regímenes de Promoción en la República Argentina

Fundamentos, Características y Finalidades

MAESTRANDO: CONTADORA HEIDI ELIZABETH RUSTERHOLZ
TUTOR: CONTADOR DANIEL MARTÍN

BUENOS AIRES, 9 DE DICIEMBRE DE 2.024

ÍNDICE

<i>Abreviaturas</i>	4
<i>Introducción</i>	6
1. CLÁUSULA DEL PROGRESO	9
1.1 Antecedentes Constitucionales	9
1.2 Medios y Fines de la Cláusula	13
1.3 Antecedentes Jurisprudenciales	16
2. DEFINICIÓN CONCEPTUAL	30
3. ASPECTOS CONSTITUTIVOS	31
3.1 Objeto promocional	32
3.2 Sujetos Beneficiarios	34
Interesado - Beneficiario	35
Exclusiones Subjetivas	37
3.3 Autoridad de Aplicación	38
Reasignaciones de Cupos Fiscales	39
Modificaciones del alcance de la normativa promocional	42
Convalidación de Transferencia de Franquicias – Reorganización de Empresas ..	42
Convalidación de Transferencia de Beneficios por Decisiones Judiciales.....	44
Invitaciones – Adhesiones Provinciales	46
3.4 Vigencia	47
Plazo de Vigencia del Régimen.....	47
Fecha de Entrada en Vigencia	48
Plazo de Usufructo de los Incentivos	48
Plazo de Acogimiento - Adhesión	48
3.5 Beneficios Tributarios.....	53
Principio de Reserva de Ley y de la Analogía en materia tributaria	53
Posturas Interpretativas adoptadas por la CSJN – Alcance de las Exenciones	54
Decretos con Normativa Promocional.....	56
Exención - No Sujeción.....	58
Liberación.....	71
Desgravación	71
Reducción	75
Bonos o Certificados de Crédito Fiscal	79
Estabilidad Fiscal.....	98
Diferimiento	104
Amortización Acelerada en el Impuesto a las Ganancias.....	112
Acreditación y/o Devolución Anticipada de Créditos Fiscales	118
Reintegros y Reembolsos Especiales	126
Condonación.....	130
Repotenciación de Beneficios Tributarios.....	133
3.6 Compromisos y Obligaciones	135
Dictado de Normas Reglamentarias y Procedimentales.....	136
Naturaleza del Acto Administrativo - Acuerdo de Voluntades	137
Estabilidad de los Actos Administrativos.....	139
Principio de Seguridad Jurídica	139
Nulidad del Acto Irregular.....	143
Celeridad en las tramitaciones, habilitaciones y solicitudes.....	144
3.7 Régimen de Incumplimientos y Sanciones	146
Prescripción	147

3.8	Cupos Fiscales	150
	Cupos Fiscales Presupuestarios	151
	Excedentes de Cupos Fiscales	153
	Criterios de Asignación	154
	Proyección de Cupos Presupuestarios - Ejercicio 2.025	154
3.9	Régimen de Garantías	156
	Tipos de Garantías	156
	Garantías de Ejecución del Proyecto	156
	Garantías sobre los Beneficios	157
	Formas de Constitución de Garantías	157
	Garantías por Goce Anticipado de Beneficios	158
3.10	Régimen de Inversiones para Grandes Proyectos	165
	Marco Normativo	165
	Objeto	166
	Sujetos que podrán adherir	169
	Autoridad de Aplicación	175
	Plazos para la Adhesión	177
	Compromisos - Obligaciones	177
	Beneficios Tributarios	181
	Tratamiento Impositivo diferencial	190
	Régimen de Incumplimientos y Sanciones	192
	Cupos Fiscales	195
	Régimen de Garantías	196
	Disposiciones Varias	196
4.	GASTO TRIBUTARIO	198
	Definición	198
	Estimación Presupuestaria	199
	Análisis del Gasto Tributario	200
5.	INFORMACIÓN PROMOCIONAL	203
	Registros de Beneficiarios	206
	<i>Conclusiones</i>	207
	<i>Jurisprudencia - Por orden de referencia</i>	210
	<i>Referencias Bibliográficas - Por orden alfabético</i>	212
	<i>Bibliografía Adicional - Por orden alfabético</i>	214
	<i>Dictámenes Jurídicos – Informes o Pronunciamientos Técnicos - Por orden alfabético y fecha de emisión</i>	214

Abreviaturas

AAE	Área Aduanera Especial
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
ARCA	Agencia de Recaudación y Control Aduanero
art.	artículo
arts.	artículos
BO	Boletín Oficial
cit.	citado
CCF	Certificado de Crédito Fiscal
Cfr.	confrontar
CN	Constitución Nacional
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
CUIT	Clave Única de Identificación Tributaria
Dto.	Decreto
Dra.	Doctora
Dr.	Doctor
Ed.	Edición
EF	Estabilidad Fiscal
etc.	etcétera
HCN.	Honorable Congreso de la Nación
inc.	inciso
incs.	incisos
IG	Impuesto a las Ganancias
IVA	Impuesto al Valor Agregado

Nº	número
pág.	página
págs.	páginas
PEN	Poder Ejecutivo Nacional
PTN	Procuración del Tesoro de la Nación
RIGI	Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones
SA	Sociedad Anónima
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
ss.	siguientes
TCN	Territorio Continental Nacional
vgr.	verbigracia

Introducción

En el presente trabajo final integrador, me he propuesto efectuar un estudio jurídico-tributario circunstanciado de los llamados “Regímenes de Promoción”, marcos legales de excepción, que contemplan medidas tributarias especiales, y de alcance restrictivo, que han sido creados a lo largo de los años por el Honorable Congreso de la Nación, a través de una serie de normas de rango legal o por el Poder Ejecutivo nacional en base a facultades legislativas delegadas por el primero, en momentos en que la emergencia económica y social, así lo dispusieron y bajo las circunstancias apremiantes que así lo ameritaron.

Respecto de lo señalado precedentemente, es dable precisar que he centrado mi análisis, en aquellas leyes especiales que promueven, principalmente, franquicias de naturaleza tributaria, dejando de lado, a todas aquellas remisiones a disposiciones normativas que contienen medidas de tipo financieras, herramientas éstas, que si bien son utilizadas por el Estado Nacional, a través de la creación y concesión de estímulos económicos, como lo son los subsidios, aportes o apoyos no reembolsables, créditos con tasas de interés diferenciales o subsidiada, entre otros, no tienen la envergadura, el alcance y/o la importancia de los referidos beneficios tributarios atento los actores económicos a las cuales están destinados. En aquellos supuestos en que una ley especial pudiera contener a ambos tipos de instrumentos, esto es, de tipo fiscal y financiero, me he limitado a referenciar, sólo a los primeros de ellos, y de éstos a aquellos que merecen ser analizados por su importancia, relevancia y significatividad, ya sea que con su concesión pudieran tener incidencia o no, dentro del gasto tributario estimativo anual. Esta última aclaración procede también respecto de si involucran o no el establecimiento de un cupo fiscal anual.

Asimismo, en ese orden de ideas, también quiero destacar que en su desarrollo voy a remitirme, en primer término, a regímenes de promoción que se encuentran actualmente vigentes, ello sin perjuicio de traer a colación, en alguna ocasión, a algún marco promocional no operativo o con el objeto cumplido, en la medida que sus particularidades o características distintivas así lo hubieran merecido; y siempre con el objeto de complementar, ampliar y/o nutrir, el estudio de alguno de sus aspectos salientes.

A su vez, es dable aclarar que, en la exposición, no he seguido siempre un orden temporal cronológico, para efectuar las remisiones a los diversos aspectos constitutivos de los marcos de excepción sancionados, sino que han sido referenciados cuando la oportunidad del análisis, así lo mereciera. Es por lo mencionado, que la metodología que utilicé para presentar el contenido del trabajo y para efectuar los correspondientes desarrollos teóricos, es aquella que me ha permitido realizar una exposición sistémica de los contenidos, a los que he procurado vincular, a medida que iba avanzando en el desarrollo, de forma de conectar, con cierto grado de propósito pedagógico, los conceptos vertidos en cada uno de los puntos que lo conforman.

Aclarado lo que antecede, y en cuanto al fondo del presente trabajo, el mismo está orientado a desarrollar, de forma integral, el análisis técnico de un Régimen de Promoción, comenzando en una primera parte, con una síntesis de la investigación que efectuara, a los fines de poder identificar las motivaciones, los principios y el contexto histórico que sustentaron y dieron origen al nacimiento y al consecuente establecimiento

de la Cláusula del Progreso, actualmente contenida en el inciso 18 del artículo 75 de la Constitución Nacional, previsión que por su importancia y relevancia, constituye el basamento, es decir, la génesis de todo régimen promocional, atento a que sobre la base de su existencia, como se verá seguidamente, se le reconoce al Estado nacional el derecho a promover el desarrollo económico y social del país, a través del otorgamiento de medidas de fomento diversas, con el objeto de tender al crecimiento y a la inclusión de su población con justicia social, a través del impulso del progreso integral de la Nación y de sus habitantes, y supeditado siempre a la previa valoración de la importancia que tiene el hecho de poder garantizar el bienestar general, el acceso equitativo a los recursos y a las oportunidades que pudieran suscitarse.

En ese sentido, considero que es de suma importancia el relevamiento realizado respecto de los pronunciamientos efectuados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en torno a la mencionada cláusula constitucional, dado que determinan la justa medida de su contenido, jurisdicción, alcance y aplicación; dictámenes que complementan y permiten dimensionar la magnitud e importancia que las dispensas de la referida cláusula representan.

En la segunda parte del desarrollo, centro la atención en el estudio pormenorizado de cada uno de los elementos constitutivos, característicos y diferenciales de los citados regímenes especiales, así como también de los aspectos controvertidos que se pudieran haber suscitado, en cada caso, procurando efectuar siempre las aclaraciones, conceptualizaciones y/o elaboraciones personales que estimé de interés, a los fines de nutrir o complementar los aspectos evaluados en cada caso, basándome siempre en mi experiencia profesional en la materia, atento a estar prestando servicios por 20 años ininterrumpidos, en lo que a los Regímenes Especiales se refiere en la Dirección Nacional de Impuestos dependiente del Ministerio de Economía.

Ya luego en la última parte del mismo, he intentado aunar todos los conceptos teóricos examinados, identificando si éstos han sido contemplados o no por el legislador, en el Régimen de Incentivos para Grandes Inversiones, creado en los términos del Título VII de la Ley N° 27.742, dado que se trata del último régimen de promoción que ha sido sancionado por el Honorable Congreso de la Nación, durante este año 2.024, por la envergadura de las inversiones que su implementación podrían traer aparejada, y por el sacrificio fiscal que la concesión de muchas de sus franquicias tributarias, en el contenidas, indefectiblemente va a producir, de concretarse las inversiones objeto de fomento; entre otros aspectos de interés, que se irán develando a lo largo de la exposición.

Respecto de esto último, y sin perjuicio de ese estudio integral aplicado a una norma especial de reciente vigencia, es dable destacar que en el marco del análisis de los conceptos teóricos que he analizado en detalle, durante el desarrollo del punto 3, se pueden identificar con precisión aspectos salientes de los otros marcos de promoción, que como se advirtiera en párrafos anteriores, fueron seleccionados por su trascendencia.

Asimismo, y si bien las actividades de naturaleza industrial, son las que se encuentran siempre mayormente promovidas por los regímenes especiales de mayor relevancia en el país, atento su importancia por sobre la actividad primaria y por la incidencia que pueden tener en el aparato económico productivo, como instrumento de expansión -sobre todo en países en desarrollo como el nuestro-, quiero poner de relieve que excede el ámbito del

presente trabajo, efectuar valoraciones inherentes a la incidencia que éstos últimos generan, desde un punto de vista económico, y acerca de las ventajas y/o desventajas que estos pudieran generar, en esos mismos términos; limitándome por ello, sólo en el punto 4 a informar y analizar la composición del gasto tributario estimado, en materia promocional y a comentar en el punto 3.8, el alcance de los cupos fiscales que se encuentran actualmente vigentes, así como los proyectados para el ejercicio presupuestario 2.025; quedando estos últimos, supeditados a la sanción de la ley respectiva.

Por su parte, cabe poner de relieve que al momento de estar elaborando el presente trabajo, la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía ha sido disuelta, conforme la decisión adoptada por el Poder Ejecutivo Nacional a través del artículo 1° del Decreto del N° 953 del 24 de octubre (BO 25/10/24), quien además dispuso la creación de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero -ARCA- (artículo 2°), Organismo que asumirá las funciones de la primera, según se establece en el artículo 7°. Consecuentemente, entiendo que las potestades y atribuciones de esa Administración Federal o las acordadas a esta, se mantienen vigentes en cabeza de la ARCA, y así fue entendido en las remisiones que al efecto pudieran efectuarse.

Finalmente, mi mayor aspiración con la elaboración del presente trabajo se centra en el hecho de haber podido sentar las bases teóricas para que cualquier profesional o estudiante interesado en este tema, pueda adentrarse en el estudio de las singularidades propias de los Regímenes de Promoción, con el objeto de poder brindarle las herramientas atemporales que considero necesarias e indispensables para poder entender de qué hablamos cuando nos referimos a éstos últimos, y las implicancias que los mismos conllevan.

1. CLÁUSULA DEL PROGRESO

1.1 Antecedentes Constitucionales

En el marco de lo señalado en la introducción, en primer término, entiendo oportuno destacar que, en nuestro país, los fundamentos constitucionales sobre los que se asienta la creación de toda ley promocional que promueve la concesión de privilegios fiscales con miras a incentivar la inversión, la producción, y/o el empleo, entre otros factores de interés, con la consecuente reducción y/o eximición de las cargas fiscales de sus beneficiarios, entre otras franquicias salientes, tienen su origen en los pensamientos y principios que fueron pregonados al efecto, por Juan Bautista Alberdi¹, preceptos cuya recopilación han pasado a formar parte de su libro caratulado: *“Bases y Puntos de Partida para la Organización Política de la República Argentina”* -en adelante, “Las Bases”-, máximas que contribuyeron con la organización política e institucional de nuestro país, atento ser tomados en consideración por el Congreso General Constituyente al momento de elaborar la Constitución Nacional que fuera promulgada el 1° de mayo de 1.853, en la Provincia de Santa Fe.

Respecto de esto último, es dable recordar que, en términos generales, “Las Bases” se encuentran constituidas por 37 capítulos y se terminaron de escribir durante el mes de mayo del año 1.852 siendo los principales motivos de su creación, como se sostuviera precedentemente, el hecho de ser elevadas por Alberdi a la consideración del entonces director provisorio de la Confederación Argentina, el General Justo José de Urquiza, con el objetivo de influir en las deliberaciones que la Convención Constituyente llevó a cabo en el referido año 1.853².

Dichos principios fueron, además, complementados e integrados por Alberdi, con una propuesta o proyecto de constitución, en cuyo preámbulo, el autor plasmaba sus aspiraciones más profundas, respecto de lo que consideraba debían ser los pilares del desarrollo de la República Argentina. Estos últimos, contemplaban una serie de presupuestos tendientes a impulsar, entre otros propósitos de manifiesta relevancia: el aumento y la mejora de la población, la construcción de grandes vías de transporte, la salvaguarda de la libre navegación de los ríos, el fomento de la educación popular, así como también, en lo que aquí interesa, la promoción de las franquicias a acordarse, a la industria y al comercio³.

Asimismo, esa noción utópica acerca del desarrollo y el crecimiento que tanto propugnaba e inspiraba al referido autor, a su entender, sólo se lograría cuando se:

- a) Poblaran los desiertos con inmigrantes de las capitales más adelantadas y civilizadas de Europa, con el objetivo de educar en libertad e industria⁴,

¹ Juan Bautista Alberdi (San Miguel de Tucumán, Provincias Unidas del Río de la Plata; 29 de agosto de 1.810 - Neuilly-sur-Seine, Francia; 19 de junio de 1.884). Abogado, jurista, político, diplomático, escritor y músico argentino, autor intelectual de la Constitución argentina de 1.853. Fuente: https://es.wikipedia.org/wiki/Juan_Bautista_Alberdi.

² Cfr. pág. 29 que contiene copia de la carta de fecha 30 de mayo de 1.852, escrita por Juan Bautista Alberdi y elevada a la consideración de Justo José de Urquiza.

³ Cfr. pág. 242 del Capítulo XXXVII.

⁴ Una de sus principales premisas, se basaba en la idea de que “Gobernar” era poblar, entendida en el sentido de educar, mejorar, civilizar, enriquecer y engrandecer.

- b) Atrajera la inversión extranjera directa, entendida como el trabajo que produce y enriquece, y
- c) Estimulara la construcción de los ferrocarriles necesarios para la interconexión de los extremos más remotos del país y de los puertos de ultramar.

Al respecto, sostenía la idea de que esos postulados básicos tendientes al desarrollo económico, no resultarían realizables si no se procedía a la concesión de privilegios excepcionales y especiales (beneficios fiscales). En ese sentido, Alberdi advertía que el tipo de inmigrante y de los capitales, a los que pretendía principalmente captar, únicamente se desplazarían espontáneamente a países que cautivaran por su opulencia, por su seguridad y por su libertad, por lo que debía necesariamente generarse esa fuerza de atracción lo suficientemente motivadora, que permitiera concretar los fines propuestos. Las franquicias o estímulos fiscales formaban parte de esta última.

En cuanto al aspecto industrialista, estaba convencido de que la industria conducía al bienestar y a la riqueza y en consecuencia al orden y a la libertad⁵, asignándole un rol fundamental en el camino del desarrollo y acordándole primordial importancia a la aludida construcción de los ferrocarriles, como medio de interconexión territorial que garantizaría la integridad nacional y la unidad política, incluyendo particulares menciones, en ese sentido.

Es sobre la base del marco ideológico mencionado, y en el orden de lo expuesto en el párrafo que antecede, que Alberdi siempre exteriorizaba y reforzaba su posición favorable en cuanto al otorgamiento de franquicias o privilegios, pronunciándose particularmente, respecto de la protección que debía prestársele a las empresas particulares que tendrían a su cargo la construcción de los referidos ferrocarriles, en el sentido de colmarlas “...de ventajas, de privilegios, de todo el favor imaginable, sin deteneros en medios. (...)

Dejad que los tesoros de fuera como los hombres se domicilien en nuestro suelo. Rodead de inmunidad y de privilegios el tesoro extranjero, para que se naturalice entre nosotros.

Esta América necesita de capitales tanto como de población.

El inmigrante sin dinero es un soldado sin armas. Haced que inmigren los pesos en estos países de riqueza futura y pobreza actual. Pero el peso es un inmigrado que exige muchas concesiones y privilegios. Dádselos, porque el capital es el brazo izquierdo del progreso de estos países. (...)

Otro tanto deben hacer nuestras leyes actuales, para dar pábulo al desarrollo industrial y comercial, prodigando el favor a las empresas industriales que levanten su bandera atrevida en los desiertos de nuestro continente. El privilegio a la industria heroica es el aliciente mágico para atraer riqueza de afuera. Por eso los Estados Unidos asignaron al Congreso general, entre sus grandes atribuciones, la de fomentar la prosperidad de la Confederación por la concesión de privilegios a los autores e inventores; y aquella tierra

⁵Cfr. pág. 91 del Capítulo XIII.

de libertad se ha fecundado, entre otros medios, por privilegios dados por la libertad al heroísmo de empresa, al talento de mejoras”⁶.

En ese contexto, introdujo dentro de sus reflexiones, la idea de que las exigencias económicas e industriales de la época, debían indefectiblemente servir de base para proceder a la reforma de la legislación interna y de la concepción del derecho constitucional imperante, destacando al respecto que: *“La Constitución debe dar garantías de que sus leyes orgánicas no serán excepciones derogatorias de los grandes principios consagrados por ella, como se ha visto más de una vez. Es preciso que el derecho administrativo no sea un medio falaz de eliminar o escamotear las libertades y garantías constitucionales”⁷.*

En ese orden de ideas, Alberdi advertía que ninguna de las Constituciones Nacionales sancionadas anteriormente -esto es, las que fueron dictadas en los años 1.819 y 1.826-, contemplaban garantías de progreso material e industrial como las que él proponía. Ello se debía, a su entender, por el contexto histórico en que habían sido promulgadas; dado que estas últimas habían surgido como consecuencia de tiempos de lucha contra la corona de España, en miras a lograr la libertad y la independencia, situación que hacía que, en ese momento histórico, toda vinculación comercial con potencias extranjeras fuera restrictiva y temida, e impensada la idea de atraer inmigrantes como fuente de inversiones y conocimientos del exterior.

En ese sentido, enfatizaba entonces la necesidad de encaminarse a una Constitución de transición, destacando la idea de que, *“...las constituciones de hoy día...deben propender a organizar y constituir los grandes medios prácticos de sacar a la América emancipada del estado obscuro y subalterno en que se encuentra.*

Esos medios deben figurar hoy a la cabeza de nuestras constituciones. Así como antes colocábamos la independencia, la libertad, el culto, hoy debemos poner la inmigración libre, la libertad de comercio, los caminos de fierro, la industria sin trabas, no en lugar de aquellos grandes principios, sino como medios esenciales de conseguir que dejen ellos de ser palabras y se vuelvan realidades”⁸.

Por otra parte, también mencionaba el hecho de que, si bien la Constitución que él propugnaba, acompañaba, en ese momento, los acontecimientos de la historia, esta podía ser susceptible de modificación y/o mejora, con el objeto de alcanzar la perfección absoluta de un gobierno libre, debiéndose considerar siempre la conexión histórica de ésta con los hechos que acontecen. Es decir, estaba abierto a la idea de avanzar en la evolución del progreso, sin abandonar porque sí, los presupuestos básicos de su concepción original.

Como puede observarse, considero que el mismo Juan Bautista Alberdi dejaba abierta la idea de una posible modificación constitucional que como se leerá en párrafos siguientes, se ha llevado a cabo en el año 1.994.

⁶ Cfr. páginas 108/109 del Capítulo XV.

⁷ Cfr. pág. 114 del Capítulo XVI.

⁸ Cfr. pág. 81 del Capítulo X.

Sobre la base de las principales argumentaciones y fundamentos que fueran anteriormente sintetizados, es que Juan Bautista Alberdi introduce dentro de su **proyecto de Constitución de la Confederación Argentina**, en el marco de las atribuciones propias del Honorable Congreso de la Nación, en el ramo de lo interior, una previsión constitucional especial, que daba cuenta de esas aspiraciones tendientes al desarrollo y al bienestar general, en su artículo 67. En efecto, a través del mismo se facultaba a este último, a “3° *Proveer lo conducente a la prosperidad, defensa y seguridad del país, al adelanto y bienestar de todas las Provincias, estimulando el progreso de la instrucción y de la industria, de la inmigración, de la construcción de ferrocarriles y canales navegables, de la colonización de las tierras desiertas y habitadas por indígenas, de la planificación de nuevas industrias, de la importación de capitales extranjeros, de la exploración de los ríos navegables, por leyes protectoras de esos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo*”⁹ (el destacado me pertenece).

Dicha propuesta de artículo, conforme surge de la compulsa efectuada al Manual de la Constitución Reformada de German Bidart Campos (1.998), con pequeñas adecuaciones, fue lo que se ha denominado luego en llamar la Cláusula del Progreso, del Bienestar o de la Prosperidad, previsión que fuera incorporada al texto de la Constitución Nacional vigente en el año 1.853, como **inciso 16** del entonces **artículo 67**, el cual instruía al HCN, entre otras atribuciones, a “16. *Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las Provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferro-carriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimientos de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo*”¹⁰.

Tal como lo mencionara el ya referido y prestigioso constitucionalista Germán Bidart Campos (1.998), la expresión que remite a la prosperidad, al adelanto y al progreso de la ilustración del referido inciso 16 del entonces artículo 67 -actual inc. 18 del artículo 75-, “...abarca aspectos materiales y culturales, a tono con las grandes pautas del preámbulo. Además, la extensión del progreso y del bienestar a “todas las provincias” otorga a la cláusula una dimensión territorial y social que abarca la integralidad geográfica y poblacional de todo el estado, sin exclusiones ni marginamientos dentro de la federación”¹¹.

Asimismo, este último autor también destacaba la idea de que “*Estamos frente a privilegios de derecho público que tienen base en la misma constitución y que las leyes están habilitadas a establecer en beneficio del interés general o público a favor de personas, empresas, etc. Por supuesto que deben tener un contenido ético y ser interpretados restrictivamente. Su carácter temporal está prescripto explícitamente.*

Los principales privilegios son la exclusividad, el monopolio, y la exención impositiva. Como además la constitución habla de “recompensas de estímulo”, queda espacio para

⁹ Cfr. pág. 255 - Propuesta de la Constitución de la Confederación.

¹⁰ Cfr. Cuadro comparativo obrante a páginas 47-48 - Tomo I.

¹¹ Cfr. pág. 121 - Tomo III.

conceder otra ventajas o franquicias, algunas de las cuales son más propias del derecho privado que del derecho público”¹².

Además, es dable aclarar que luego de acaecida la reforma constitucional del año 1.994 y sin modificaciones en su redacción hasta la fecha, la cláusula del progreso, ha quedado establecida en el referido **inciso 18 del artículo 75** de la Ley Suprema. Para el referido Bidart Campos, dicha cláusula, “...es de una amplitud manifiesta y engloba en su enunciado una temática que, sin carácter taxativo equivale a los contenidos del bien común y de lo que hoy se denomina desarrollo”¹³.

Respecto de esto último, debe tenerse presente que los convencionales constituyentes en esta última instancia, ampliaron también el alcance del constitucionalismo social, mediante la incorporación de un nuevo inciso 19 al artículo 75, de un párrafo agregado al artículo 125, en complementación con lo previsto en los artículos 41, 42 e incisos 2), 8) e inciso 23 del referido artículo 75.

En lo que aquí interesa, con la incorporación del aludido inciso 19 al art. 75 de la CN, se propende a la concreción del desarrollo humano con justicia social, buscando complementar la ya mencionada cláusula del desarrollo de su inciso 18, al disponer también como facultad del HCN, en lo pertinente, la de “Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento.

Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será Cámara de origen. (...)”.

A su vez, no debe perderse de vista, que atento lo instituido en el **inciso 22 del artículo 75**, también los Tratados Internacionales tienen rango constitucional, y pueden contemplar previsiones especiales en cuanto al crecimiento y al bienestar de la sociedad. En ese sentido, cabe agregar que la República Argentina ha aprobado internamente, su adhesión a la Convención Americana de Derechos Humanos -llamada Pacto San José de Costa Rica-¹⁴, y reconoció la competencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos por tiempo indefinido, convención que en su artículo 26, también prescribe a los Estados, la adopción de las providencias necesarias para el desarrollo económico progresivo.

1.2 Medios y Fines de la Cláusula

El objetivo fundamental de la cláusula del progreso, como lo mencionara en diversas ocasiones, estimo que alude siempre a la idea de lograr el desarrollo y el bienestar social. En lo que hace al análisis de su contenido, podemos traer a colación el aporte que efectúa

¹² Cfr. pág. 124 - Tomo III.

¹³ Remitirse también a lo señalado a pág. 121.

¹⁴ Adoptada a través de la Ley N° 23.054, sancionada el 1 de marzo de 1.984 y promulgada el 19 de marzo de 1.984.

en ese sentido, Enrique Bulit Goñi (2.003), al mencionar que la misma refiere a dos componentes, esto son: los fines y los medios.

En cuanto a los primeros de ellos, menciona que *“De los fines, los dos primeros son más genéricos, más amplios, más abarcativos (‘proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias’), el tercero es específico y parece enunciar su propio medio (‘proveer al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria’), y los demás son de contenido básicamente económico (‘promover la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores’)”*.

A su vez, como medios menciona a las expresiones vinculadas con: *“...‘leyes protectoras de estos fines’, ‘concesiones temporales de privilegios’, y ‘recompensas de estímulo’, concesiones y recompensas que, desde luego, también deben concederse mediante leyes, ya que así actúa el Congreso Nacional, que de él trata la cláusula. Cabe destacar que, especialmente en nuestra materia, los bloques segundo y tercero deben leerse ‘concesiones temporales de privilegios mediante ley’, y ‘recompensas temporales de estímulo mediante ley’. ‘Mediante ley’, aunque la expresión se use sólo en el primero de los bloques, porque así actúa el Congreso...”¹⁵*.

De lo puesto de relieve, considero que, en materia promocional, los fines tienen que ver con aspectos inherentes al bienestar social, el desarrollo sostenible y la justicia social, y los medios se implementan, principalmente, a través de políticas públicas, es decir, mediante leyes que contengan programas o regímenes que faciliten la concreción de dichas finalidades.

En palabras del mismo Juan Bautista Alberdi, en *“Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según la Constitución de 1853”* (2.021), las leyes protectoras, las concesiones temporales de privilegios y las recompensas de estímulos eran el medio que la Constitución ponía en manos del Congreso nacional para fomentar la incipiente industria fabril.

A su vez, para saber qué clase de protección, qué clase de privilegios y de recompensas ofrece la Constitución como medios, según el autor era menester fijarse en los fines que por esos medios se proponía alcanzar, mencionando taxativamente a: la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y el establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros, y la exploración de ríos interiores, y concluyendo acerca de que bastaba *“....mencionar estos FINES para reconocer que los medios de protección que la Constitución les proporciona son la libertad y los privilegios y recompensas conciliables con la libertad”¹⁶*.

Asimismo, en cuanto al otorgamiento de determinadas liberalidades tributarias que fueran acordadas en pos de salvaguardar el cumplimiento de los fines enunciados, es interesante traer a colación el aporte realizado por el ya mencionado Bulit Goñi respecto

¹⁵ Cfr. pág. 909.

¹⁶ Cfr. págs. 90 y 91– Capítulo II.

de que las mismas pueden proyectarse, es decir, pueden ser establecidas de dos maneras diferentes, a saber:

“a) En sentido horizontal, es decir hacia el mismo plano nacional, o sea con referencia a tributos nacionales, o

b) En sentido vertical, hacia abajo, es decir con referencia a los otros planos de gobierno, o sea con referencia a los tributos de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de las municipalidades de provincias”¹⁷.

En lo que hace a la atribución nacional de eximir o conceder liberalidades respecto de sus propios tributos, a la que alude en inciso a) precitado, el autor manifiesta que la misma está contenida en la propia atribución de establecer esos tributos, que proviene de los dos primeros incisos del artículo 75 (inc. 1º y 2º) de la CN, sin la necesidad de poner en juego a la cláusula de la prosperidad de su inciso 18. En ese supuesto el ejercicio de la facultad de eximir se enfrentaría solamente con las limitaciones que pudieran imponerle o no, los principios de igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, razonabilidad, tratándose en esencia de una cuestión de potestad y de política tributaria, no siendo judicializable el mérito, oportunidad o conveniencia con que el Congreso haya ejercitado la atribución.

Sin perjuicio de ello, es dable tener presente que en relación a los dos primeros principios -igualdad, generalidad- y en cuanto al otorgamiento de incentivos promocionales, la Corte de Suprema de Justicia se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, en cuanto a que: *“Si bien los beneficios tributarios tienen fundamento en la Constitución Nacional: art. 67, inc. 16 -cláusula de progreso- el mismo texto del inciso aludido los califica como “privilegios”, desde que ellos importan alterar la generalidad con que deben ser aplicados los gravámenes para conjugarlos con el art. 16 de nuestra Ley Fundamental, en el sentido de que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley y no a una parte de ellos”¹⁸.*

Por otro lado, el referido autor señala que sí podría darse el uso de la atribución especial con un sentido mixto, horizontal y vertical al mismo tiempo, o más propiamente horizontal, pero con efectos también verticales. En ese sentido, refuerza la idea de que cuando se hace uso de la potestad de eximir de ciertos tributos nacionales (a excepción de los derechos de importación y exportación y de los gravámenes con afectación específica), se pueden afectar también los planos provinciales y municipales, por tratarse en muchos casos de tributos coparticipables, de manera que la Nación, disminuye unilateralmente el monto de su recaudación -por medio de los privilegios o recompensas de estímulo de orden tributario-, disminuye la masa coparticipable y afecta recursos que son también provinciales y/o municipales.

En cuanto al supuesto establecido en el inciso b) -el sentido vertical-, el autor destaca en este, el pleno ejercicio de la cláusula del progreso (ya no, como en el primer caso, donde se hacía uso de la facultad de los dos primeros incisos del art. 75)¹⁹. Es decir, leyes nacionales pueden consagrar liberalidades respecto de tributos provinciales, de la CABA,

¹⁷ Me remito también a lo manifestado a pág. 909.

¹⁸ Cfr. Fallos 314:1088.

¹⁹ Cfr. pág. 910.

y/o municipales. Este aspecto es el que mayor trascendencia le ha dado, en el ámbito tributario, a la Cláusula del Progreso.

Conforme lo hasta aquí expuesto, y en cuanto a la directa vinculación entre la cláusula constitucional y la concesión de estímulos diversos, se puede preliminarmente concluir, que cuando nos referimos al hecho de que una ley promocional ha sido dictada, en el marco de lo establecido en el inciso 18 del artículo 75 de la Constitución Nacional, estamos queriendo referirnos a una atribución que la Constitución Nacional le concede al Estado Federal para que, a través del Congreso de la Nación, pueda actuar mediante el dictado de una norma especial, en pos del interés general, entre otras disciplinas, en materia tributaria, estableciendo exenciones, exclusiones, reducciones, desgravaciones, diferimientos, entre otras franquicias, estímulos que no sólo tienen incidencia respecto de tributos nacionales sino también provinciales y municipales.

A su vez, entiendo que, si bien la ley promocional que concede franquicias temporales de privilegios, en definitiva, debe ceñirse al principio de legalidad, debe cumplir también con los demás preceptos en ella establecidos, como ser, debería involucrar un período temporal razonable, dado que, con la decisión en ella contenida, como se ha destacado en el presente capítulo, se inhiben, reducen o postergan potestades tributarias de los tres niveles de gobierno. Esto es así, siempre y cuando los fines o los intereses de la Nación así lo ameriten, en virtud de la supremacía a la que alude el artículo 31 de la CN, y que le acuerda esta última a toda ley dictada por el Congreso, estando obligadas a conformarse a ésta, las autoridades locales (provinciales – municipales -CABA)²⁰.

Finalmente, a modo de síntesis de las conceptualizaciones efectuadas en párrafos precedentes y en los términos del autor Enrique Bulit Goñi, la cláusula del progreso se trata de una extensa disposición constitucional, posiblemente la más extensa de todas, que autoriza al HCN a dictar leyes, con contenidos diversos y propósitos amplios, unificados en una fórmula habilitante que lo resume todo: “en pos del interés general, del bienestar general, del bien común”, entendidos estos conceptos, obviamente, como lo resuelva la mayoría de los miembros del Congreso, sujeto ello, solamente, a la siempre difícil, ardua y opinable, prueba de razonabilidad que, a su vez, será juzgada por la mayoría de los miembros de la Corte Suprema de Justicia, cuando intervenga en un “caso” o “causa”²¹, de suscitarse alguna controversia respecto de su alcance, aspecto que nos introduce al análisis de los pronunciamientos judiciales que serán sintetizados seguidamente.

1.3 Antecedentes Jurisprudenciales

El ejercicio de la atribución constitucional analizada en el punto 1 -consistente en una liberalidad, dispensa, exoneración, etc.- respecto de tributos de los tres niveles de gobierno, es lo que le ha dado mayor trascendencia y relevancia a la cláusula del progreso y que más antecedentes jurisprudenciales ha suscitado en el ámbito tributario, atento las controversias y las consecuentes acciones judiciales que han tenido lugar, y que han generado hasta el pronunciamiento de la CSJN, toda vez que, como puede observarse de lo citado precedentemente, y lo puesto de relieve por Bulit Goñi, estamos ante un supuesto

²⁰ En los términos de la CSJN, las municipalidades no son más que delegaciones de los poderes provinciales, circunscriptas a los fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación (Cfr. pág. 201 - Fallos 154:25).

²¹ Cfr. pág. 908.

en el cual “...la potestad de crear tributos y la de liberar de éstos no operan como contraccaras estrictas, sino que la potestad de liberar es más amplia que la de crear: porque obviamente si bien la Nación sólo puede crear tributos en su ámbito, y no podría crear tributos provinciales o municipales, pero sí podría liberar no sólo de tributos propios, sino también de tributos provinciales y municipales”²².

Es sobre la base de lo señalado que, en la jurisprudencia judicial existente en la materia, principalmente se ha discutido el alcance de las potestades de la Nación para acordar exenciones y/o liberalidades, ya no respecto de tributos nacionales sino de las jurisdicciones provinciales o municipales, etc.

A su vez, es importante tener presente, que dichas disputas, nunca se han suscitado de forma directa entre fiscos de las diferentes jurisdicciones, sino han sido instadas, en la mayoría de los casos, por los sujetos destinatarios de los beneficios de las medidas de excepción, con el objeto de restringir judicialmente, el ejercicio de potestades fiscales locales, que estos consideraban impropias.

En ese orden de ideas, se recuerda que las atribuciones acordadas al HCN por la cláusula del progreso, a través de la creación de leyes especiales que conceden exenciones, exclusiones, rebajas, diferimientos, prórrogas de tributos, etc., en sus orígenes, ha sido utilizada con relación a la realización de grandes planes o proyectos de interés general, como por ejemplo, la ejecución de importantes obras públicas y en la generación de toda la red de servicios públicos esenciales (ferrocarriles, caminos, puertos, aeropuertos, teléfonos, correos, telégrafos, oleoductos, gasoductos, generación y transmisión de energía, etc.).

El respecto, estimo de interés destacar lo sostenido por el autor Guillermo A. Lalanne (2.007), en cuanto a que, “La importancia dada por Alberdi a la construcción de Ferrocarriles puede ser el germen, de lo que, posteriormente, iba a ser la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia acerca de la constitucionalidad de los beneficios y las exenciones otorgadas por el Congresos de la Nación a favor de las empresas de ferrocarriles”²³.

Consecuentemente, sobre la base de los antecedentes aportados al efecto por el autor mencionado en último término, y los precedentes jurisprudenciales adicionales que han sido recabados de la compulsa efectuada a la página institucional de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es dable sintetizar una serie de pronunciamientos, cuyos fundamentos han ido delimitando el alcance de la cláusula en cuestión, a saber:

A) Ferrocarriles

Como se pusiera de relieve precedentemente, una buena parte de la jurisprudencia a ser analizada, se encuentra vinculada con las primeras concesiones otorgadas a las empresas ferroviarias de capital británico, encargadas de la construcción de los ferrocarriles argentinos.

²² Cfr. pág. 910.

²³ Cfr. página 283.

En ese orden de ideas, es dable poner de relieve que con fecha 19 de marzo de 1.863, el Poder Ejecutivo aprobó el contrato celebrado entre el entonces Ministro del Interior, - en representación del Gobierno de la República Argentina-, y el señor Guillermo Wheelwright, para la formación de una Sociedad Anónima bajo la denominación de 'Ferrocarril Central Argentino', destinada a la construcción y explotación de un ferrocarril de una sola vía entre las Ciudades de Rosario (Provincia de Santa Fé) y la Provincia de Córdoba. Dicho acuerdo contractual fue aprobado con posterioridad mediante una Ley Nacional aprobada con fecha 23 de mayo de 1.863.

En lo que aquí interesa, la referida ley declaraba a través de su artículo 4º, libre de toda contribución o impuesto la propiedad del ferrocarril y sus dependencias, por un plazo de 40 años, como también promovía la liberación de gravámenes aduaneros, vinculados con los materiales, útiles y artículos que resultarían necesarios para la construcción de los mismos.

Al respecto, el primer antecedente jurisprudencial, se remonta al año 1.897 y se encuentra vinculado con los Autos ***“Ferrocarril Central Argentino v. Provincia de Santa Fé”***²⁴. En dicho pronunciamiento se discutía si resultaba procedente hacer lugar o no, a la acción de repetición impulsada por la compañía Ferrocarril Central Argentino, empresa que peticionaba la restitución del impuesto pagado en concepto de contribución directa provincial, atento entender la empresa que este había sido cobrado indebidamente.

Además, y conforme lo manifestado por la firma, el marco contractual oportunamente aprobado -en los términos de la ley de ferrocarriles-, contenía un artículo que declaraba libre de toda contribución y/o impuesto a la propiedad del ferrocarril y de sus dependencias, norma que entendía había sido dictada por el Congreso Nacional, en el marco de los incisos 12 -potestad para reglar el comercio interprovincial- y 16 -facultad para proveer a la prosperidad del país y al adelanto y bienestar de las provincias-, del artículo 67 de la Constitución Nacional²⁵. Consecuentemente, la firma entendía que la pretensión provincial tornaba ilusoria la exención acordada por el Estado, y atentaba en contra de la federalización y el principio consagrado en el artículo 31 de la CN, en cuanto a la supremacía de la ley especial, sobre el resto del ordenamiento jurídico del país.

Por su parte, en los términos de la contestación de la demanda por parte de la Provincia de Santa Fé, esta última opinaba que el Congreso no tenía facultades para exonerar de impuestos provinciales a las empresas de carácter particular.

En el caso, la Corte Suprema de la Nación, entre otros aspectos salientes, dictaminó que cuando la CN le acuerda al Congreso de la Nación la facultad de efectuar concesiones transitorias de privilegios, no ha establecido más limite que su temporalidad, es decir, nada ha dicho acerca de la naturaleza o el carácter de las mismas. En cuanto a dicha temporalidad, apuntó que la ley particular prevé en el artículo 4º, un plazo de 40 años, para el ejercicio del derecho acordado.

Asimismo, ese Máximo Tribunal advirtió que, si a *“...los fines de gobierno, de política, de reglamentación del comercio interprovincial, o simplemente como medio de estímulo para promover la construcción de un ferrocarril, el Congreso cree conveniente acordar el privilegio de la exención del pago de impuestos locales, esa disposición será perfectamente constitucional, porque ella no importará sino el ejercicio de una facultad*

²⁴ Fallos 68:227.

²⁵ Artículos del texto constitucional vigente, en ese momento.

*del Congreso, cuyas leyes priman sobre cualquiera disposición contraria que pudieran contener las Constituciones o leyes de provincia”*²⁶.

En los términos expuestos, para la CSJN, resolver lo contrario, sería reconocer en los gobiernos de provincia, la facultad de anular o entorpecer los efectos de la legislación del Congreso, en cuanto ella se dirigiese a los objetos previsto en el inciso 16 del artículo 67.

En base a los criterios jurídicos sintetizados, resolvió que *“En el caso ..., se trata de una ley de privilegio. La Nación ha exonerado del pago de toda clase de impuestos y gabelas al ferrocarril recurrente. Al conceder este privilegio...ha puesto en ejercicio una facultad propia, que no pueden limitar ni la constitución ni las leyes provinciales. El Congreso no ha prohibido, ni podrá hacerlo, que la provincia de Santa Fé, cree y cobre los impuestos que, con arreglo á sus propias instituciones, pueda cobrar y percibir. Lo único que ha hecho la ley nacional ha sido excluir del pago de todo impuesto al Ferrocarril recurrente, porque esa exclusión es uno de los privilegios que tiene facultad de acordar la Nación para promover la construcción de ferrocarriles”*²⁷.

Finalmente, y conforme lo mencionado, ese Máximo Tribunal le acordó a la accionante, el derecho de repetir el monto del gravamen objeto de la controversia.

En la Causa ***“Compañía de Tierras Central Argentina c/Provincia de Córdoba; sobre exención e impuestos fiscales y cobro de pesos”***²⁸, la firma en cuestión había solicitado judicialmente que, se la declare exonerada del pago de la contribución fiscal provincial, por las tierras que el gobierno nacional le había donado a uno y otro lado de las vías ferroviarias a la empresa del Ferro Carril Central Argentino; compañía esta última, de la cual la accionante era propietaria. Puntualmente, peticionaba la devolución de las contribuciones percibidas ilegalmente, según su entender, requiriendo, además, el levantamiento de los embargos acaecidos sobre sus tierras, atento a que iban a ser, objeto de remate.

Al respeto, la CSN se ha manifestado en cuanto a que las tierras involucradas en la disputa, no estaban comprendidas dentro de la exención de impuestos acordada a Ferro Carril Central Argentino y a sus dependencias, por el ya citado artículo 4° de la ley nacional del 23 de mayo de 1.863, dado que dicha previsión legal no era aplicable a las propiedades de la firma, en general, sino a la propiedad especial del ferrocarril, es decir, al ferrocarril mismo y sus dependencias, o sea respecto de los elementos que constituyen la obra y sus operaciones, identificando explícitamente: al tren rodante, los terrenos necesarios para el camino, las estaciones, los muelles, los depósitos y las oficinas de fábrica, y demás dependencias que formaban parte integrante del contrato de construcción.

Adicionalmente, advirtió que, de *“...no ser así, debería concluirse que las tierras todas, aún las situadas en los puntos más remotos de la vía, como en general todos los bienes de que la empresa fuese en cualquier tiempo y á cualquier título dueña dentro del territorio de la República, deberían quedar comprendidos en la exoneración de impuestos á que dicho artículo se refiere”*²⁹.

²⁶ Cfr. págs. 235/236.

²⁷ Cfr. pág. 237.

²⁸ Fallos 32:318.

²⁹ Cfr. pág. 323.

Es en el marco de lo sintetizado que ese Máximo Tribunal consideró que, en ausencia de toda disposición legal que exonere a la empresa del impuesto de contribución directa sobre las tierras, y “...*habiendo además sido ellas cedidas por el Gobierno de Córdoba sin renuncia de sus derechos de jurisdicción y contribución, que siendo atributos esenciales de la soberanía, no pueden entenderse enajenados ni renunciados sin una cláusula explícita y evidente que así lo declare, nada hay que se oponga a que dichas tierras sean gravadas, á la par de las demás propiedades raíces ubicadas dentro de los límites jurisdiccionales de la provincia demandada, con las contribuciones ó impuestos que sus poderes públicos hayan creído conveniente establecer para hacer frente á los gastos de la administración pública*”(sic)³⁰.

Algo que considero que se controvierte, y que queda manifiesto en la presente causa, es que a los fines de evitar interpretaciones normativas divergentes, y tratando siempre de resguardar las potestades y los recursos tributarios de los tres niveles de gobierno, es responsabilidad del legislador -al momento de proceder al establecimiento de un beneficio tributario específico, ya sea sectorial, por tipo de actividad, respecto de un sujeto determinado, etc.-, la de aportar las mayores precisiones posibles, a los fines de delimitar el verdadero alcance de la franquicia a acordarse.

Al respecto, es dable señalar que, con el transcurso de los años, el legislador al momento de dictar una ley promocional, se ha encargado siempre de circunscribir los beneficios tributarios en ella contenidos, a los hechos, actividades operaciones, mercaderías, etc., que se encuentran vinculados directa y exclusivamente, con el objeto promocional, quedando en consecuencia excluidos de las franquicias, aquellos que no cumplieran tal propósito.

Por su parte, en los Autos “**Ferro Carril Central Argentino contra la Municipalidad del Rosario, por devolución de impuestos**”³¹, como en la primera causa comentada, la empresa de ferrocarriles interpone una acción de repetición, a los fines de obtener, en este caso, la devolución de impuestos municipales pagados, en los períodos fiscales 1.896-1.899. También, en esta causa y en similares términos la CSJN ratifica su posición en cuanto a que, en el marco de cláusula constitucional del progreso, el Congreso puede exonerar, no sólo de impuestos nacionales.

En ese orden de ideas, vuelve a manifestarse en cuanto a que el artículo 4° de la Ley del 23 de mayo de 1.863, tiene una redacción amplia atento referirse a “toda contribución o impuesto”, alcanzando también a impuestos provinciales y municipales.

Asimismo, destaca que, en los términos de la doctrina y la jurisprudencia imperante: “...*dado un poder por la Constitución, los medios necesarios para llevarlo a cabo se juzgan siempre implícitos y el alcance de los miembros es que el Congreso tenga todas las atribuciones que sean necesarias y convenientes para hacer efectivos los poderes que le han sido conferidos de una manera expresa...*”³². Consecuentemente, y en lo que aquí interesa, la CSJN una vez más, da primacía al ejercicio de los poderes federales por sobre las acciones de las legislaciones locales.

Por otra parte, y en lo que respecta al análisis de si estaban comprendidos dentro de las franquicias de la concesión ferroviaria, las actividades de las oficinas de telégrafos e

³⁰ Cfr. pág. 324.

³¹ Fallos 104:73.

³² Cfr. pág. 78.

informes externas, en ambos casos, y teniendo en cuenta la expresión “...*propiedad del Ferro-Carril y sus dependencias*” contenida en la ley particular, ese Máximo Tribunal resolvió que “...*la citada ley es aplicable, no á las propiedades en general de aquella empresa, sino á la especial del F. Carril y sus dependencia ó sean los elementos que constituyen la obra y sus operaciones*”(sic)³³, dejando fuera de la dispensa a la actividad producida por los telégrafos u otras oficinas exteriores, por entenderlas fuera del perímetro de la línea del ferrocarril, y porque aun siendo actividades relacionadas con la explotación principal, no son primordiales o necesarias.

Esta última reflexión me parece de sumo interés, porque nos da una idea de que, si bien no puede desconocerse el alcance amplio de la atribución conferida al Congreso, en los términos del entonces inciso 16 del artículo 67 de la CN, su ejercicio debe circunscribirse o quedar supeditado siempre, dentro de un marco de razonabilidad y prudencia, y así lo ha interpretado la CSJN.

La causa “*Municipalidad de la Banda v. Ferrocarril Central Argentino*”³⁴, involucra la resolución del recurso extraordinario interpuesto por la empresa de la referencia contra la sentencia de primera instancia, del Juez de Primera Nominación en lo Civil y Comercial de Santiago del Estero, que hizo lugar a la ejecución solicitada por la Municipalidad de la Banda, respecto del cobro de impuestos por servicios municipales (riego, limpieza o extracción de basuras, conservación y apertura de calles), correspondientes a los años 1.935 y 1.936³⁵.

La firma sostenía que esa exigencia contrariaba lo dispuesto en la Ley N° 5.315 y su ampliatoria Ley N° 10.657, normas que exceptuaban a los ferrocarriles de todo impuesto -nacional, provincial, o municipal-, a cambio del pago de una contribución única, e incluyendo además a las tasas, contribuciones, y retribuciones de servicios³⁶.

En esa ocasión, la CSJN hizo referencia al alcance de sus pronunciamientos en Fallos 68:227”³⁷. Adicionalmente, destacó su posición en cuanto a que las provincias y municipios por donde pasa el ferrocarril son particularmente beneficiadas por el mismo, dado el estímulo e incremento que se produce en lo económico, político y social con el desarrollo de esa actividad (nacimiento y progreso de los núcleos urbanos, aumento de las edificaciones, incremento de la población y de los comercios, etc.), y por lo tanto considera que no puede sostenerse que el privilegio exentivo concedido a aquél, les prive de los medios necesarios para sostener sus instituciones y cumplir con las obligaciones inherentes al gobierno de sus pueblos³⁸.

En el marco de lo señalado, la CSJN declaró que “...*la Ordenanza de la Municipalidad de La Banda en cuanto cobra y en la forma que cobra servicios*

³³ Cfr. pág. 80.

³⁴ Fallos 183:181.

³⁵ Cfr. página 183.

³⁶ El artículo 8° de la Ley N° 5.315 de fecha 1 de octubre de 1.907 -Ley sobre Concesiones de Ferrocarriles-, preveía que: “*Los materiales y artículos de construcción y explotación que se introduzcan al país, serán libres de derechos de aduana debiendo regir esta franquicia hasta el 1° de enero de 1907. La Empresa pagará durante este mismo plazo y cualquier que sea la fecha de su concesión, una contribución única igual al 3 % del producto líquido de sus líneas, quedando exoneradas por el mismo tiempo de todo otro impuesto nacional, provincial o municipal. (...)*”. Se destaca que la Ley N° 10.657 del 13 de agosto de 1.919, es modificatoria de la precitada Ley N° 5.315, normativa que amplió la exención en cuestión.

³⁷ Cfr. pág. 185.

³⁸ Cfr. pág. 187.

municipales de riego, limpieza o extracción de basuras y conservación de calles a la Empresa del Ferrocarril Central es contraria a lo preceptuado en la Ley nacional N° 10.657, y por lo tanto viola el art. 31 de la Constitucional Nacional, debiendo dejarse sin efecto la ejecución recurrida”, en el entendimiento de que los servicios pagados no se hallan comprendidos en la excepción prevista en el art. 2° de la ley 10.657, pues la forma y criterios que se adoptan para determinar el monto de la retribución, revelan que aquél no equivale a la compensación exacta de los servicios ”³⁹.

Por su parte en **“Ferrocarriles del Sud c/ Municip. de Juárez”**⁴⁰, sentencia del 22 de marzo de 1.939, y como se destacara al momento de sintetizarse los principales lineamientos en varios de los fallos precedentes, esta causa, también tiene su origen en la interposición de una acción de repetición, vinculada principalmente al pago de la tasa retributiva del servicio de alumbrado público local -entre otros cargos-, por parte de la empresa del Ferrocarril del Sud contra la Municipalidad de Juárez. Conforme se desprende de los términos de lo establecido por la sentencia de la Cámara Federal, el litigio se centraba en una cuestión de derecho basado en el conflicto suscitado en cuanto a las facultades restringidas o no, del poder central.

La firma sustentaba su derecho, en los términos de las Leyes 5.315 y 10.657, toda vez, que como se señalara en el pronunciamiento anterior, dichas normas contenían cláusulas que la eximían de todo impuesto nacional, provincial o municipal y de las tasas, contribuciones o retribuciones de servicios públicos, cualquiera que sea su carácter y denominación, salvo las excepciones efectuadas en la última de ellas.

Por su parte, la Municipalidad demandada, si bien no desconocía el alcance de la normativa en pugna, las controvierte por inconstitucionales, atento a que con su dictado el Congreso Nacional vulneraba los artículos 4° 16; 67 -incs. 1°, 2°, 3°, 4°, 13 16- y 104 de la CN.

A su vez, el organismo local consideraba que la actividad de construcción de ferrocarriles -referida en el inciso 16 del artículo 67 de la CN-, no alcanzaba la explotación de los mismos, atacando además el destino de los fondos del impuesto previsto en el artículo 8° de la Ley N° 5.315.

Para decidir en el presente litigio, la CSJN se centró principalmente, según su entender, en los amplios e ilustrados fundamentos aportados por la instancia anterior.

Al respecto, entre otros aspectos de interés, la Cámara había advertido que dicha municipalidad no había particularizado los fundamentos de sus argumentos, en cuanto a demostrar cómo la dispensa en cuestión, atacaba a cada una de las cláusulas constitucionales precitadas, poniendo sólo de relieve que consideraba agravante la extensión de la exención de la Ley N° 10.657 a las tasas, contribuciones o retribuciones de servicios municipales, porque obligaba a los demás sostenedores de los servicios públicos, a pagar -por incidencia-, la parte en que se benefician las empresas favorecidas, violando el principio de igualdad.

Además, de los términos de los fundamentos del dictamen de la Cámara interviniente, también trajo a colación que los poderes de la provincia no pueden ejercer facultad alguna de las que han sido delegadas a los poderes públicos de la Nación, salvo que exista

³⁹ Cfr. pág.189.

⁴⁰ Fallos 183:190.

salvedad expresa existente en un pacto especial -preexistente al tiempo de la incorporación de la misma a la República- y en el caso, no existían las reservas implícitas. En ese sentido, agregaba que, según el alcance del artículo 104 de la CN sólo el poder no delegado es poder reservado, en los términos señalados⁴¹.

Es sobre la base de los argumentos vertidos en los párrafos anteriores, que ese Máximo Tribunal comparte el hecho de que, exenciones como las mencionadas en la Ley N° 5.315 y su modificatoria Ley N° 10.657 (artículo 1°), primarán sobre cualquier disposición contraria de las constituciones o leyes provinciales, es decir, locales, y no constituyen una captación de fuentes locales de recursos.

Asimismo, con relación al poder conferido al Congreso de la Nación por el inc. 16 del art. 67 de la Constitución, avala la idea de que es meramente enunciativa la enumeración de los fines que contiene. Es por eso, que concuerda con la idea de que los términos "construcción de ferrocarriles", no deben entenderse en sentido restrictivo y como excluyente de la explotación de los mismos, sino en sentido amplio y general, en consonancia con el objeto primordial del precepto constitucional que no tiene más precedentes ni jurisprudencia que los que establezcan los tribunales judiciales.

Consecuentemente, el inciso cuestionado, se asienta sobre un principio que está destinado a tener mayores y más numerosas aplicaciones, que sólo la enumeración enunciada. El propósito, en los términos de la Cámara, de lograr la prosperidad y el bienestar general no solo persigue la construcción de una línea de ferrocarril, sino busca sostener su funcionamiento regular, y la ampliación de sus servicios.

Adicionalmente, coincide que el artículo 8° de la Ley N° 5.315 no se halla en pugna con la Constitución Nacional, en cuanto destina el producto del impuesto único del 3 % a la construcción de caminos de acceso a las estaciones, que no puede considerarse como una atribución exclusiva de los gobiernos locales. *"El régimen de la ley Mitre (5315) y su modificación por la ley de 1919 (10.657) no es un sistema de exención absoluta de impuestos y cargas públicas, sino de impuesto único proporcionado a la marcha del negocio ferroviario, que está destinado a ser invertido en caminos de acceso a las estaciones, es decir, en un fin benéfico al desarrollo de los centros poblados que el ferrocarril cruza, equiparable a los servicios comunales por esa finalidad útil"*⁴².

Por último, la CSJN compartió el criterio de la Cámara, en cuanto a que la exención establecida en el art. 1° de la ley 10.657 para los ferrocarriles, es un privilegio que no vulnera el principio de la igualdad establecido en el artículo 16 de la Constitución Nacional, y dado que, como lo señalara esta última, *"Las garantías constitucionales han sido dadas a los particulares contra las autoridades y la igualdad del art. 16 podría ser invocada por un contribuyente a quien se pretendiera gravar más que a otro, pero no está destinada a asegurar el poder de la autoridad municipal para establecer impuestos, y cualquiera que sea la conveniencia o inconveniencia de aquella exoneración (la de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza), ella no puede ser tachada como contraria a esa garantía constitucional sino por los interesados en librarse de las cargas"*⁴³.

⁴¹ Actualmente, se contemplan previsiones en ese sentido, en el artículo 121 de la CN.

⁴² Cfr. pág. 207.

⁴³ Cfr. págs. 205/206.

Como en el fallo anterior, en Autos *“FCC Córdoba v. Municipalidad de San Francisco”*⁴⁴, la discusión se centraba respecto de la procedencia o no del pago de una contribución municipal por parte de Ferrocarril Central Córdoba, atento la construcción de cercos y veredas efectuadas frente a la estación ferroviaria, por la Municipalidad de San Francisco, conforme lo ordenara la Ordenanza Municipal N° 381, en contraposición a lo previsto en las referidas Leyes Nros. 5.315 y 10.657. En definitiva, se discutía acerca de quién debía cargar con los gastos de esos trabajos, cargos que habían sido impuestos por el municipio a la empresa en cuestión.

Al respecto, la referida municipalidad sostenía que la imposición de la Ordenanza N° 381 era una contribución especial, establecida en virtud de atribuciones propias, que no encuadraban en el régimen de las excepciones de las Leyes Nros. 5.315 y 10.657; caso contrario, las leyes nacionales violarían las garantías constitucionales que amparan el régimen municipal.

Con respecto a esto último, la CSJN luego de analizar la existencia o no de colisión, entre la contribución impuesta y el privilegio exentivo otorgado -en el marco de la ordenanza y las leyes mencionadas, respectivamente-, ha dictaminado acerca de que lo impuesto por la norma municipal era contraria a la franquicia contenida en las citadas normas nacionales y del artículo 31 de la CN; estando éstas últimas dictadas al amparo del entonces artículo 67 incisos 12 y 16 de la CN. A su vez, ha considerado que las autoridades locales no podían determinar por sí, la forma en que las empresas debían cumplir con la obligación de cercar sus terrenos afectados a la explotación ferroviaria⁴⁵.

A su vez, es interesante la aclaración que efectúa la CSJN, en cuanto a que: *“Los Ferrocarriles particulares no son equiparables al dominio y negocio privados; nacen y funcionan en virtud de la concesión que no es un contrato del derecho común entre partes iguales, sino que es el acto legislativo en virtud del cual el Estado hace delegación en una empresa para la debida realización del servicio público de transporte ferroviario dentro de límites prefijados...”*⁴⁶.

En la causa *“Ferrocarril Central Argentino v. Municipalidad de la Capital”*⁴⁷, también la accionante persigue con la referida acción judicial, lograr la devolución de impuestos municipales, en especial, el de la tasa del servicio de alumbrado y limpieza.

En cuanto a la normativa aplicable al caso, en la sentencia del máximo tribunal se pone de relieve que la Ley N° 6.062 que versa sobre la fusión de los ferrocarriles Central Argentino y Buenos Aires y Rosario, no había modificado la situación de esas empresas, en materia de exenciones de impuestos, regidas por lo previsto en el artículo 8° de la Ley N° 5.315, norma que había uniformado el régimen fiscal a los que los ferrocarriles estaban sometidos y al acogimiento de los beneficios que ella consagra⁴⁸.

En ese contexto, recordaba que al discutirse los términos de la Ley N° 6.062 en la Honorable Cámara de Diputados *“... se dejó constancia de que sólo a título de equidad el Congreso no se determinaba a imponer a las empresas fusionadas condiciones más onerosas que las consignadas en la ley 5.315 (Diario de Sesiones citado, página 1.686), de lo que se deduce que la referida ley de fusión no tuvo por objeto aumentar las*

⁴⁴ Fallos 189:394.

⁴⁵ Cfr. pág. 402.

⁴⁶ Cfr. pág. 398.

⁴⁷ Fallos 127:189.

⁴⁸ Cfr. pág. 216 (4° Considerando).

franquicias de que los ferrocarriles disfrutaban conforme a la ley 5.315, sino simplemente legalizar la situación de las empresas fusionadas”⁴⁹.

En los términos de esta última, ley, entiende que fuera de las contribuciones “por concepto de impuestos”, hay otros gravámenes como los vinculados a retribuciones por servicios, que no estaban comprendidos en la exención de la ley 5.315.

En ese orden de ideas, agrega que, sin desviarse de la política de estímulo, el Congreso Nacional en esta ocasión, ha limitado las franquicias a otorgarse dentro de determinados límites, sin promover en el caso, exoneraciones amplias de impuestos, contribuciones, derechos, tasas remunerativas de servicios, etc., como la que los ferrocarriles tenían por la ley de concesión originaria. En consecuencia, con un criterio de interpretación, de carácter restrictivo, confirma la decisión de la sentencia apelada.

b) Telecomunicaciones (radiodifusión)

En los Autos “**Roca Hnos. y Cía. V. Provincia de Santa Fe**”⁵⁰, la controversia tiene su origen en una acción de repetición efectuada por la empresa, respecto del pago de patentes cobradas por la Provincia de Santa Fé, durante los años 1.936, 1.937 y 1.938, a las estaciones radiodifusoras instaladas en ese ámbito territorial; imposición que refutan como violatorias de leyes nacionales y de la propia CN.

En ese contexto, la firma entiende que la provincia carece de jurisdicción para gravar con un gravamen local, un servicio que afecta dentro y fuera de la jurisdicción en que se encuentra instalada y que fue convenido bajo la órbita jurisdiccional del Estado nacional, encontrándose regido por las Leyes Nros. 750 1/2, 4.408, 9.127 y el reglamento de radiocomunicaciones del 3 de mayo de 1.933, es decir, revistiendo éstas el carácter de supremas por el art. 31 de la CN.

A su vez, agrega que, en los términos de la Ley N° 750 1/2, se habían concedido exoneraciones de impuesto nacionales y provinciales, a las empresas de transmisión inalámbrica, por el término de 10 años desde la fecha de su establecimiento (artículo 15).

Por su parte, si bien la provincia no niega que le compete al Gobierno nacional, la tarea de acordar los permisos necesarios para la instalación de una compañía de radiodifusión y le compete lo relativo al control y llegado el caso, al retiro de la autorización acordada, eso no haría presumir que el Estado provincial carezca del derecho para gravar a un negocio dentro de su territorio.

En su sentencia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha manifestado en cuanto a que la Ley N° 4.408 declaró comprendida en las disposiciones de la ley de telégrafos nacionales, a las empresas de teléfonos y radiotelegrafía que unan un territorio federal con una provincia, a dos provincias entre ellas, o a un punto cualquiera de la Nación con un Estado extranjero; aclarando luego que, en consecuencia, las estaciones trasmisoras de broadcasting o de radiodifusión, que tienen ese efecto, se rigen también por la Ley N° 750 1/2 y están sujetas a todas las obligaciones y gozan de todos los derechos establecidos por dicha ley, salvo los que hubieran sido expresamente

⁴⁹ Cfr. pág. 217 (6° Considerando).

⁵⁰ Fallos 188:247.

exceptuados, considerándolos, a su vez, junto con los ferrocarriles, telégrafos, bancos, etc., un elemento de progreso y de vida de toda la Nación⁵¹.

Es por ello, que las actividades de radiodifusión son de exclusiva jurisdicción nacional, atento que proceden de la aplicación de las previsiones del art. 67, incs. 13 y 16 de la Constitución Nacional -vigentes en ese momento- y no pueden estar sometidas a las imposiciones provinciales o municipales que podrían limitar y hasta impedir el uso o goce de las concesiones acordadas.

En cuanto a lo que estas estaciones pagan al Estado Nacional, en concepto de derechos de inspección, contralor y estadística, la CSJN ha hecho la salvedad, de que, en esos casos, el gravamen corresponde a los gastos que dichas actividades ocasionan, y a que la intromisión de otra autoridad con facultades impositivas, podría establecer impuestos que rompan el equilibrio y hagan imposible la continuación de tales servicios⁵².

Adicionalmente, es dable destacar la reflexión efectuada en cuanto a que “...las personas y empresas concesionarias de servicios públicos pueden tener bienes y desarrollar actividades que no sean directa, estricta o necesariamente parte integrante de esos servicios; por ejemplo: puede un ferrocarril explotar hoteles de turismo, campos de experimentación agrícola, establecimientos de explotación industrial que sin dependencia forzosa del servicio de transporte, implique para él un acto de fomento, de coordinación y de cumplimiento económico; y es lógico que tales organizaciones no estén a cubierto del poder fiscal ni de las provincias, ni de la Nación, ni de las Municipalidades a pesar de la franquicia de las leyes de concesión ...”⁵³.

Al respecto, y como ya se señalara en análisis previos, toda concesión de franquicias de naturaleza promocional, está vinculada con alguna actividad, sujeto, sector económico, etc., excluyéndose siempre del tratamiento diferencial, el resto de las actividades que pudiera efectuar el beneficiario, y que son ajenas a los propósitos perseguidos con la ley especial.

En la causa “**Compañía Entrerriana de Teléfonos Ltda. SA v. Provincia de Entre Ríos**”⁵⁴, y conforme surge de la resolución judicial de la CSJN dictada al efecto, la empresa de la referencia había demandado a la Provincia de Entre Ríos, a los fines de obtener la devolución de las sumas pagadas en concepto de contribución territorial directa y patentes sobre inmuebles que conformaban la concesión, poniéndose en debate la validez del Decreto Provincial N° 1.932 que negó a la firma la exención de impuestos provinciales, cuya liberación, entre otros gravámenes, fuera reconocida, en el marco de leyes nacionales (Ley N° 750 ½ -artículo 15- y Ley 4.408).

Como ya se ha visto, en las otras causas analizadas, el gobierno provincial se opone a la idea de que el Congreso pueda poseer facultades para exonerar de tributos provinciales.

En este caso, también la CSJN pone de relieve las atribuciones del Congreso para eximir a una empresa de comunicaciones telefónicas interprovinciales, de todo impuesto nacional o provincial por un tiempo determinado, mediante leyes que gozan de la primacía establecida en el art. 31 de la Constitución Nacional e inciso 16 del artículo 67.

⁵¹ Cfr. pág. 257.

⁵² Cfr. pág. 258.

⁵³ Cfr. pág. 259.

⁵⁴ Fallos 189:272.

Por su parte, la CSJN agregó un aspecto hasta ahora no analizado, vinculado al hecho de que la efectividad de una exención de impuestos nacionales y provinciales otorgada por el Congreso en el ejercicio de sus facultades constitucionales, no depende de ratificación alguna por parte de las autoridades provinciales; por lo cual carece de interés a los efectos del juicio, la cuestión referente a la validez o nulidad del decreto que reconoció aquella franquicia (Dto. Provincial de fecha 1 de marzo de 1.932) o que luego la desconoció (Dto. Provincial 18 de marzo de 1.936).

En ese orden de ideas, manifiesta que *“El Gobierno de la Nación pudo hacer la concesión de que se trata con los privilegios que le son anexos y el Gobierno de la Provincia de Entre Ríos al reconocerlos, en el decreto del 1° de marzo de 1932, no hizo más que acatar una ley que debe primar por sobre cualquiera disposición en contrario de orden local. Dicho acto no importa la concesión de una franquicia sino el simple reconocimiento de un derecho, que puede perfectamente realizarlo el P.E. como administrador de la cosa pública. Si no lo hubiera realizado, el derecho no dejaría de existir y en cada caso que se hubiera presentado habría tenido que reconocerlo y respetarlo cumpliendo deberes elementales”*⁵⁵.

Finalmente, entiende procedente la repetición de la suma indebidamente cobrada por disposición del decreto del Poder Ejecutivo de la provincia, en concepto de impuesto de contribución directa, a la empresa de comunicaciones telefónicas interprovinciales eximida del pago de todo gravamen nacional o provincial, en virtud de la ley del Congreso dictada en el ejercicio de sus facultades constitucionales.

En Autos *“Provincia de Buenos Aires v. Cía. Unión Telefónica del Río de la Plata”*⁵⁶, se discutía la procedencia o no del pago de un impuesto provincial, que fuera creado al amparo del artículo 4° de la Ley Provincial N° 3.211 y su modificatoria Ley N° 5.005.

Cabe poner de relieve que, el impuesto en cuestión recaía de forma directa sobre el servicio telefónico gravando con una cantidad mensual, cada uno de los aparatos instalados en dicho Estado y mediante los cuales el servicio era prestado.

En los términos de la resolución de la CSJN, el establecimiento de dicho gravamen comporta una injerencia en el ejercicio de la concesión del servicio de telecomunicaciones y por ende en la prestación de aquél, violatorio de los arts. 10, 11, 31, 67, inc. 12 y 13, 101, 107 y 108 de la Constitución Nacional vigente en ese momento⁵⁷. Adicionalmente, advertía que los servicios telefónicos que ponen en comunicación una provincia con la Capital Federal, otras provincias y países extranjeros, están puestos por la Constitución Nacional bajo la jurisdicción del Gobierno Nacional, como uno de los medios de constituir la unión nacional⁵⁸.

Asimismo, ha agregado que si bien la jurisdicción del gobierno nacional esa *“...es compatible con el ejercicio del poder de policía y de la potestad fiscal por parte de las provincias y de sus municipalidades, cuando respecto a esto último la concesión nacional respectiva no contiene exención acordada en virtud de lo dispuesto en el art. 67, inc. 16 de la Constitución reformada concordante con el art. 68, inc. 16 de la actual,*

⁵⁵ Cfr. pág. 282.

⁵⁶ Fallos 213:467.

⁵⁷ Cfr. pág. 482.

⁵⁸ Cfr. pág. 483.

...uno y otro ejercicio no deben condicionar de tal modo la prestación del servicio que puedan obstruirlo o perturbarlo, directa o indirectamente” (el destacado es propio) ⁵⁹.

Como puede observarse, considero que, en este tipo de prestaciones de servicios, al no tener la actividad, una exención especial como las anteriormente analizadas (que involucran entre otros aspectos salientes, el análisis de la cláusula del progreso), las controversias se resuelven en el marco de la exclusiva jurisdicción, atribución y legislación del Gobierno Nacional, además del análisis e interpretación de las cláusulas constitucionales relativas al comercio interprovincial e internacional.

A su vez, y si bien, escapa a lo estrictamente promocional, podemos encontrar aspectos controvertidos, en cuanto a atribuciones y reglamentaciones jurisdiccionales respecto de empresas telefónicas que prestaban servicios provinciales/interprovinciales en las siguientes causas: “*Compañía Argentina de Teléfonos SA v. Provincia de Mendoza*”⁶⁰, “*Compañía Argentina de Teléfonos SA v. Provincia de Salta*”⁶¹, “*Provincia de Buenos Aires v. Empresa Nacional de Telecomunicaciones*”⁶² y “*Telefónica de Argentina SA v. Municipalidad de Gral. Pico s/acción meramente declarativa*”⁶³, entre otros.

Asimismo, conforme lo sintetizara Guillermo Lalanne (2.007), nuestro Máximo Tribunal de Justicia estableció como doctrina que:

- a) Las telecomunicaciones se encuentran incluidas dentro de “la cláusula de comercio” a que se refiere el art. 75, inc. 13 de la CN,
- b) El Congreso Nacional tiene facultades, con base en los art. 75, incisos 13 y 18 de la CN, para eximir el pago de tasas municipales, y
- c) Los tributos municipales o provinciales que graven el servicio de telecomunicaciones en sentido contrario al art. 39 de la Ley N° 19.798 (BO 23/09/72) desconocen el principio de supremacía reconocido en el art. 31 de nuestra CN⁶⁴.

c) Electricidad

También podemos hallar, aspectos que hacen al régimen de la energía eléctrica, en causas judiciales como las siguientes: “*Cía. de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener SA v. Provincia de Neuquén*”⁶⁵, “*Yacylec SA c/ Corrientes, Provincia de s/acción declarativa*”⁶⁶, “*Edesur SA V. Dirección de Vialidad de la Provincia de Bs. As. s/acción declarativa*”⁶⁷, entre otras.

Por otra parte, de la jurisprudencia puesta de relieve, cabe concluir en sintonía con la opinión de los ya referenciados Enrique Bulit Goñi, y de Guillermo Lalanne, que aún con ciertas variaciones y aditamentos, en términos generales, la Corte Suprema de Justicia de Nación se ha expedido acerca de la validez de las leyes nacionales que han consagrado

⁵⁹ Cfr. pág. 487 (4° considerando).

⁶⁰ Fallos 257:159.

⁶¹ Fallos 299:149.

⁶² Fallos 304:1186.

⁶³ Fallos 320:162.

⁶⁴ Cfr. páginas 299/300.

⁶⁵ Fallos 325:723.

⁶⁶ Fallos 327:2369.

⁶⁷ Fallos 329:2975.

liberalidades respecto de tributos provinciales y/o municipales, en detrimento de las pretensiones fiscales locales, siempre por primar la conexión entre el fin perseguido y la liberalidad sancionada, en los términos de la cláusula del progreso.

Por otra parte, y en lo que hace al **principio de Supremacía** al que se hiciera referencia en la mayoría de los precedentes judiciales sintetizados, estimo de interés señalar, lo dictaminado por el Procurador Fiscal de la CSN, en los Autos “*Maderas Martini, S.A.C.I.F.*”⁶⁸, criterio que fuera compartido por ese Máximo Tribunal en su sentencia de fecha 4 de julio de 1.985.

En esta causa se discutía el alcance de una franquicia tendiente a promover inversiones en explotaciones forestales, en el marco del entonces Impuesto a los Réditos (hoy Impuesto a las Ganancias), dado la disparidad entre la terminología utilizada por un decreto que contenía aspectos tributarios (exención - artículos 4° y 5° del Decreto N° 465/74) y lo previsto en una ley nacional (deducción - art. 51, in fine, Ley 20.628).

En los términos del dictamen de la Procuración, los incentivos “....*deben ser concordados dando supremacía al texto legal, para respetar lo preceptuado por el art. 31 de la Constitución Nacional, en cuanto establece el orden jerárquico de las distintas disposiciones del Ordenamiento jurídico, y con el art. 86, inc. 2° de igual cuerpo, que al definir las atribuciones del Presidente de la Nación, consigna entre ellas, la de expedir instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias*”⁶⁹.

Como puede observarse, en los términos de lo señalado, entiendo que podría tacharse de inconstitucional un decreto que concede incentivos fiscales, en una época de normalidad institucional, por no respetar el principio de legalidad, en el entendimiento de que el poder de imperio, en el ámbito tributario, para crear tributos y en su caso conceder franquicias de la misma naturaleza, tiene que efectuarse a través de una norma de rango legal dictada por el HCN, sin embargo se analizarán luego, aquellos dictados en uso de atribuciones legislativas delegadas.

Para concluir, a modo de comentario final cabe poner de relieve que el abordaje efectuado en el presente punto, en cuanto a las particularidades de la cláusula del progreso, tiene como principal finalidad, no sólo el hecho de aproximar al lector del presente trabajo al contexto histórico, los medios y los fines perseguidos con su creación y a la diversa jurisprudencia suscitada en torno al tema analizado -que por otra parte, entiendo de lectura necesaria e indispensable para analizar cualquier tipo de cuestión que pudiera surgir en el marco de la misma-, sino ya, desde un punto de vista de política económica-tributaria, para reflexionar acerca del compromiso que deben asumir los funcionarios que tienen a su cargo la decisión de proceder a la generación de un marco promocional con medidas de excepción, en lo referente a las responsabilidades sociales oportunamente asumidas, y tratando siempre de justificar el gasto tributario que pudiera conllevar, sobre la base de la razonabilidad y la consecuente correspondencia con la generación de rentabilidad, productividad, empleo y desarrollo; premisas éstas que motivaran a Juan Bautista Alberdi a la proyección y creación de dicha herramienta de progreso, en pos de alcanzar una Nación libre, justa y sustentable.

⁶⁸ Fallos 307:1083.

⁶⁹ Cfr. Punto V de su dictamen de fecha 9 de abril del año 2.005 (pág. 1085 - Fallos 307:1083).

A dicha reflexión agrego, tal lo señalara el autor Ramayón Nicolás (2.002), y en términos propios del derecho constitucional, que de no respetarse aspectos como los mencionados, el tratamiento a acordarse entraría en contracción con “...expresas normas constitucionales que autorizan al Estado a otorgarlos únicamente con el fin de promover el progreso y por tiempo determinado (arts. 1°, 4°, 16, 17, 75 -incs. 2°, 18, 19 y 23-, y 28, Constitución Nacional; 26 y 32, Convención Americana sobre Derechos Humanos; y 4°, Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales)”⁷⁰.

2. DEFINICIÓN CONCEPTUAL

Si quisiéramos valernos de una definición conceptual para saber a qué nos referimos cuando hablamos de Regímenes de Promoción o Regímenes Especiales y del otorgamiento de beneficios fiscales o incentivos tributarios, comenzaremos por traer a colación las palabras del **Dr. Marcelo Ramón Lascano**, en cuanto a que éstos últimos “...constituyen excepciones deliberadas a la generalidad de la tributación, cuando según criterios políticos dominantes, concurren circunstancias que lo justifican en obsequio de fines o intereses superiores, en el sentido de susceptibles de depender al bien común, que en materia económica se identifica también con el crecimiento o el desarrollo económico”. Analizar los alcances y las características diferenciales de los incentivos, revela, según el autor, los propósitos implícitos en su consagración legal en cada caso⁷¹.

A su vez, **Núñez, Eduardo José** (1.982) describe a los incentivos fiscales como aquellos instrumentos de política económica caracterizados por la utilización de la tributación como un medio para canalizar los recursos y orientar las inversiones hacia determinados ramos o regiones que al Estado le interesa promover, como asimismo para encauzar o corregir ciertos aspectos de la actividad económica de un país⁷².

Para el autor **Zudaire, Hugo Eugenio** (2.001), “Los incentivos fiscales constituyen un sistema asentado en la aplicación de liberalidades (reducciones, exenciones, desgravaciones, suspensiones, diferimientos, deducciones y otras) que temporalmente excluyen al contribuyente de la obligación de ingresar al fisco los tributos exigidos en el ordenamiento legal que los establece”⁷³, para continuar diciendo que, en sentido amplio, los beneficios fiscales engloban cualquier operación técnica dentro de la relación tributaria que rebaje la base imponible o la alícuota, entre otros, y que en todos los casos se los califican como minorizando la real obligación tributaria.

Como podemos apreciar, existen multiplicidad de definiciones o ejemplificaciones de lo que debería entenderse por incentivos tributarios o beneficios fiscales, pero algunas de ellas están pensadas o vinculadas con las excepciones de alcance general que se conceden en las propias leyes generales o positivas de los tributos, y no así con las franquicias de naturaleza extra fiscal, otorgadas por el Estado nacional, a través de los regímenes especiales, y bajo determinadas exigencias promocionales, según el objetivo perseguido en cada caso.

⁷¹ Pensamientos insertos en el prólogo del Libro de Eduardo José Núñez. “Los incentivos fiscales en el derecho tributario argentino” (1.982).

⁷² Cfr. página 4 del Capítulo I “LOS INCENTIVOS FICALES”, del libro precitado.

⁷³ Cfr. página 3 - Parte Introductoria.

Así lo ha observado este último autor, cuando se refiere a que “...es necesario destacar como nota distintiva que los beneficios estatuidos por los beneficios promocionales no provienen de leyes “fiscales” sino de leyes de naturaleza “extra fiscal”, pues la impronta de todo el sistema lo constituye el estímulo ...o, en algunos casos, la protección”.

En este último caso, ya no hablamos de contribuyentes sino de beneficiarios, y el objetivo principal de la ley no es la recaudación o el establecimiento de un sistema más progresivo, sino el desarrollo económico a través de la promoción de actividades diversas canalizadas en un sector, una región, etc., con el propósito de atraer inversiones y generar empleo, entre otros presupuestos.

La doctora **Winkler, Dora Paula** (1.983) , en lo que a las exenciones se refiere, entiende que no debe, asimilarse la exención “impositiva” con la promocional, dado que mientras la primera persigue una finalidad integradora con el impuesto, excluyendo situaciones que no condicen con el “hecho imponible”, la exención “estímulo” o “promocional” tiene por objeto facilitar -a modo de contraprestación estatal- la ejecución del proyecto aprobado y finalmente el desarrollo de la industria o actividad primaria o terciaria fomentada⁷⁴.

Con esta introducción conceptual del alcance de los “estímulos fiscales”, tomando en consideración los aspectos constitucionales analizados en el punto 1.1 y de la experiencia recogida en la materia, me permito ensayar una definición de los **Regímenes de Promoción** o **Regímenes Especiales**, en el entendimiento de que los mismos deberían ser considerados como aquellos cuerpos normativos dictados por autoridad competente, sobre la base de lo previsto en el inciso 18 del artículo 75 de la Constitución Nacional, que contemplan una serie de aspectos esenciales y/o sustanciales que lo caracterizan y a su vez lo diferencian de cualquier otro tipo de dispositivo legal y que además, tienen como principal propósito el de conceder estímulos y/o privilegios tributarios a determinados sujetos, con el objeto de promover, entre otros aspectos, una región, una actividad, un sector y/o una zona desfavorable -en términos económicos/productivos-, con miras a lograr con su instauración, la concreción de inversiones que contribuyan al desarrollo local, al incremento de la productividad, y al pleno empleo, entre otros factores tendientes a alcanzar el bien común de una sociedad, durante un plazo temporal predeterminado; dejando en cabeza de la autoridad de aplicación, la responsabilidad de efectuar los controles que estime pertinentes, para salvaguardar los propósitos que los inspiran y fundamentan.

3. ASPECTOS CONSTITUTIVOS

Si analizamos detenidamente la definición que efectuara en el punto anterior, en cuanto a lo que debería entenderse cuando nos referimos a un régimen especial o de promoción, se observa que la misma hace alusión a la existencia de un conjunto de atributos, es decir, de una **serie de elementos sustanciales y distintivos** que éstos últimos poseen.

En ese orden de ideas, considero en base a mi experiencia en la materia, que un régimen promocional, dictado en el marco de la ya analizada cláusula del progreso (inc.

⁷⁴ Cfr. páginas 21 y 22.

18 CN), debe necesariamente contar con una estructura normativa que contemple una serie de aspectos salientes, como ser: el objeto, los sujetos susceptibles de ser considerados beneficiarios, las exclusiones subjetivas, la autoridad de aplicación o de contralor, el plazo temporal de vigencia del régimen (exigencia constitucional) y en su caso, de los incentivos a otorgarse, las franquicias promocionales a concederse -y por ende usufructuarse por parte del beneficiario-, los compromisos que se deberán asumir y las obligaciones que se deberán cumplimentar y el régimen de incumplimientos y sanciones, a aplicar en caso de producirse desvíos de importancia.

A su vez, estos últimos pueden complementarse, con algunas previsiones normativas adicionales que no siempre se prevén y/o se adoptan, relativas al establecimiento de cupos fiscales presupuestarios anuales, o al establecimiento de un régimen de garantías.

3.1 Objeto promocional

En el marco de lo sostenido precedentemente, considero que todo marco promocional, surge como consecuencia de un **propósito** y/o de una estrategia de gobierno que se decide proyectar en un acto legislativo. Es lo que, en definitiva, va a quedar alcanzado por el tratamiento diferencial que este último instrumento.

Consecuentemente, entiendo que, con la determinación del objeto susceptible de promoción, se persigue, entre otras finalidades salientes, delimitar el alcance de los incentivos a acordarse, dadas las restricciones de los recursos presupuestarios destinados a tales fines, en un país con reiteradas crisis económicas y con déficit fiscal recurrente.

En términos generales, he observado que el objeto promocional puede abarcar algún tipo de: a) actividad, en particular y/o en general -como ser actividades industriales, no industriales (agropecuarias, turísticas), de exportación, de producción de bienes y/o servicios-, sector económico (primario, industrial, de servicios), b) zona o región (menos pobladas, menos favorecidas, más pobres, más australes, etc.), c) empresa o sujeto, en particular (pequeñas, medianas, grandes, emprendedores), d) compuesto y/o sustancia orgánica (hidrocarburos, minerales), como así también, una combinación de varias de ellas.

Debe pensarse también, que se podría buscar privilegiar alguna nueva actividad, sector, bien o servicio aún no desarrollado hasta ese momento en el país. En esos casos, la normativa creada al efecto, podría actuar tanto bajo la modalidad de una ley promocional, como de un marco regulador de fondo, es decir, en un mismo cuerpo normativo se va a tender a promover una actividad, por un lado, y a su vez, se va a establecer el marco regulatorio de fondo.

Respecto de este último supuesto, es dable poner de relieve, el caso de la Ley N° 26.093 (BO 15/05/06)⁷⁵ por el que se implementara el Régimen de Promoción para la Producción y Uso Sustentables de Biocombustibles en todo el territorio de la Nación Argentina. En su artículo 1°, también disponía que esa actividad se regiría por la misma, con el objetivo no sólo de promover y controlar la producción y uso de los biocombustibles, sino también de establecer las normas de calidad y las condiciones necesarias para la habilitación de las plantas respectivas. La norma estuvo vigente, es decir, cumplió el objeto para la cual había sido dictada -en materia promocional-, hasta el

⁷⁵ Complementada, por la Ley N° 26.334 (BO 03/01/08).

12 de mayo de 2021. Actualmente, actúa solamente como marco ordenador de la actividad, en los términos y condiciones de la Ley N° 27.640 (BO 04/08/21).

En ese orden de ideas, entiendo que esa dualidad, donde una misma normativa puede simultáneamente promover una actividad y establecer su marco regulador, permite que el objeto promocional no solo impulse un sector, sino que también otorgue las bases legales y condiciones necesarias para su desarrollo, sostenibilidad y controles posteriores. En este sentido, las leyes no solo buscan promover la actividad en sí, sino también garantizar que se realice bajo un marco normativo que asegure su calidad y su alineación con otros objetivos más amplios.

Por su parte, cabe agregar que, en otras ocasiones, hay leyes especiales que suelen armonizar y/o acompañar y/o continuar con su objeto, los propósitos contenidos en otras leyes nacionales previamente dictadas, o contemplar cláusulas insertas en las mismas normas promocionales, que impulsan la declaración de una actividad y/o mercadería, como de interés público nacional y de objetivo prioritario. En otras ocasiones, a través de su objeto buscan contribuir con los compromisos asumidos por nuestro país, en el ámbito internacional como, por ejemplo, en cuanto a la reducción de gases efecto invernadero⁷⁶ o en temas de protección ambiental⁷⁷, forestal⁷⁸, etc.

Ejemplos de lo señalado en primer lugar, pueden encontrarse en los términos de:

- La Ley N° 25.019 (BO 26/10/98) que no sólo promovía con beneficios fiscales y económicos a la generación de energía eléctrica de origen eólico y/o solar (artículos 3°, 5° y 7°), sino que declaraba a esa actividad de interés nacional (artículo 1°). Durante su operatividad y luego de producida su extinción -durante el 2013-, su objeto fue complementado por el Régimen de Promoción de Fuentes Renovables de Energía destinada a la producción de energía eléctrica⁷⁹ previsto en la Ley N° 26.190 (BO 2/01/07) y su modificatoria Ley N° 27.191 (BO 21/10/15) -artículo 13-, actualmente operativo. Este último también contempla la dualidad de su antecesora.
- La Ley N° 25.856 (BO 08/01/04), fue la primera que estableció que la actividad de producción del software debía considerarse como una actividad productiva de transformación asimilable a una actividad industrial a los efectos de la percepción de beneficios impositivos, crediticios y de cualquier otro tipo que se fijaran para la industria por parte del Gobierno nacional (artículo 1°). Luego, el HCN procedió al dictado de la Ley de Promoción de la Industria del Software Ley N° 25.922 (BO 9/09/04) y su modificatoria Ley N° 26.692 (BO 18/08/11), con vigencia hasta el 31/12/2019-, dándole luego continuidad a su política de promoción sectorial, a través de la Ley N° 27.506 (BO 10/06/19) y su modificatoria Ley N° 27.570 (BO 26/10/20) de Promoción de la Economía del Conocimiento, actualmente vigente.

⁷⁶ Cfr. el artículo 17 de la Ley N° 26.093.

⁷⁷ Cfr. el artículo 2° de la Ley N° 27.424 (BO 27/12/17).

⁷⁸ En el artículo 5° de la Ley N° 25.080, se hace referencia a la protección de los bosques nativos.

⁷⁹ En los términos del artículo 4° de la ley, son las fuentes renovables de energía no fósiles idóneas para ser aprovechadas de forma sustentable en el corto, mediano y largo plazo: la energía eólica, solar térmica, solar fotovoltaica, geotérmica, mareomotriz, undimotriz, de las corrientes marinas, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, biogás y biocombustibles.

En este último caso, el objeto promocional fue ampliado, alcanzando a las actividades contenidas en su artículo 2°, que no sólo alcanzan al software y a los servicios informáticos y digitales. Asimismo, y a los fines de salvaguardar la continuidad del objeto de la promoción de aquellas empresas beneficiarias del Régimen de la Industria del Software, en la Ley N° 26.692 y su modificatoria, se estableció un capítulo adicional (Capítulo V), que contemplaba, entre otros aspectos salientes, la posibilidad de que las mismas manifestaran su voluntad de continuar en el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento, a través de la presentación de la respectiva solicitud de adhesión, bajo el cumplimiento de determinados requisitos (cfr. artículo 17).

- La Ley N° 25.198 (BO16/12/99) declaraba de interés nacional al turismo como actividad socioeconómica (artículo 1°). Luego la misma fue abrogada por la Ley N° 25.997 (BO 07/05/05), cuyo artículo 1°, reitera la declaración de interés nacional del turismo, pero con una visión más amplia, contemplándola no sólo como una actividad socioeconómica de relevancia, sino estratégica y esencial para el desarrollo del país, dentro de las políticas de Estado.

A su vez, en virtud de la pandemia por coronavirus -acaecida durante todo el año 2.020 a mayo del 2.023- y a los fines de brindar herramientas adicionales para lograr el sostenimiento y la reactivación productiva del sector, se dictó la Ley N° 27.563 (BO 21/09/20) que tuvo como finalidad atenuar el impacto económico, social y productivo desfavorable, que atravesaba el turismo bajo esa circunstancia atípica, contemplando una serie de medidas de excepción, entre las que se destacan la prórroga del pago de impuestos nacionales, la suspensión de la traba de medidas cautelares a favor de la entonces AFIP, la reducción en las alícuotas del impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias -hasta el 31/12/21-, así como una serie de programas específicos, entre los que cabe poner de relieve al Programa de Preventa de Paquetes Turísticos. Si bien, bajo los presupuestos hasta aquí analizados, esta última ley, no lleva a conformar un marco promocional propiamente dicho, es un sector que no ha pasado inadvertido.

De lo reseñado precedentemente, se puede observar la capacidad de adaptación del objeto promocional, evidenciándose cómo, con el tiempo, los regímenes promocionales se ajustan a las necesidades cambiantes de la economía y a los intereses del gobierno. Esto implica que dichos marcos deben ser dinámicos y estar preparados para evolucionar, con el fin de abordar los desafíos emergentes de manera efectiva.

Finalmente, y a modo de comentario final, considero que el objeto promocional, dentro de las políticas públicas promocionales, constituye una herramienta clave para dirigir los recursos limitados del Estado hacia áreas que el gobierno identifica como prioritarias para el desarrollo económico y social del país. Por ello, destaco la importancia de contar con un objeto promocional claramente definido, que permita canalizar los esfuerzos públicos hacia actividades específicas, regiones o sectores de la economía que requieren verdaderamente de la concesión de incentivos para su impulso o consolidación.

3.2 Sujetos Beneficiarios

En combinación con la selección del objeto, la norma indefectiblemente debe siempre indicar los sujetos que serán susceptibles de quedar alcanzados por el régimen especial.

Interesado - Beneficiario

En ese orden de ideas, cabe distinguir que, en una primera instancia, el sujeto en cuestión actúa en carácter de **interesado**, es decir, como aquel que decide voluntariamente efectuar una presentación y/o solicitud de adhesión ante la autoridad competente, en los términos indicados en cada caso, y con el objeto de que su pretensión sea evaluada y en su caso aprobada por la autoridad de aplicación, con competencia en esa decisión (aspecto que será tratado luego en el punto 3.3). Cumplida la instancia aprobatoria, el sujeto adopta la calidad de **beneficiario**.

En términos generales, considero que el elemento bajo análisis, debería involucrar a las personas humanas y/o a las personas jurídicas constituidas en la República Argentina o habilitadas para actuar dentro de su territorio, conforme a sus leyes, en carácter de titulares de proyectos o planes de inversión, estudios de factibilidad, etc. También, puede ocurrir que la norma persiga promover, además, a un sujeto inversionista/empresa madrina que, por ejemplo, invierte en un proyecto de inversión aprobado en cabeza del sujeto titular del mismo, quien puede tener a su vez, la posibilidad de usufructuar o no de una serie de franquicias tributarias.

Podemos compulsar marcos promocionales que contemplan elecciones subjetivas como las señaladas, en el Régimen de Inversiones de Promoción Industrial/No Industrial de la Ley N° 22.021 (BO 4/07/79) y sus normas complementarias -Leyes N° 22.702 (BO 31/12/82) y N° 22.973 (BO 17/11/83), a las que me remitiré en párrafos subsiguientes, marco en el que se promueven franquicias tributarias para ambos tipos de beneficiarios.

Además, en los términos de la Ley N° 25.872 (BO 9/02/04) y sus normas reglamentarias, y en el marco del Programa de Fomento Financiero para Jóvenes Emprendedores, se estipula la posibilidad de acordar un incentivo fiscal sólo a una empresa que otorgue financiación al tipo de proyecto alcanzado por el programa, en la medida que reúna las condiciones contenidas en el mismo (artículo 7°).

En ambos casos, no me quiero adentrar en el estudio particular de los beneficios acordados en dichos marcos, dado serán objeto de análisis en el punto 3.5, cuando aborde el tema de las franquicias promocionales.

Al respecto, considero que definir adecuadamente a los sujetos beneficiarios de un régimen promocional es crucial porque de esa manera el legislador asegura que los recursos o ventajas tributarias a ser otorgadas lleguen efectivamente a las personas/entidades que realmente se desarrollan en las actividades y/o áreas involucradas en su objeto, es decir, debe evitarse con su establecimiento, el hecho de generar dudas interpretativas, en ese sentido.

En cuanto a lo sostenido en último término, se recuerda que, en los términos de la Ley N° 25.080 (BO 19/01/99) y sus modificatorias Leyes Nros. 26.432 (BO 29/12/08) y 27.487 (BO 4/01/19) -de promoción de inversiones en emprendimientos forestales/forestointindustriales-, se han generado consultas administrativas respecto a la admisión o no de incorporaciones de titulares de proyectos forestales que revestían el carácter de fideicomisos (financieros o no).

Al respecto, se señala que consultada la Dirección Nacional de Desarrollo Foresto Industrial -en el ámbito de la autoridad de aplicación, esta es, la Secretaría de Agricultura,

Ganadería y Pesca-, acerca de cuáles eran los fundamentos para el acogimiento al régimen, de una empresa que adoptó la figura de fideicomiso, la Asesoría Legal de esa dependencia forestal, en el año 2.008, se remitió no a lo previsto al efecto en la ley promocional, sino a lo establecido en el texto original del artículo 2° del Anexo del Decreto Reglamentario N° 133 de fecha (BO 1/03/99), que versaba acerca de que: “... Cuando se trate de emprendimientos económicos-productivos organizados jurídicamente bajo formas no societarias, sin personería jurídica, sino contractuales, los beneficios del régimen de la Ley N° 25.080 se reconocerán, según corresponda, en las personas que ejerzan la representación de los partícipes o la administración del emprendimiento, para su correspondiente incorporación al patrimonio afectado a este último...”. Es por ello, que entendió, para el caso particular, que encontraba “...en la normativa mencionada ut supra los fundamentos sobre los cuales se le otorgó el Acogimiento al Régimen de Promoción Forestal...”, criterio que quedó sentado para las subsiguientes presentaciones de este tipo de contratos⁸⁰.

Sin perjuicio de lo sostenido por ese servicio jurídico, se observa que a través del artículo 2° de la Ley N° 27.487 (BO 4/01/19), el alcance del aspecto subjetivo de la ley promocional fue modificado, es decir, se reemplazó el alcance del artículo 2° de su texto original que pasó de decir, que “*Podrán ser beneficiarios las personas físicas o jurídicas que realicen efectivas inversiones en las actividades objeto de la presente ley*” (el subrayado me pertenece), a establecer que “*Podrán ser beneficiarios todos los sujetos que realicen efectivas inversiones en las actividades objeto de la presente ley*”.

A tales fines, serán consideradas las personas humanas y jurídicas, incluyendo a las sociedades del Estado, las empresas de capital mayoritariamente estatal o los entes públicos, las sucesiones indivisas y los fideicomisos, así como también otras figuras contractuales no societarias o equivalentes” (la negrita es propia), consecuentemente, entiendo que fue necesario incorporar taxativamente, entre otros, a este tipo de figura contractual, dejando plasmada en la ley, la referencia taxativa a los fideicomisos.

Por otra parte, cabe agregar que también considero esencial, al momento de disponer el universo de los beneficiarios que serán amparados por un marco promocional, el hecho de tener presente, desde un punto de vista tributario, el tipo de sujeto al cual la promoción estaría dirigida. Dicho de otro modo, entiendo que éstos últimos deberían revestir, en todos los casos, el carácter de sujetos pasivos de los tributos alcanzados por las franquicias a concederse, para no alterar con la promoción, de forma imprecisa y desacertada la propia estructura del gravamen o hacer que alguno de sus beneficios, en la práctica resulten de difícil aplicación.

Por ejemplo, de acordarse una reducción impositiva en materia de impuesto a las ganancias, deberá prestarse especial atención a los sujetos incluidos en los incisos b)⁸¹ y d)⁸² del artículo 53 de la ley del gravamen, conforme los términos establecidos a su vez, en el artículo 54, en cuanto a la atribución de los resultados obtenidos por éstos últimos.

Al respecto, debe tenerse presente que las ganancias de esos tipos de sociedades son consideradas ganancias de la tercera categoría, no por resultar contribuyente la sociedad en cuestión, sino porque dichas ganancias se obtienen a través de ella, resultando sujetos

⁸⁰ Informe de fecha 31 de enero de 2.008.

⁸¹ Vinculada con todas las ganancias que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país, que no sean las sociedades de capital a las que refiere el artículo 73 de la ley del gravamen.

⁸² Obtenidas por empresas unipersonales radicadas en el país.

pasivos del tributo sus integrantes, debiéndose distribuir entre éstos, íntegramente, el resultado del balance impositivo de la empresa, en el año fiscal respectivo.

Considero que esa situación, y dado que el beneficiario no sería el sujeto pasivo del impuesto objeto de promoción, traería inconvenientes técnicos, en cuanto al traslado del beneficio a sus socios, más aún si éstos últimos, obtuvieran además de las rentas de 3º categoría derivadas de la actividad promovida, otras rentas de la referida categoría o de las restantes categorías.

Por su parte, aspectos subjetivos novedosos, trajo aparejada también, la sanción del Régimen de Inversiones para Grandes Proyectos de Inversión -previsto en el Título VII de la Ley N° 27.742 (BO 8/07/24)-, pero el análisis integral del mismo será efectuado en el punto 3.10 del presente.

Finalmente, se destaca que en muchos regímenes especiales, se prevé una obligación adicional que contempla, en un primer momento para el interesado y luego en una segunda etapa para el beneficiario, que dichos sujetos no deben tener deudas líquidas y exigibles tributarias y/o previsionales, para acceder/gozar de los incentivos del régimen, de que se trate.

Exclusiones Subjetivas

A su vez, existen casos en que el legislador adopta por incorporar al plexo normativo, una serie de **exclusiones subjetivas**, supresiones que tienen que ver con la finalidad de evitar el acceso al régimen, de aquellos sujetos que hubieran sido declarados en estado de quiebra, y que por lo tanto, no hayan continuado con el desarrollo de la explotación que realizaban, los querellados o denunciados penalmente por el Organismo Fiscal, cuando se hubiera formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma y se encontraran procesados, los denunciados formalmente o querellados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o la de terceros, a cuyo respecto se haya formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio previo a la solicitud de adhesión de que se trate y se encuentren procesados, las persona jurídicas, sus socios, administradores, directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia, o quienes ocuparan cargos equivalentes en las mismas, en la medida que hayan sido denunciados formalmente o querellados penalmente también por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o la de terceros, y a cuyo respecto se haya formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma en cuestión y se encuentren procesados.

Si estos presupuestos, se suscitan una vez que el sujeto en cuestión, ya fue reconocido como beneficiario, la misma norma promocional, muchas veces advierte que, producido el acogimiento respectivo, esa situación será causal de caducidad total del tratamiento oportunamente convenido.

En conclusión, la identificación clara de los sujetos beneficiarios de un régimen promocional es esencial para asegurar que los recursos y beneficios se efectivicen en cabeza de los titulares de los proyectos vinculados con las actividades y sectores previstos en el objeto promocional. Este proceso no solo implica una correcta definición de los beneficiarios, sino también del establecimiento de exclusiones subjetivas que aseguren

que aquellos con antecedentes desfavorables en materia fiscal o penal, no accedan a los incentivos. La correcta selección y regulación de estos sujetos, junto con las medidas de control y monitoreo, son fundamentales para garantizar la efectividad de las políticas públicas en el fomento del desarrollo económico y social del país.

Por su parte, y tal como lo señalara la ya referida Dra. Dora Winkler, y se mencionara en párrafos precedentes, en la relación promocional hay dos sujetos que intervienen: el particular, sea beneficiario o inversionista, y el Estado. Este último en su doble aspecto convencional y administrativo que participa concediendo beneficios o franquicias promocionales, legalmente consagradas y fijando las pautas o condiciones, en que aquellas se van a usufructuar⁸³. Esto último, nos lleva a analizar otro de los elementos salientes, esto es, a la autoridad de aplicación.

3.3 Autoridad de Aplicación

En primer lugar, me permito aseverar que la Autoridad de Aplicación o de contralor, es el órgano competente responsable de hacer cumplir los objetivos para lo cual la ley ha sido implementada. La misma es la encargada de acordar a un determinado beneficiario, en términos generales, mediante un acto administrativo expreso o a través de una inscripción registral respectiva, los incentivos fiscales contenidos en la ley promocional, así como también es la responsable de establecer precisiones, entre otras, de las obligaciones promocionales que estos últimos deberán asumir y cumplimentar, en aquellos aspectos que el legislador le ha delegado, bajo ciertos parámetros normativos.

Asimismo, considero que dentro de sus principales labores, se encuentran siempre las de llevar a cabo las **tareas de verificación y control** relativas al cumplimiento de los compromisos asumidos por parte de los beneficiarios, durante la ejecución de la promoción acordada; actividades que, atento el alcance de las previsiones normativas vigentes, podrán ser llevadas a cabo mediante la realización de auditorías anuales y/o periódicas, ya sea a través de dependencias propias o de organismos tercerizados. Ahora bien, si el costo de esas tareas han de ser soportadas por los beneficiarios, es esencial que la ley promocional contemple previsiones adicionales en ese sentido como, por ejemplo, si se va a establecer una tasa, su magnitud, etc., es decir, debe disponerse expresamente la forma de su determinación y cuantificación.

Por otra parte, cabe agregar que, la autoridad de aplicación es la encarga de instrumentar y ejecutar el régimen de incumplimientos y de sanciones, procurando siempre el hecho de salvaguardar el derecho de defensa del beneficiario, durante toda la instancia administrativa donde se desenvuelve el procedimiento de fiscalización y control previsto al efecto.

Al respecto, se destaca que la conformación de las particularidades del aludido régimen de incumplimientos y sanciones, será abordada en el punto 3.6 del presente trabajo.

En otro orden de ideas, se recuerda que la autoridad de aplicación puede estar designada en la propia norma promocional, o ser dispuesta por el Poder Ejecutivo al momento de dictar el decreto reglamentario respectivo.

⁸³ Cfr. página 18/19.

En este último supuesto, entiendo que el PEN conforme las atribuciones asignadas - en el marco de la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto N° 438 del 12 de marzo de 1.992) y sus modificaciones, y demás normas complementarias- a las diversas carteras ministeriales y demás dependencias a su cargo, procede a establecerla, en ejercicio de las facultades que le fueran conferidas por el artículo 99, incisos 1 y 2 de la Constitución Nacional. Dicho de otro modo, interpreto que esta última es elegida por el PEN, en base a las competencias específicas atribuidas a los ministerios, secretarías y/o subsecretarías a su cargo, tomando en consideración el alcance del objeto promovido.

En cuanto a lo señalado en último término, y de la experiencia recogida en estos años, he podido apreciar que dichas designaciones se han efectuado, principalmente, en cabeza de las **autoridades máximas** de los diversos **ministerios** y/o de las **principales secretarías de gobierno** que dependen de éste, quienes muchas veces delegan atribuciones operativas, en subsecretarías y/o direcciones de menor nivel a su cargo, conservando siempre la potestad de aprobar y/o decaer proyectos, y de dictar la normativa complementaria que estime pertinente, entre otros aspectos salientes.

Por su parte, cabe poner de relieve que, en algunas normas especiales, la autoridad de aplicación fue acordada en cabeza de los **gobiernos provinciales**, siendo ello totalmente factible y encontrándose éstos últimos habilitados para actuar, dentro de los límites previstos en la ley de que se trate.

Respecto de esto último, merece señalarse que el ejercicio de las facultades conferidas por las normas federales a las autoridades máximas provinciales, muchas veces han sido transgredidas. Dicho de otro modo, se han excedido las potestades que oportunamente se les acordaran.

Reasignaciones de Cupos Fiscales

A modo de ejemplo, entiendo de relevante importancia, recordar que en el marco de la Ley N° 22.021 y sus normas complementarias -entre las que se incluyen las sucesivas leyes presupuestarias correspondientes a los años 1.991 a 1.999⁸⁴-, y una vez restituidas las facultades de autoridad de aplicación de proyectos no industriales a los gobiernos provinciales⁸⁵, éstos últimos procedieron a reasignar mediante actos administrativos diversos, y sin potestad alguna, costos fiscales teóricos que correspondían originariamente a proyectos promovidos que no habían sido puestos en marcha, o que ante la constatación de una serie de incumplimientos promocionales habían sido decaídos, o a los que sus titulares originarios habían renunciado en forma total o parcial. A su vez, entiendo que también, en exceso de facultades habilitantes, habían procedido a la reformulación de muchos de ellos. Presupuestos similares, se dieron en el marco de los proyectos industriales a los que me referiré luego.

⁸⁴ Mediante las Leyes de Presupuesto Nros. 23.990 (Ejercicio 1.991), 24.061 (Ejercicio 1.992), 24.191 (Ejercicio 1.993), 24.307 (Ejercicio 1.994), 24.447 (Ejercicio 1.995), 24.624 (Ejercicio 1.996), 24.938 (Ejercicio 1.998), y 25.064 (Ejercicio 1.999), se otorgaron a varias provincias, la autoridad de aplicación, destinándose un cupo límite dentro del cual podían aprobar nuevos proyectos no industriales hasta el 31 de diciembre correspondiente a cada una de las respectivas leyes. A partir del año 2.000, las leyes presupuestarias no contemplaron más cupos en ese sentido.

⁸⁵ De las provincias de La Rioja, Catamarca, Misiones, Corrientes, Salta, Chaco, Córdoba, Formosa, Mendoza, Santiago del Estero, San Juan y San Luis

Conforme pude advertir, utilizando distintos argumentos jurídicos, dichos gobiernos provinciales pregonaban la idea de que el cupo fiscal asignado e imputado a nombre de un determinado beneficiario, que por las razones que fuere, no hubiera llevado a cabo su proyecto de inversión aprobado, podía ser recuperado por la provincia para reasignarlo a otro proyecto diferente.

Sin embargo, se destaca que, en el ámbito nacional, diversas dependencias técnicas y jurídicas del Ministerio de Economía y de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos siempre han sostenido, sobre la base de criterios técnicos y jurídicos compartidos⁸⁶, que:

- Las reasignaciones de costos fiscales teóricos imputados a ejercicios presupuestarios anteriores, toda vez que no se encuentran contenidos dentro de los límites consentidos por la ley de presupuesto del ejercicio vigente, significan una mayor autorización a “gastar”, es decir, una mayor detracción de recursos tributarios que la autorizada presupuestariamente, en ese ejercicio.
- Las autoridades de aplicación carecen de facultades para aprobar proyectos con imputación al cupo presupuestario correspondiente a un año determinado con posterioridad al 31 de diciembre de dicho año.
- El cupo fiscal previsto en la ley de presupuesto constituye un elemento regulador para la concesión de beneficios, que refleja el límite máximo del sacrificio fiscal que el Estado está dispuesto a afrontar durante un período anual como aporte a la promoción.
- La ley promocional, despoja a las autoridades de aplicación provinciales de las facultades de delimitación y administración de dicho cupo, aspectos que son competencia del Ministerio de Economía (cfr. artículo 22 de la ley 22.021).
- No resulta procedente reasignar costos fiscales correspondientes a proyectos incumplidos dado que el incumplimiento de un proyecto promovido ocasiona la caducidad de la promoción otorgada y la consecuente extinción de cupo imputado. Agotado el derecho al uso de beneficios, no es posible hacerlo renacer como cupo liberado, toda vez que se encuentra extinguido como consecuencia del acto sancionatorio.
- La autoridad de aplicación hizo uso de facultades que no poseía ni poseyó en momento alguno, dado que el ordenamiento legal vigente en materia promocional no delegó, ni en la autoridad provincial de aplicación, ni en la autoridad nacional, facultades para administrar más allá del ejercicio fiscal correspondiente, el cupo global aprobado en las diferentes leyes nacionales de presupuesto⁸⁷.

⁸⁶ Conforme da cuenta por ejemplo la Dirección Nacional de Impuestos en su **Informe DNI N° 1.052** de fecha 2 de octubre de 2.003, la Dirección Nacional de Incentivos Promocionales en el **Informe DNIP N° 163** del 2 de julio de 2.004, la Dirección General de Asuntos Jurídicos en los **Dictamen N° 154.864/04** y el Dictamen **Dirección Asesoría Legal (DI ASLE) N° 1.476** de fecha 22 de agosto de 2.002, entre muchos otros, todas ellas dependencias del Ministerio de Economía y Producción.

⁸⁷ Mediante las Leyes de Presupuesto Nros. 23.990 (Ejercicio 1.991), 24.061 (Ejercicio 1.992), 24.191 (Ejercicio 1.993), 24.307 (Ejercicio 1.994), 24.447 (Ejercicio 1.995), 24.624 (Ejercicio 1.996), 24.938 (Ejercicio 1.998), y 25.064 (Ejercicio 1.999), se otorgaron a varias provincias, la autoridad de aplicación, destinándose un cupo límite dentro del cual podían aprobar nuevos proyectos no industriales hasta el 31 de

- La recuperación presupuestaria de los cupos fiscales no utilizados debería habilitarse a través de una ley nacional, especialmente por cuanto es una atribución no delegada del Congreso de la Nación, la de promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar las desigualdades en el desarrollo de las regiones (artículo 75, inciso 8° y 19, CN)⁸⁸.

Al respecto, y en ciertas ocasiones estos excesos de potestades o atribuciones provinciales, generaron acciones que estuvieron dirigidas a obtener la declaración de nulidad judicial de los actos administrativos provinciales (con el objeto de lograr el efecto retroactivo que habilitaba a la entonces AFIP a proceder al cobro de los gravámenes nacionales no ingresados por efecto del acto declarado judicialmente nulo), a través del Ministerio de Economía -por ser éste el que ejerce los derechos que le asisten al Fisco Nacional-.

Sin perjuicio de ello, muchas otras veces, la solución a este tipo de problemática ameritaron la toma de decisiones políticas que trascendieron los fundamentos o los aspectos meramente técnicos y el Poder Ejecutivo Nacional procedió a convalidar -en todo, o en parte, y de forma consensuada- el accionar de las autoridades provinciales (este es el caso del dictado del Decretos de Necesidad y Urgencia N° 135/06 y su modificatorio Decreto N° 1.798/07, en el caso de proyectos no industriales, y del DNU N° 804/96 -para proyectos industriales⁸⁹-).

Por su parte, y en cuanto a los antecedentes vinculados con el impulso y la consecuente resolución judicial de nulidad de actos impropios provinciales, cabe poner de relieve que conforme surge de Fallos 346:1180 y 346:1117, respectivamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el marco de su competencia originaria (artículos 116 y 117 de la CN), dictaminó que *“Al otorgar beneficios promocionales en los casos en que las leyes nacionales les disciernen esa competencia, las autoridades provinciales actúan como agentes naturales del Gobierno Federal para hacer cumplir la Constitución y las leyes de la Nación (art. 128 de la Constitución Nacional); y deben ajustarse a las normas federales reglamentarias de los respectivos regímenes de fomento, que prevalecen por su jerarquía normativa frente a las disposiciones locales (art. 31 de la Ley Fundamental)”*. Asimismo, ha entendido en el caso, que *“El decreto 2182/3 (SAyG) dictadopor el Poder Ejecutivo de la Provincia de Tucumán -en cuanto aprobó la instalación de una planta de almacenaje para granos bajo los lineamientos del artículo 51 de la ley 24.938 para proyectos no industriales- resulta nulo de nulidad absoluta por haberse dictado con apartamiento de la ley, en la medida que otorgó los beneficios promocionales previstos para una “explotación agrícola” a un emprendimiento que no tenía esas características (confr. artículo 43, ley provincial 4537; artículo 51, ley 24.938; arg. Doctrina de Fallos 250:491 y 330:2849)”*⁹⁰.

diciembre correspondiente a cada una de las respectivas leyes. A partir del año 2.000, las leyes presupuestarias no contemplaron más cupos en ese sentido.

⁸⁸ Si bien estas posiciones fueron oportunamente compartidas por el Poder Ejecutivo Nacional, según se da cuenta en los considerando de su Decreto de Necesidad y Urgencia N° 135/06 y su modificatorio Decreto N° 1.798/07, luego éste procedió a la convalidación de las reasignaciones, como se verá más adelante.

⁸⁹ El régimen industrial de la Ley N° 22.021 y sus modificaciones, si bien se caracterizó por su descentralización, dado que atribuyó al ámbito provincial, la concesión de los beneficios promocionales (aprobación de los proyectos de inversión), quedó en el ámbito del gobierno nacional, la imputación y administración de los costos fiscales de los proyectos respectivos, y del régimen de sustitución de beneficios promocionales (Ley N° 23.658, y Dto. 2.054/92).

⁹⁰ Cfr. pág. 18 - Fallos 346:1180 y pág 19/20 - Fallos 346:117.

A su vez, en dichas instancias la CSJN ha expresado siempre su posición en cuanto a que, en el caso de actos administrativos producidos contra legem, basta el hecho objetivo de violación legal, para que se configure el vicio de ilegitimidad.

En cuanto a los tipos de acciones judiciales interpuestas, en ambos casos, se instaron acciones de lesividad, sin embargo, a páginas 9 de Fallos 346:1117, la CSJN ha sostenido que se puede prescindir válidamente de la denominación utilizada en el escrito inicial y atender a la real sustancia de la solicitud, toda vez que, en el caso de una denominación errónea, el juzgador debe, en ejercicio de sus potestades, calificarla como corresponde.

Modificaciones del alcance de la normativa promocional

Por su parte, en el ámbito administrativo, se han analizado presupuestos vinculados, por ejemplo, con desplazamientos de la fecha de la puesta en marcha de proyectos industriales y la consecuente aplicación de la escala de exenciones prevista en el artículo 2° de la Ley N° 22.021 -en contravención de lo previsto en el Decreto N° 1295/03-. En un caso, un gobierno provincial⁹¹ actuando más allá de las facultades que la ley promocional le otorgaba. En ese ámbito, se ha sostenido que las autoridades provinciales no resultaban ser el órgano administrativo encomendado para reglamentar al aludido decreto nacional, habida cuenta de la delegación expresa efectuada por la norma en el entonces Ministerio de Economía y Producción de la Nación. Consecuentemente, sólo esa cartera ministerial era la llamada a interpretar sus alcances, a los fines de salvaguardar su aplicación⁹². Como puede observarse, las autoridades de contralor carecen de competencia para efectuar modificaciones a un régimen promocional, instaurado en una norma de rango legal.

Convalidación de Transferencia de Franquicias – Reorganización de Empresas

A su vez, puntualmente en lo que hace a las potestades de la autoridad de aplicación, para **aprobar o convalidar transferencia de beneficios promocionales**, se destaca que es criterio sentado y reiterado en estos últimos años, por la **Dirección Nacional de Impuestos**⁹³, que la posibilidad de utilización de beneficios promocionales por parte de una compañía diferente a la originalmente promocionada sólo resultaría viable mediante una reorganización efectuada en los términos de los artículos 80 y 81 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2.019 y su modificaciones, y su decreto reglamentario -artículos 172 a 176-.

En ese sentido, es la normativa señalada la que prevé, entre otros aspectos de interés, que sólo serán trasladables los derechos y obligaciones de la empresa antecesora a la continuadora en la medida que las mismas se hubieran reorganizado bajo alguna de las formas taxativamente definidas en el artículo 80 de la ley citada.

Advierte, además, ese mismo artículo 80 -en su séptimo párrafo-, que *“En los casos de otras ventas y transferencias, no se trasladarán los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente,...”* en tanto que el artículo 81 dispone que los

⁹¹ Decreto N° 230 del 18 de febrero de 2.004.

⁹² **Informe DNI N° 427** de fecha 13 de junio de 2.005.

⁹³ Cfr. **IF-2021-47238758-APN-DNI#MEC** de fecha 27 de mayo de 2.021. Criterio Compartido por la Dirección General de Asuntos Jurídicos **IF-2021-106785361-APN-DGAJ#MEC** del 4 de noviembre de 2.021, ambos dependientes del Ministerio de Economía de la Nación.

derechos y obligaciones fiscales transmisibles a la o las empresas continuadoras son, entre otros atributos, “... las franquicias impositivas pendientes de utilización a que hubieran tenido derecho la o las antecesoras, en virtud del acogimiento a regímenes especiales de promoción, en tanto se mantengan en la o las nuevas empresas las condiciones básicas tenidas en cuenta para conceder el beneficio. A estos efectos deberá expedirse el organismo de aplicación designado en la disposición respectiva”.

A su vez, el último párrafo del aludido artículo 80 menciona que “... las franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción (...) sólo serán trasladables a la o las empresas continuadoras, cuando los titulares de la o las empresas antecesoras acrediten haber mantenido durante un lapso no inferior a 2 (dos) años anteriores a la fecha de la reorganización o, en su caso, desde su constitución si dicha circunstancia abarcare un período menor, por lo menos el 80% (ochenta por ciento) de su participación en el capital de esas empresas, excepto cuando estas últimas coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles.”

Como se puede observar, son diversos los requerimientos que, en el marco de la ley del tributo, deben configurarse; obligaciones vinculadas, entre otros, con aspectos relativos al mantenimiento del capital, de las actividades, a la configuración del presupuesto de empresa en marcha y a las exigencias de comunicación, publicidad e inscripción⁹⁴, respectivas.

Consecuentemente, una vez reunidas dichas exigencias, y obtenida además la conformidad por parte del Organismo Fiscal -en cuanto a la comunicación de la reorganización formulada en los términos de la Resolución General N° 2.513 del 31/10/08 (BO 4/11/08), normativa que se encuentra vigente al momento de estar elaborando el presente trabajo, es cuando la autoridad de aplicación se encuentra en condiciones de dictar un acto administrativo que convalide, de así decidirlo, la transferencia de los incentivos promocionales en cuestión, siempre y cuando se hayan cumplido, en materia promocional, los compromisos oportunamente asumidos por la firma antecesora y se salvaguarde su mantenimiento en la firma sucesora, procurando de esta manera, el cumplimiento de los fines perseguidos por la norma especial.

Respecto de esto último, es dable informar que se han convalidado reorganizaciones societarias, en lo relativo a las transferencias de derechos -beneficios fiscales- y obligaciones, en el marco del Régimen Industrial de la Ley N° 19.640 (BO 2/06/72) y sus normas complementarias, a través de las Disposiciones de la Subsecretaría de Ingresos Públicos⁹⁵ Nros. 8 de fecha 20 de marzo de 2.007⁹⁶, 2 del 15 de diciembre de 2.021⁹⁷, y 1 de fecha 17 de agosto de 2.023⁹⁸.

⁹⁴ Del Acuerdo Definitivo de Fusión ante la IGJ y de las cancelaciones en el Registro Público correspondiente.

⁹⁵ Con relación a las funciones de Autoridad de Aplicación de la ley N° 19.640 es necesario hacer notar que la competencia asignada a la Subsecretaría de Ingresos Públicos se encuentra circunscripta a proyectos industriales preexistentes. Así fue dispuesto por los Decretos Nros. 435/90 y 612/90, estimándose oportuno aclarar además que, tratándose de proyectos industriales encuadrados en los Decretos Nros. 479 de fecha 4 de abril de 1.995 (BO 7/04/95) y 490/03, la Autoridad de Aplicación de los mismos recae en la actual Secretaría de Industria, Economía del Conocimiento y Gestión del Ministerio de Economía.

⁹⁶ De la firma Continental Fuego SA a Electronic System SA - Publicada en el BO 23/03/07.

⁹⁷ De las empresas Noblex Argentina SA y Electronic System a Newsan SA - Publicada en el BO 17/12/21.

⁹⁸ De la compañía Interclima SA a Mirgor SACIFIA - Publicada en el BO 22/08/23.

Convalidación de Transferencia de Beneficios por Decisiones Judiciales

Adicionalmente, y como consecuencia de una decisión judicial ajena a la que pudiera haber tomado la autoridad competente, en los términos precedentes, esta última debió también reconocer mediante acto administrativo expreso, una transferencia de las franquicias de las que gozaba una firma promovida que fuera declarada en quiebra -por el juzgado interviniente en el marco de la Ley de Concursos y Quiebras-, quien luego procedió a la liquidación de la sociedad fallida por el sistema de licitación (subasta pública), y a la consecuente adjudicación -tanto del inmueble base de la planta productiva, como del proyecto industrial en ejecución amparado por los beneficios de la Ley N° 19.640⁹⁹.

En lo que hace a las inquietudes jurídicas suscitadas, en esa oportunidad, respecto de si esa autoridad competente debía acatar o no la resolución judicial proveniente del fuero comercial, dado que como se mencionara en párrafos precedentes, en el marco legal vigente no existía ninguna facultad para autorizar transferencias de beneficios en el caso de ventas, licitaciones, etc., la Procuración del Tesoro de la Nación, máximo órgano asesor administrativo, se expidió a través del citado **Dictamen N° 17** de fecha 18 de enero de 2.007, destacándose del mismo las siguientes conclusiones:

- *“El Poder Ejecutivo carece de jurisdicción para modificar situaciones jurídicas establecidas como consecuencia de resoluciones judiciales cuyo mayor o menor acierto sólo puede evaluarse dentro de ese Poder.”, estando por ende ante “...una situación consolidada.”*
- *“Uno de los pilares de la seguridad jurídica consiste en la definición y estabilidad de los derechos, para lo cual es necesario que en algún momento concluya su condición inestable de litigiosidad actual o potencial.”, al que agrega que el derecho sobre el que se está dictaminando alcanzó dicha condición de estabilidad mediante la decisión tomada por el órgano jurisdiccional.*
- *“Si el Estado pretendiera cuestionar el carácter de cosa juzgada de esa decisión, basado en no haber sido parte del proceso en que se tomó, propiciaría una prolongación indefinida sobre la estabilidad de un derecho reconocido judicialmente, ... atentando contra el esencial principio de seguridad jurídica sobre el que reposa el Estado de Derecho.”*

Similar convalidación tuvo lugar respecto de la adjudicación definitiva a la empresa JO&ED S.A. de los beneficios promocionales provenientes de la quebrada OLYMPIC ELECTRÓNICA S.A (proceso judicial de concurso/quiebra indirecta), atento la autorización cursada por el Juzgado interviniente, para que la primera de ellas, continuara

⁹⁹Cfr. Disposición de la Subsecretaría de Ingresos Públicos N° 8 del 20 de marzo de 2.007 La transferencia se produjo de la firma Continental Fueguina a la empresa Electronic System SA. - Publicada en el BO del 23/03/07.

con la fabricación de los bienes que la fallida estaba elaborando al amparo de la Ley N° 19.640 y sus normas complementarias¹⁰⁰.

En esta oportunidad, la Procuración del Tesoro de la Nación se expidió mediante su **Dictamen N° 172** de fecha 6 de septiembre de 2.013. En ese acto de asesoramiento, y luego de reseñar los aspectos procesales objeto de análisis, advirtió la similitud del caso, respecto a la situación analizada en el citado Dictamen PTN N° 17/07, pronunciándose acerca de la plena aplicación al caso, de la doctrina sentada en esa ocasión, dado que en *“...ambos casos presentan similares características por cuanto en ellos se verifica la existencia -por un lado- de una sentencia judicial dictada en el marco de un proceso universal (quiebra) correspondiente a una empresa que era titular de los beneficios promocionales derivados de la Ley N° 19.640, que adjudicó a otra empresa la titularidad de dichos beneficios; y por otro, una autoridad administrativa que consulta sobre la validez de la citada transferencia”*.

En cuanto a las competencias y al alcance de la convalidación administrativa a efectuarse, entendió que *“...la transferencia o adquisición efectuada en el proceso universal de los derechos que pudieren corresponder a la fallida en virtud de la Ley N° 19.640, podría considerarse, por las respectivas autoridades de aplicación, comprensiva de los derechos y obligaciones emergentes de los Decretos N° 479/95 y N° 490/03, atento a la directa vinculación de dichas normas con la citada ley”*¹⁰¹.

A su vez, es interesante lo manifestado por la PTN en cuanto a que la decisión judicial, no obstaba a *“...que las autoridades competentes en cada caso, en ejercicio de las facultades asignadas como Autoridad de Aplicación y/o de Contralor, desde el momento mismo de la adjudicación, verifiquen –a título de ejemplo- que la empresa adjudicataria reúna los extremos que el régimen especial de que se trata exige para gozar de sus beneficios (vgr. art 3.° del Decreto N° 479/95 –en lo pertinente-, art. 2.° del Decreto N° 490/03); el cumplimiento de los requisitos de fabricación, nivel de inversiones, producción y personal ocupado (v. art. 16 del Decreto N° 1139/88, B.O. 15-9-88 y art. 2.° del Decreto N° 479/95 y arts. 4.° y 8.° del Decreto N° 490/03); así como el cumplimiento de las demás condiciones generales para resultar comprendida en el Régimen de Promoción Industrial previsto en la Ley N° 21.608 (B.O. 27-7-77, v. arts. 6.° y 7.°).”*

Al respecto, advirtió que *“... los incumplimientos a dichas obligaciones darían lugar a la aplicación de las sanciones establecidas en el artículo 17 de la Ley N.° 21.608..., entre las que se encuentra la caducidad o pérdida de los beneficios otorgados.”*; dado que *“...cuando la empresa resultó adjudicataria en subasta, se sometió voluntariamente a un régimen jurídico, sin que existan constancias de que haya formulado observación alguna, lo que genera la adhesión total al mismo, de acuerdo al criterio del máximo tribunal de justicia, según el cual, ...el voluntario sometimiento a un régimen jurídico, sin reservas expresas, comporta un inequívoco acatamiento que determina la improcedencia de su posterior cuestionamiento (conf. Fallos 305:826, 307:358, 432) (Dictámenes 274:255)”*, al tiempo que consideró que *“... en la especie resulta de*

¹⁰⁰ Disposición SSIP N° 8 de fecha 1 de diciembre de 2.015 (BO 9 de diciembre de 2.015).

¹⁰¹ En el marco de la Ley N° 19.640, se pueden tener aprobados proyectos industriales, aprobados en el marco del Régimen de Sustitución de Productos instituido por el Decreto N° 479/95 o del Régimen Industrial del Decreto N° 490 del 5 de marzo de 2.003 (BO 6/03/03) y sus modificaciones.

aplicación la doctrina que emerge de Dictámenes 260:75, con los alcances previstos en el presente asesoramiento”.

Por su parte, se señala que, en ambas ocasiones, fueron dictados actos administrativos provinciales convalidando, en primera instancia, las resoluciones judiciales mencionadas. Al respecto, considero que los mismos carecían de valor, dado que ese tipo de potestades, no fueron otorgadas en el marco promocional a las autoridades provinciales, que en ese momento sólo detentaban en el orden local, atribuciones inherentes al régimen de control.

Invitaciones – Adhesiones Provinciales

Por otra parte, entiendo pertinente mencionar que, en algunas ocasiones, la ley nacional invita a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -CABA- a adherir a la promoción que se pretende, promoviendo en esa instancia, a que las jurisdicciones locales procedan al dictado de normas que contribuyan y/o se orienten a lograr los mismos cometidos.

Esa invitación puede involucrar, además, el compromiso o la exigencia, por parte de los órganos provinciales, de conceder incentivos de naturaleza tributaria, en el ámbito de sus propias jurisdicciones, por lo que éstos últimos, pueden cobrar protagonismo también, como medios accionantes del progreso, al que tanto se hizo referencia en el punto 1.

Es por esa condición particular, que considero importante destacar el compromiso que la ley le pretende atribuir a las autoridades locales, en caso de resultar viable la adhesión respectiva, aún cuando estas no sean o actúen en carácter de autoridad de aplicación.

Al respecto, debe tenerse presente también que, según el grado de exigencia utilizado al momento de proyectar este tipo de invitaciones, puede ocurrir que la falta de adhesión expresa de determinada provincia/CABA, condicione o delimite la efectiva aplicación de las franquicias promocionales en dicho ámbito territorial.

Muestras de esos tipos de invitaciones, las podemos encontrar en el artículo 18 de la Ley N° 23.877 (BO 1/11/90), el artículo 6° de la Ley N° 25.080 y sus modificatorias Leyes Nros 26.432 y 27.487, el artículo 12 de la Ley N° 25.872, el artículo 15 de la Ley N° 26.190 y su modificatoria Ley N° 27.191, el artículo 24 de la Ley N° 26.270 (BO 27/07/07), artículo 50 de la Ley 27.231 (BO 4/01/16), artículo 34 de la Ley N° 27.263 (BO 1/08/16), artículo 40 de la Ley N° 27.424, artículo 235 de la Ley N° 27.742, entre otras¹⁰²¹⁰³.

Sin perjuicio de ello, y tal como se pusiera de relieve al momento de adentrarnos en el estudio pormenorizado de los presupuestos sobre los que se funda la cláusula del

¹⁰² En leyes promocionales no vigentes, podemos citar, las invitaciones cursadas por el artículo 22 de la Ley N° 25.422, el artículo 27 de la Ley N° 25.922 y su modificatoria Ley 26.692, el artículo 20 Ley 26.093, el artículo 22 de la Ley 26.123, el artículo 15 de la Ley N° 26.360 y su modificatoria Ley N° 26.728.

¹⁰³ Como ejemplos de adhesiones provinciales, podemos encontrar a: la Ley N° 1.019 de la Provincia Formosa, de adhesión a la Ley Nacional N° 23.877 de Promoción y Fomento de la Investigación y Desarrollo, Transmisión de Tecnología y Asistencia Técnica, las Leyes N° 5.826 y 1.443 por las que han adherido las provincias de Corrientes y de San Juan, respectivamente, a la Ley N° 26.190 y sus modificaciones, por la Ley N° .8.054 de la provincia de Tucumán, de adhesión a la Ley N° 26.093 y sus modificaciones, de Promoción de los Biocombustibles, y por la Ley N° 2.577 de la provincia del Neuquén, por la que esta última había adherido a la Ley N° 25.922 y su modificatoria, de Promoción de la Industria del Software, y finalmente por Ley N° 6.387 de la Provincia de San Luis, ese estado provincial adhirió a la Ley N° 24.196 y sus modificaciones, de Promoción de Inversiones Mineras.

progreso (punto 1.1), y no obstante la existencia de invitaciones como las reseñadas, el ejercicio de las atribuciones en ella contemplada, de así decidirse, habilita el supuesto de que una ley promocional dictada por el Congreso Nacional pueda legislar respecto de la concesión de estímulos locales.

Conforme lo anteriormente mencionado, en lo personal, entiendo que cuando en la formalidad legislativa adoptada, prima la idea de tender a lograr con la iniciativa, una decisión voluntaria de acompañamiento local a través del consenso solidario, ello hace que el federalismo que siempre se pregona y que no siempre se cumple, se ejerza de una manera dinámica y participativa, es decir, se logra una alineación local con los objetivos nacionales, de una forma genuina, consensuada y no impuesta.

Por último, y en conclusión respecto del análisis efectuado precedentemente, considero que la autoridad de aplicación tiene la responsabilidad clave de garantizar el cumplimiento de los objetivos establecidos por la ley promocional, asignando incentivos fiscales y supervisando el cumplimiento de los compromisos de los beneficiarios, llevando a cabo, principalmente, tareas de control y verificación, y aplicando el régimen de sanciones a aquellos beneficiarios que no cumplan acabadamente con sus obligaciones promocionales. Como se sostuviera previamente, esta última puede ser designada por la propia ley o por el Poder Ejecutivo, y a veces, los gobiernos provinciales también pueden tener ese rol, aunque deben respetar los límites establecidos por la legislación nacional. Las provincias pueden adherir a leyes de promoción -nacionales-, otorgando incentivos adicionales en su ámbito, pero como se advirtiera anteriormente, su participación debe ser voluntaria y consensuada, promoviendo un avance armonioso entre las políticas nacionales y locales.

3.4 Vigencia

Como señale al momento de analizar la Cláusula del Progreso, es el mismo inciso 18 del artículo 75 de la CN, el que taxativamente refiere al hecho de que la concesión de privilegios debe ser de carácter temporal. Al respecto, considero que existen al menos dos periodos temporales diferenciales, que deberían estar siempre involucrados en la normativa promocional a proyectarse, situación que no siempre ocurre, y que tiene que ver con: a) el **plazo de vigencia del régimen** (que debería precisar, además, la fecha a partir de la cual, la misma debe entenderse vigente) y b) el **plazo de usufructo de los beneficios** tributarios a ser acordados; adicionalmente, puede contemplarse también, c) el **plazo para el acogimiento** o adhesión del sujeto interesado.

Plazo de Vigencia del Régimen

El primero de dichos plazos, entiendo que guarda relación con el período de tiempo, en que la autoridad de aplicación, se encuentra habilitada para evaluar y de corresponder aprobar proyectos/planes de inversión, estudios de factibilidad, solicitudes de adhesión, efectuar las respectivas inscripciones subjetivas en los registros de beneficiarios, realizar las tareas de control, aplicar sanciones, etc. Una vez vencido ese plazo perentorio, todo acto administrativo particular dictado por esta última, por ejemplo, concediendo beneficios tributarios, no debería tener validez, siendo susceptible de ser declarado judicialmente, nulo.

Fecha de Entrada en Vigencia

En ese orden de ideas, y en lo que hace a la fecha a partir del cual se debería contar el referido plazo de vigencia, se destaca que puede suceder que esa previsión esté contenida en la ley promocional -en un artículo de forma específico-, o en caso contrario, estimo que deberá estarse a lo estipulado en el artículo 5° de nuestro Código Civil y Comercial, que estipula que *“Las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen”*.

En el primer caso, el inicio del plazo de la vigencia de la ley puede ocurrir en un momento posterior a su publicación (por ejemplo, a partir, del día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial o a partir de la entrada en vigencia de la reglamentación respectiva, es decir, cuando el régimen se torne efectivamente operativo, etc.), o simultáneamente con ésta, si la propia norma así lo determina.

Plazo de Usufructo de los Incentivos

El segundo plazo que entiendo relevante poner de relieve, es el lapso durante el cual, una vez que el interesado es considerado beneficiario, puede gozar de un determinado beneficio/franquicia, es decir, por ejemplo, el período en que un proyecto/emprendimiento promovido tendría derecho a gozar de los beneficios promocionales.

En el caso que se pretendiera lograr una extinción ordenada de un régimen de promoción considero que debería hacerse coincidir el lapso de goce de los beneficios con el plazo de vigencia del régimen, a través del otorgamiento de un monto o porcentaje decreciente de estos últimos, dependiendo de la fecha de interposición de la solicitud de incorporación/inscripción, incentivando de esa manera, las adhesiones tempranas con mayores beneficios o por periodos más extensos.

Plazo de Acogimiento - Adhesión

Adicionalmente, se informa que hay regímenes especiales en los que, si bien se observa la ausencia de un plazo limitado de vigencia del régimen, adoptaron la modalidad de implementar un plazo perentorio para el acceso de los interesados. También están aquellos que sólo admiten incorporaciones, por la realización de determinadas inversiones -en bienes u obras- en un plazo prefijado.

La importancia del correcto establecimiento normativo de los plazos de vigencia del régimen y del goce de beneficios, radica en el hecho de que el Estado pueda proporcionar seguridad jurídica, garantizando el correcto uso de los derechos y beneficios involucrados en los regímenes de promoción, de manera justa y razonable. Luego el aspecto relativo al establecimiento de un plazo de acogimiento, guarda relación a cuestiones de planificación y administración.

Como puede observarse, de lo anteriormente señalado, el análisis del elemento constitutivo vinculado con la vigencia de los regímenes promocionales, conlleva el hecho de poder identificar, al respecto, tres plazos clave, que producen efectos jurídicos diversos: el plazo de vigencia del régimen, que establece el período en el que la autoridad

puede actuar, el plazo de usufructo de los incentivos, durante el cual los beneficiarios gozan de sus beneficios tributarios, y el plazo de acogimiento o adhesión, que regula el tiempo para que los interesados se incorporen al régimen. Estos plazos deben estar claramente definidos para garantizar la seguridad jurídica y una administración adecuada.

A continuación, y a los fines de dar cuenta de los regímenes especiales, actualmente vigentes, he realizado los cuadros que preceden, con el objeto de sintéticamente reseñar si éstos últimos hacen referencia expresa o no, a los aspectos temporales a los que me he remitido precedentemente, a saber:

CUADRO I

Marco Normativo	Vigencia del Régimen/Plazo de Acogimiento.
Ley N° 27.506 y su modificatoria Ley N° 27.570	Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento. Su vigencia se encuentra establecida, conforme el artículo 1° de la ley promocional, <u>hasta el 31/12/29</u> . Se contempla el establecimiento de un cupo presupuestario anual sólo para la concesión del beneficio contenido en sus artículos 8° y 9° (Bono Fiscal).
Ley N° 27.349 ¹⁰⁴	De Apoyo al Capital Emprendedor. La norma no estipula un plazo perentorio para su vigencia.
Ley N° 27.418 ¹⁰⁵	Régimen de Incentivo, Promoción y Desarrollo de la Industria Naval Argentina. La ley no prevé un plazo determinado para su vigencia.
Ley N° 27.419 ¹⁰⁶	De Desarrollo y Promoción de la Marina Mercante Nacional y Fomento de la Integración Fluvial Nacional. La norma no contempla un plazo cierto de vigencia.
Ley 27.264	Instituye de forma permanente el Programa de Recuperación Productiva y el Régimen de Fomento de Inversiones Productivas. En lo que hace a este último régimen, si bien la norma se encuentra vigente, tiene el objeto cumplido (contemplaba la concesión de incentivos fiscales para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, titulares de inversiones en bienes de capital -excepto automóviles- u obras a realizarse entre el 01/07/16 y el 31/12/18).
Ley N° 27.263 y su modificatoria Ley N° 27.686 ¹⁰⁷	Régimen de Desarrollo y Fortalecimiento del Autopartismo Argentino. Sólo se determina el plazo para el acogimiento de los interesados, hasta el 31/12/27 (conforme las modificaciones introducidas a la ley promocional por la Ley N° 27.686).
Ley N° 27.231	De Regulación, Fomento y Desarrollo para el Crecimiento del Sector Acuícola -Cultivo y Producción de organismos acuáticos animales y vegetales-. La ley no fija un período de vigencia temporal específico para el régimen.
Ley N° 26.457 ¹⁰⁸ y su modificatoria Ley N° 26.728 ¹⁰⁹	Régimen de Incentivo a la Inversión Local para la Fabricación de Motocicletas y Motopartes. Prevé un plazo de acogimiento de 5 años contados a partir de la entrada en vigencia de la reglamentación (Decreto N° 1.857/09). Cabe advertir que dicho plazo se encuentra cumplido

¹⁰⁴ Publicada en el Boletín Oficial el 12/04/17.

¹⁰⁵ BO del 22/12/17.

¹⁰⁶ Publicada en el Boletín oficial el 28/12/17.

¹⁰⁷ BO 19/09/22.

¹⁰⁸ Publicada en el Boletín Oficial del 16/12/08.

¹⁰⁹ BO 28/12/11.

	(Admitió incorporaciones hasta el 28/11/14). No obstante, es un régimen que se encuentra vigente, mientras se mantengan activos los proyectos adheridos.
Decreto N° 2.014	De creación de los Programas: Petróleo Plus y Refinación Plus, destinados a la exploración y explotación de petróleo a los efectos de incentivar la producción e incorporación de reservas de petróleo y la producción de combustibles. La norma no prevé un plazo de vigencia específico, sin perjuicio de lo cual el programa de petróleo plus fue derogado por el artículo 1° Decreto N° 1.330/15.
Ley N° 26.270 y su modificatoria Ley N° 27.685 ¹¹⁰	De Promoción del Desarrollo y Producción de la Biotecnología Moderna y la Nanotecnología. Conforme lo dispuesto en el artículo 1° de la ley, el régimen estará vigente <u>hasta el 31/12/34</u> . Se estipula la constitución de un cupo presupuestario anual para la concesión de todos sus beneficios (contemplados en los artículos 6° y 7°).
Ley N° 26.190 y su modificatoria Ley N° 27.191	Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica. El mismo no tiene un plazo específico de vigencia. Se promueve el establecimiento de un cupo presupuestarios anual para el otorgamiento de sus franquicias (contenidas en su artículo 9°).
Ley N° 25.872	De creación del Programa Nacional de Apoyo al Empresariado Joven. Este último no tiene un plazo específico de vigencia, sin perjuicio de lo cual, la ley establece un cupo anual presupuestario relativo a la concesión del único beneficio fiscal en el establecido.
Ley N° 25.747 ¹¹¹	De creación del Programa de Promoción y Producción del Gusano de Seda. La norma no contempla un plazo perentorio de vigencia.
Decreto N° 379 ¹¹² y sus modificaciones.	Régimen de Incentivo para los fabricantes de bienes de capital bienes de capital, informática, telecomunicaciones, y otros. Conforme las previsiones del artículo 4° del Decreto N° 209/22, el régimen tendrá vigencia <u>hasta el 31/12/27, inclusive</u> .
Ley N° 25.080 y sus modificaciones.	Régimen de Inversiones para Bosques Cultivados. En virtud de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley N° 27.487, entre otros aspectos, fue extendido hasta el 15 de enero de 2.029, el plazo para aprobar proyectos y gozar de los beneficios en él establecidos.
Ley N° 24.196 ¹¹³ y sus modificaciones.	Régimen de Inversiones para la Actividad Minera. El marco promocional no contempla un plazo de vigencia en particular.
Ley N° 23.877 y su modificatoria Ley N° 27.430 ¹¹⁴	De Promoción de la Investigación y Desarrollo, la Transmisión de Tecnología y la Asistencia Técnica. Adicionalmente, el régimen se hizo extensivo al Programa de Fomento a la Inversión de Capital de Riesgo en empresas de las áreas de Ciencia, Tecnología e Innovación Productiva. La norma no prevé un plazo de vigencia específico, sin embargo, estipula el establecimiento de un cupo anual presupuestario relativo a la concesión del único beneficio tributario que ésta contiene.
Ley N° 22.317 ¹¹⁵ y sus modificaciones.	Régimen de Crédito Fiscal destinado a establecimientos Industriales que tengan organizados cursos de educación técnica. A su vez, promueve la inclusión social y la calidad del empleo de empresas y talleres protegidos

¹¹⁰ Publicada en el Boletín oficial del 16/09/22.

¹¹¹ BO 4/07/03.

¹¹² Publicada en el Boletín oficial del 30/03/01.

¹¹³ BO 24/05/93.

¹¹⁴ BO 29/12/17.

¹¹⁵ Publicada en el Boletín Oficial del 7/11/80.

	de producción, e incentiva la capacitación del personal de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. El régimen no prevé un plazo concreto de vigencia, sin perjuicio de lo cual, la ley establece un cupo anual presupuestario relativo a la concesión del único incentivo en él contenido.
Ley N° 22.021 Y sus modificaciones	Régimen Especial de Franquicias Tributarias para Explotaciones Industriales/no Industriales (agropecuarias y turísticas), en las provincias de Catamarca, La Rioja, San Juan y San Luis, entre otras. En lo que se refiere a la vigencia del régimen la norma no prevé un plazo específico, sin perjuicio de lo cual es dable advertir que el otorgamiento de nuevos beneficios en lo que a proyectos industriales se refiere, se encuentra vedado (artículo 116 de la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto N° 11.672). En lo que hace a los proyectos no industriales opera la restricción del artículo 9° del Decreto de Necesidad y Urgencia N° 135/06 y su modificatorio.

En cuanto al último régimen puesto de relieve -Ley N° 22.021 y sus modificaciones-, en lo que hace al período de utilización de los beneficios promocionales, por parte de las empresas industriales promovidas, y por la importancia que el mismo merece, considero oportuno poner de relieve, que:

Conforme las disposiciones del artículo 1° del Decreto N° 69/97, para aquellos proyectos cuyas puestas en marcha operaron con anterioridad al 31/12/97, en la mayoría de los casos, el período de goce de las franquicias promocionales en el IVA e IG (Escala decreciente por el término de 15 años, prevista en la ley promocional), deberían de haber finalizado en los años 2.012 o 2.013.

No obstante ello, podrían existir algunos casos en la Provincia de La Rioja con puestas en marcha posteriores a dicha fecha, por estar encuadrados en las previsiones del Decreto N° 1.553/98 de aplicación exclusiva en esa jurisdicción.

A su vez, salvo la excepción señalada precedentemente, si la puesta en marcha del resto de los proyectos en cuestión hubiera operado con posterioridad al 31/12/97, según las disposiciones del artículo 4° del Decreto N° 1.125/96, el período de goce de los beneficios finalizó en el año 2.005.

Sin embargo, podría existir aún una cantidad residual de empresas promovidas con un período de goce de beneficios a finalizar con posterioridad al año 2.012/2.013, por haber efectuado estas presentaciones judiciales cuyas controversias se encontraban vinculadas con los plazos de las puestas en marchas de dichos proyectos (posteriores al 31/12/97), la habilitación de los beneficios y la consecuente extensión del período de goce de los mismos.

En otro orden de ideas, también hice referencia en el Cuadro I, a los cupos presupuestarios que están contemplados en algunos regímenes de los mencionados, toda vez que, cuando la norma contempla su constitución previa -como condicionante para la concesión de los beneficios tributarios-, éste último actúa como un factor limitante, que incide directamente sobre la vigencia del régimen; accionando, en definitiva, sobre la operatividad de los incentivos, en un determinado año presupuestario, y de forma total o parcial.

Por otra parte, opté por incorporar en cuadros adicionales, los aspectos que refieren al plazo de la vigencia del Régimen Especial Fiscal y Aduanero de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (Ley N° 19.640 y sus normas complementarias), en lo que a la promoción industrial se refiere, dado que dicho período depende, principalmente, del marco normativo del régimen, en que ha sido aprobado el proyecto del titular beneficiado-, de qué tipo de mercadería involucra, y de qué opción ha hecho uso o no el beneficiario.

CUADRO II

Régimen Industrial Proyectos aprobados en el marco de la Ley N° 19.640 o de los Decretos. Nros. 479/95, 490/03, 727/21 ¹¹⁶ , 594/23.	Plazo de Acogimiento	Período de Usufructo de los Beneficios Tributarios.
Decreto N° 727/21¹¹⁷ (Industrias varias menos rubro textil)	<u>Titulares de proyectos vigentes</u> , con manifestación de voluntad de adherir a los términos del Dto., hasta el 24/04/2.022, inclusive. o <u>Titulares de nuevos proyectos</u> industriales y/o la readecuación de existentes, en ambos casos cuando impliquen la fabricación de nuevos productos electrónicos, componentes y tecnologías conexas, que se hubieran presentado en el marco del Dto., hasta el 31/12/23.	- Hasta el 31/12/38 , o -1/01/54 (si Brasil mantiene los beneficios en la zona franca Manaos).
Decreto N° 727/21¹¹⁸ (Industrias varias menos rubro textil)	Titulares de proyectos vigentes, que no se hubieran acogido a los nuevos términos del decreto.	- <u>Pierden los beneficios, derechos y obligaciones acordados, a partir del 1/01/24</u> . Es decir, se mantiene el plazo de vigencia de los derechos y obligaciones hasta el 31/12/23 (Decreto 1.234/07).
Decreto N° 594/2.023¹¹⁹	Titulares de proyectos vigentes que hubieran manifestado su voluntad de	- Hasta el 31/12/28 , inclusive, pudiendo la Autoridad de Aplicación

¹¹⁶ Del 22 de octubre de 2.022 (BO 23/10/22).

¹¹⁷ A través del mismo, entre otros aspectos, prolongó la vigencia de los derechos y obligaciones acordados por la Ley N° 19.640 y los Decretos Nros. 479/95, 490/03, 1.234/07 y sus reglamentaciones, a las empresas industriales establecidas en el ámbito provincial, siempre que cumplieran con las exigencias estipuladas en el decreto (cfr. artículo 2° del mismo).

¹¹⁸ Mediante el referido decreto, entre otros aspectos, se prolongó la vigencia de los derechos y obligaciones acordados en base a la Ley N° 19.640 y los Decretos Nros. 479/95, 490/03, 1.234/07 y sus reglamentaciones, para las empresas industriales regularmente constituidas y establecidas en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, siempre que cumplieran con los requisitos y exigencias estipulados en el decreto y sus normativas complementarias, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 2° del mencionado decreto.

¹¹⁹ De fecha 13 de noviembre de 2.023 (BO 14/11/23).

(Sector Textil)	adherir al Dto., hasta el 30/11/23, inclusive.	disponer su extensión hasta el 31/12/33, inclusive.
-----------------	--	---

Finalmente, estimo que, con el objeto de dar acabado cumplimiento a lo prescripto por la cláusula constitucional del progreso y con un criterio de prudencia, se deberían contemplar en todos los regímenes promocionales, plazos limitados para la concesión y goce de sus franquicias, así como también de su vigencia -temporal y limitada-, para no depender luego del dictado de medidas adicionales que promuevan su derogación por norma legal subsiguiente.

3.5 Beneficios Tributarios

Además de la autoridad de aplicación, otro elemento fundamental dentro del régimen promocional son los beneficios promocionales, los cuales constituyen el principal atractivo principal para los beneficiarios. Estos incentivos, otorgados en virtud de los objetivos de la ley, pueden incluir una multiplicidad de tipos de franquicias, según lo dispuesto por la normativa vigente. La correcta asignación y el cumplimiento de los presupuestos exigidos para su correcto usufructo, están sujetos al control y la supervisión de la autoridad de aplicación, quien tiene la responsabilidad de garantizar que se otorguen de acuerdo con los términos establecidos, y que los beneficiarios cumplan con las obligaciones correspondientes para su mantenimiento.

Principio de Reserva de Ley y de la Analogía en materia tributaria

Dicho esto, es importante comenzar el análisis de este nuevo elemento señalando que debe tenerse en cuenta el **principio constitucional de reserva de ley**, el cual considero fundamental en cualquier iniciativa que implique la constitución de una determinada obligación tributaria (hecho imponible), así como también de toda exoneración, reducción, dispensa o liberación que fuera decidida respecto de esta, por parte del Estado, en el caso, por cuestiones de fomento. Consecuentemente, es propio del Poder Legislativo nacional, el establecimiento de cualquier tipo de privilegio tributario, esto es, de incentivos como los que se irán analizando en los párrafos siguientes.

A su vez, y en cuanto al **principio de la analogía** y a su aplicación o no, en materia tributaria, y si bien tengo conocimiento de ciertas posiciones doctrinaria encontradas en ese sentido, en lo que a los beneficios fiscales se refiere, comparto la perspectiva mayoritaria acerca de que éstos sólo podrán ser dispuestos por la voluntad del legislador -tipificación legal-, como medio de garantía del interés colectivo.

Bajo esa concepción, es dable mencionar, por ejemplo, que en el punto 3 del artículo 9° del **Modelo de Código Tributario** para América Latina¹²⁰ elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en lo relativo a las pautas de interpretación de las normas tributarias, se prevé que “*No se admitirá la analogía para*

¹²⁰https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2.0_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de su hecho imponible o el de las exenciones, ni el de los ilícitos tributarios”.

Asimismo, se recuerda que es criterio sentado y sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que *“No cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador (...) ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad....”*- 6° Considerando - Fallos 312:912, entre otros-.

Adicionalmente, ese Máximo Tribunal ha dictaminado acerca de la necesidad de que *“...el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria”* -4° Considerando -Fallos 253:332 y otros-.

Ahora bien, en lo que respecta a la interpretación de exenciones y de los demás beneficios fiscales, Dr. José Osvaldo Casas (2.004) destacando el aporte efectuado al efecto, por el tributarista italiano Ezio Vanoni, hace referencia a la *“...plena juridicidad de las normas reguladoras de las exenciones...”* y a las advertencias efectuadas por este último, *“...sobre las prevenciones al reconocimiento judicial de algunas exenciones a las que sistemáticamente se oponía la Administración...”*.

En ese sentido, apunta el autor que *“Si leen algunas de tales resoluciones, se observa como en ocasiones el juez, con el fin de legitimar la conclusión formulada en el supuesto particular y que responde a principios de equidad, se fuerza por atribuir a lo que constituye una verdadera y estricta aplicación analógica el nombre de interpretación extensiva”*¹²¹.

Posturas Interpretativas adoptadas por la CSJN – Alcance de las Exenciones

En lo que hace a la posición de nuestro Máximo Tribunal de Justicia, el Dr. Casas señala que ha encontrado dictámenes de los que surgen posturas interpretativas de naturaleza restrictiva, estricta y extensiva.

En cuanto al primer grupo -posición restrictiva-, apunta el hecho de que es la posición que históricamente propiciara la CSJN en materia de beneficios fiscales, dado que, al constituir las exenciones, privilegios éstos alteran el alcance del principio de generalidad, en cuanto a la contribución con las cargas públicas. Consecuentemente, entiende que es una obligación del intérprete, reducirlas a la mínima expresión. Dan cuenta de esa posición, por ejemplo, lo dictaminado por la CSJN en Fallos 113:165¹²², en la que se ha manifestado en cuanto a que *“...las disposiciones legales tendiendo a eximir de la carga pública general que representan los impuestos son de strictissimi juris y deben interpretarse muy restrictivamente, como lo enseña la doctrina y la jurisprudencia, de tal suerte que lo que no está expresamente concedido, queda sometido al derecho común”*¹²³,

¹²¹ Cfr. página 316 del Capítulo VIII “LA ANALOGIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO Y LA INTERPRETACIÓN DE LAS EXENCIONES Y BENEFICIOS”.

¹²² Autos “Municipalidad de Tucumán contra Ferrocarril Central Argentino y Buenos Aires y Rosario” (CSJN - sentencia del 7 de julio de 1.910).

¹²³ Cfr. tercer Considerando.

o lo sostenido en Fallos 204:110¹²⁴ en cuanto a que *“Puesto que constituyendo la excepción a la norma impositiva la exención que se invoca, esta debe resultar de términos claros e inequívocos. En caso de duda, la interpretación de la exención del impuesto debe ser restrictiva y resuelta en forma adversa a quien la invoca, como lo tienen resuelto la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos y ésta”*¹²⁵, entre otros.

En cuanto a la postura estricta el Dr. Casás pone de relieve que, tal como lo mencionara el académico García Belsunce, ésta última interpretación es *“...aquella que se limita a declarar el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas, sin restringirlo o reducirlo -interpretación restrictiva-, ni tampoco extenderlo en función de la voluntad de la ley interpretada más allá del sentido literal del texto, de acuerdo con su sentido racional -interpretación extensiva-”*¹²⁶. Consecuentemente, bajo esta última postura la aplicación o no de una exención dependerá del análisis de la expresión literal de la ley, comprendiendo sólo a las enunciadas, manifiesta y taxativamente, quedando circunscripta la función de los jueces, a una aplicación rígida y declarativa.

En Fallos 178:75¹²⁷, la CSJN se ha pronunciado en cuanto a que *“...la intención de acordar una excepción a un impuesto no debe considerarse sobreentendida, cuando el lenguaje empleado por el legislador admita otra interpretación. Semejante intención debe ser expresada en términos claros e inequívocos, o debe surgir por necesaria implicancia del lenguaje usado, porque es principio firme que una situación de excepción que se reclama bajo un régimen legal debe ser interpretado estrictamente en contra del interesado y a favor del Estado. Las excepciones nunca se presumen y el que las invoca debe probarlas claramente, no pudiendo creárselas por implicancia o inferencia sino que deben aparecer fuera de razonable duda (cfr. Cooley, On taxation, t. 2, cap. 672”*.

Por último, encontramos a la interpretación extensiva, basada en el difundido **método de la significación económica** que, a los fines de precisar el alcance y extensión de una exención, abandona la subordinación estricta a la palabra de la ley, y busca adentrarse en el pensamiento del legislador, para indagar en el espíritu de la normativa dictada en consecuencia. También la CSJN se valió de este tipo de pensamiento, para sostener en Fallos 258:75¹²⁸ que *“...cabe todavía señalar que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca –Fallos, 259:139 y otros-. Fuera de tales supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, en obvia paridad, por exigencias de justicia, con la impertinencia de la aplicación analógica de las cargas impositivas y con la distribución igualitaria de éstas –doctr. Fallos, 206:177-”*¹²⁹, sosteniendo al respecto el Dr. Casás que *“...más allá de la referencia a la utilización subsidiaria del criterio estricto en materia de exenciones, es menester resaltar que, además de la letra de la ley, se coloca en primer plano hermenéutico a la indudable intención del legislador o a la necesaria implicancia de la norma”*.

¹²⁴ Autos “Puerto de Rosario S.A. c/ Dirección General del Impuesto a los Réditos” (CSJN - sentencia del 15 de febrero de 1.946).

¹²⁵ Cfr. parte final del segundo Considerando.

¹²⁶ Cfr. página 318 del Capítulo VIII, anteriormente mencionado.

¹²⁷ Autos “Cía. Ferrocarrilera de Petróleo c/ Nación.” (CSJN - sentencia del 14 de junio de 1.937).

¹²⁸ Autos “Puloil S.A. A.P. Green, Argentina, S. A. c/ Nación”, CSSJN sentencia del 6 de marzo de 1.964.

¹²⁹ Cfr. Séptimo Considerando.

Adicionalmente, en Fallos 280:307¹³⁰, luego de poner énfasis en la razonabilidad y discreción que debe mediar al momento de precisar el alcance de una norma, y que no puede prevalecer la interpretación literal estricta, ese Máximo Tribunal planteo la necesidad de atender al fin de las leyes impositivas y a su significación económica, y *“Que las excepciones impositivas pueden resultar no sólo del texto de la ley, sino también de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la norma (Fallos, 258:75, 262:60, 264:144). Y que para hacer lugar a la intención del legislador, los jueces están autorizados a superar imperfecciones técnicas del ordenamiento y a acudir, en la medida de lo prudente, a una interpretación armónica, funcional y sistemática (Fallos, 259:63, 262:470, 263:63)”*¹³¹.

Ahora bien, sin perjuicio de las atribuciones interpretativas adoptada al momento de definir el alcance o la existencia o no de, por ejemplo, una determinada exención, en la esfera judicial, entiendo que, en el ámbito administrativo del PEN, sigue primando el criterio restrictivo acerca de que la creación de un incentivo fiscal, debería surgir siempre de la letra de una ley de naturaleza promocional, en base a los principios de legalidad y reserva de ley.

Decretos con Normativa Promocional

No obstante lo entendido precedentemente, en cuanto al cumplimiento del requisito de reserva de ley, es dable mencionar la existencia del Régimen de Incentivo para las personas jurídicas fabricantes de los bienes de capital, informática y telecomunicaciones, carrocerías, acoplados, semi-acoplados, maquinaria vial y agrícola autopropulsada -entre otros bienes comprendidos en su Anexo-, instituido por el Decreto N° 379/01 y sus modificatorios¹³², que tiene como particularidad el hecho de que su creación, así como de sus sucesivas prórrogas a lo largo de las diversas gestiones gubernamentales, han sido siempre dispuestas por decretos del PEN, en base a las **atribuciones contenidas** en los **artículos 76 y 99, inciso 1°** de la **Constitución Nacional**, y siempre sustentados en la finalidad de incrementar la competitividad de la industria y consolidar el desarrollo de su producción local.

Si bien en los considerandos de la norma no se hace referencia directa a la norma habilitante a su implementación, considero que como al momento de su publicación, había entrado en vigencia, también la **Ley N° 25.414** (BO 30/03/01) que contemplaba delegaciones de atribuciones legislativas en el PEN, ente otras materias, en lo referente a la posibilidad de crear exenciones y/o eliminarlas, y a establecer medidas tributarias especiales, entre otros beneficios, conforme lo previsto en los incisos a) y d) de su artículo 1°, respectivamente, por lo que entiendo que ese sería el marco sobre el cual fue sustentado inicialmente.

¹³⁰ Autos “Broer y Cía. S.R.L.”, CSJN sentencia del 25 de agosto de 1.971.

¹³¹ Cfr. Noveno Considerando.

¹³² El aludido régimen ha sido objeto de sucesivas prórrogas por parte del P.E.N. a través de los Decretos Nros. 201/06, 2316/08, 188/10, 917/10, 362/11, 430/12, 1027/12, 480/13, 1591/13, 965/14, 2512/14, 451/15, 1424/15, 51/16, 824/16, 1348/16, 593/17, 229/18, 196/19, 96/20, 1051/20 y 209/22, estando actualmente vigente y hasta el día 31 de diciembre de 2.027.

A su vez, he advertido que a partir de la modificación del alcance de los incentivos del régimen dispuesta en el año 2.022 -a través del Decreto N° 209/22-, se observa que adicionalmente se ha incorporado, en el considerando legal que fundamenta la medida, al **artículo 188 de la Ley N° 24.241**¹³³ y sus modificatorias, normativa que considero que sustenta la concesión del incentivo incorporado en materia previsional.

Al respecto, entiendo que, en ejercicio de las facultades legislativas delegadas otorgadas al PEN, por dicho artículo, este último procedió a establecer en el artículo 3° del Decreto N° 379/01 un beneficio previsional adicional -al bono de crédito fiscal-, relativo a la reducción de las contribuciones patronales vinculadas al personal afectado a la fabricación de los mencionados bienes, concesión fundamentada en el marco del establecimiento de una medida de fomento del empleo registrado, sustentada con recursos del Tesoro Nacional, a los fines de no afectar el normal financiamiento del sistema de seguridad social, ni el cálculo correspondiente a la movilidad de las prestaciones, establecida en el artículo 32 de la ley previsional.

Por su parte, cabe poner de relieve que, a través del **Decreto N° 2.014** del 25 de noviembre de 2.018 (BO 26/11/08), el Poder Ejecutivo nacional, originariamente, dispuso la creación de los **Programas: Petróleo Plus y Refinación Plus**, contemplando la concesión de Certificados de Crédito Fiscal utilizables para el pago de Derechos de Exportación de determinadas mercaderías.

En lo que aquí interesa, se señala que el mismo ha sido dictado, entre otras atribuciones, en el marco del **artículo 3° de la Ley N° 17.319** y el **artículo 2° de la Ley N° 26.197**, con el propósito de incentivar la producción y la incorporación de reservas de petróleo y la producción de combustibles, a los fines de lograr la plena satisfacción de las necesidades energéticas del aparato productivo nacional. A su vez, en el Anexo II de la **Resolución N° 1.312** del 1° de diciembre de 2.008 de la ex Secretaría de Energía del ex Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, también se contempló un **Régimen Especial para Pequeños Refinadores**.

En lo referente a las potestades, sobre las que los programas ha sido implementados, se recuerda que el artículo 3° de la Ley N° 17.319, denominada Ley de Hidrocarburos -antes de la modificación acaecida en los términos del art. 102 de la Ley N° 27.742¹³⁴- estipulaba que *“El Poder Ejecutivo nacional fijará la política nacional con respecto a las actividades mencionadas en el artículo 2° teniendo como objetivo principal satisfacer las necesidades de hidrocarburos del país con el producido de sus yacimientos, manteniendo reservas que aseguren esa finalidad”*.

¹³³ El mismo versa acerca de que: *“En la medida en que aumente la recaudación de los recursos de la seguridad social el Poder Ejecutivo queda facultado para disminuir proporcionalmente la incidencia tributaria sobre el costo laboral, preservando un adecuado funcionamiento del sistema previsional. Las contribuciones patronales destinadas al financiamiento de la Seguridad Social, podrán ser disminuidas por el Poder Ejecutivo nacional únicamente en la medida que fueran efectivamente compensadas con incrementos en la recaudación del sistema, o con aportes del Tesoro que equiparen dicha reducción”*.

¹³⁴ La redacción actual prevé que *“El Poder Ejecutivo nacional fijará la política nacional con respecto a las actividades mencionadas en el artículo 2°, teniendo como objetivos principales, además de los dispuestos por el artículo 3° de la ley 26.741, maximizar la renta obtenida de la explotación de los recursos y satisfacer las necesidades de hidrocarburos del país”*.

Similares previsiones se encuentran vertidas en el artículo 2º de la Ley Nº 26.197 que estableció, entre otros aspectos salientes, en su último párrafo que “*El diseño de las políticas energéticas a nivel federal será responsabilidad del Poder Ejecutivo nacional*”.

Finalmente, se informa que tanto el Programa Petróleo Plus como el Régimen Especial para Pequeños Refinadores fueron dejados sin efecto, conforme lo previsto en el artículo 1º del Decreto Nº 1.330 del 6 de julio de 2.015 (BO 13/07/15), y el artículo 1º del Decreto Nº 1.204 del 29 de noviembre de 2.016 (BO 30/11/16)-, respectivamente, encontrándose el decreto sólo vigente, en lo referente al Programa Refinación Plus.

Exención - No Sujeción

Para introducirnos en el análisis de este tipo de incentivo, entiendo interesante traer a colación lo sostenido por Mario Saccone (2.008), quien destaca el hecho de que, ante el amplio poder de imposición tributaria del Estado, se encuentra siempre la facultad del legislador de optar, aunque se haya producido el hecho imponible, por consagrar, en la normativa tributaria, una exención, esto es, que lo que legalmente estaba gravado, deje de estarlo por diferentes razones que pueden revestir caracteres objetivos o subjetivos. Asimismo, el autor considera que las exenciones persiguen finalidades de carácter político o social, a diferencia de las desgravaciones que se caracterizan por su extrafiscalidad, tendiente a promocionar determinadas áreas o sectores económicos.

En sintonía con lo sostenido por Dino Jarach, el referido autor define a la exención como una liberalidad de una ley, consistente en dejar de gravar lo que debe ser imponible de conformidad con el objeto del tributo. En materia de imposición a la renta, recuerda que, según parte de la doctrina¹³⁵, existen una serie de ganancias que, no obstante formar parte del objeto de un tributo y hallarse comprendidas en su materia imponible, éstas por una razón u otra, y libradas al discrecional criterio del legislador, quedan exceptuadas de pagar el impuesto, ya sea respecto de la totalidad o de una parte de la ganancia, en algunos casos con carácter permanente, en otros con alcance temporal. Ello puede estar dado, a su vez, por razones de carácter objetivo -basadas sobre la naturaleza de la ganancia, en función de la clase que ella reviste, o de la fuente que la produce-, o bien por motivos de índole subjetiva, esto es, en relación con la personalidad del sujeto que la obtiene.

Respecto, de esto último, y aunque no desconozco la existencia de algunas excepciones, en términos generales, considero que las exenciones objetivas no deberían necesitar de la previa autorización administrativa para su goce, en cambio, en el caso de las exenciones subjetivas, de no cumplimentarse los requisitos, declaraciones y/o acreditaciones de los condicionantes exigidos por ley, la exención no podría ser reconocida por la autoridad administrativa competente, quedando en ese caso desplazado o condicionado su usufructo.

Sin perjuicio de la postura de la doctrina tradicional, anteriormente expuesta, el autor refiere a una nueva concepción del instituto entendiendo “*...a las exenciones...no como una situación excepcional, sino como normas que contribuyen a la exacta definición del hecho imponible. La norma de exención no se limita a negar la eficacia normal de un*

¹³⁵ RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo, El impuesto a las ganancias, cuarta edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2.007, p. 15.

determinado supuesto de hecho, sino que implica una valoración más compleja y rica, en función de los criterios de justicia que inspiran el tributo, o en función de otras finalidades constitucionales admisibles, y esta valoración se concreta en una redefinición -normalmente restrictiva- del ámbito del hecho imponible”.

Ahora bien, habiéndome ya introducido en el análisis técnico de la franquicia, es de mi especial interés remitirme a los relevantes y oportunos aportes que efectúa el Dr Ricardo Xavier Basaldúa (2.016) al momento de analizar, aspectos teóricos conceptuales de la no sujeción a un tributo y de la exención del pago de una obligación tributaria.

En ese orden de ideas, el autor se manifiesta en cuanto a que *“Cuando la ley crea tributos, debe determinar la materia “sujeta” al pago del tributo, es decir, debe describir o precisar los hechos cuya realización dará lugar al nacimiento de la obligación de pagar el tributo (hechos gravados). Quedan así circunscriptos supuestos de “sujeción al tributo”.*

*Por el contrario, para describir a la situación de no hallarse gravado por tributo alguno, hablamos de “no sujeción tributaria. En esta situación, nadie debe pagar tributo, por la sencilla razón de que al no haberse establecido por ley un hecho gravado, tampoco existe una causa que haga nacer la obligación tributaria”*¹³⁶.

Continúa el autor mencionando el hecho de que la “no sujeción tributaria” puede ser implícita o expresa. En este último caso, el legislador, al establecer el hecho gravado, se ocupa de precisar que determinadas hechos o personas, no se hallan alcanzadas en el ámbito material del gravamen, con el objetivo de superar o evitar interpretaciones encontradas, tratándose solamente de previsiones normativas aclaratorias¹³⁷.

Adicionalmente, en su clara exposición el autor se encarga, en lo que interesa, de distinguir dicho presupuesto -de no sujeción- de aquellos supuestos que constituyen “exenciones” al pago del tributo.

Para el primer supuesto, refuerza la idea de que es un caso en el que no hay norma que establezca el hecho gravado y por ende no puede nacer la obligación tributaria. Ahora bien, en el segundo caso, se refiere a que *“En el caso de que la ley disponga que **a pesar de realizarse el hecho gravado** no debe pagarse el tributo, es decir, que **no nace la obligación de contribuir**, estamos frente a una “exención”*” (el destacado es propio).

Sin perjuicio de esa posición, y como estudioso en profundidad del instituto jurídico de la “exención”, también advierte que su alcance, concita opiniones diversas y encontradas, en el ámbito doctrinario¹³⁸. En ese sentido, menciona que algunos autores¹³⁹, consideran que la exención tiene por efecto impedir la configuración del hecho gravado¹⁴⁰, otros en cambio, que tiene por efecto impedir el nacimiento de la obligación

¹³⁶ Cfr. página 326 del punto XX del Capítulo I del Título IV de su libro “Tributos al Comercio Exterior”.

¹³⁷ Cfr. página 327.

¹³⁸ Cfr. página 328.

¹³⁹ Cfr. páginas 329 - 331.

¹⁴⁰ Entre quienes consideran que la exención tiene por objeto impedir la realización o configuración del hecho gravado se encuentran: Corti, Horacio G y Herrera Molina, Pedro Manuel.

tributaria¹⁴¹, y un tercer grupo, que la exención no impide su nacimiento, sino que tiene por consecuencia la extinción de la obligación tributaria¹⁴².

Asimismo, puntualiza que no debe perderse de vista, la existencia de exenciones parciales que, en los términos del doctrinario Sainz de Bujanda, Fernando, generaría una deuda menor a la que normalmente hubiera correspondido¹⁴³.

Además, observa que nunca la exención irrumpe sobre el hecho gravado, ni lo afecta en sí mismo, sólo incide o actúa sobre el mandato de pagar el tributo, es decir, impiden el nacimiento de la obligación tributaria, neutralizando o inhibiendo las consecuencias de la realización del hecho gravado.

En cuanto a los aspectos técnicos puestos de relieve en párrafos precedentes, y en palabras de Eduardo José Núñez (1.982), quiero reforzar la idea de que, un sujeto “...*para estar exento, debe previamente estar gravado, estar alcanzado por el tributo, estar incluido dentro de su objeto: caso contrario, no tendría razón alguna eximir aquello no sujeto previamente a imposición.*

El legislador estatuye un gravamen y determina su presupuesto de hecho, luego, por razones sociales o políticas, procede a eximir aquello no sujeto previamente a imposición”.

Asimismo, este último autor advierte que la diferencia fundamental que existe, entre la exención y la ya referida exclusión de objeto, es radical, “*La exclusión de objeto indica que un cierto supuesto de hecho, no entra dentro de los presupuestos del gravamen. La exención, por el contrario, nos señala que dio supuesto de hecho, si bien se halla incluido dentro de los presupuestos de tributo, se prefiere más bien no sujetarlo a imposición, en aras de ciertas finalidades, ya sean políticas, sociales, etc. pero no extrafiscales”.*

Al respecto, y en cuanto a ejemplos de **disposiciones promocionales** que efectúan expresas **aclaramientos en materia de no sujeción**, podemos encontrar al artículo 17 de La Ley N° 27.191, cuando dispone que “*El acceso y la utilización de las fuentes renovables de energía incluidas en el artículo 4° de la ley 26.190, modificado por la presente ley, no estarán gravados o alcanzados por ningún tipo de tributo específico, canon o regalías, sean nacionales, provinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, hasta el 31 de diciembre de 2025”.*

A los criterios sentados en párrafos precedentes, agrego que, en materia promocional, la exención opera en el marco de una norma especial y no de una ley que promueve una excepción de la obligación tributaria, respecto de la configuración de un hecho gravado previsto en la norma tributaria general -de creación del gravamen de que se trate-.

¹⁴¹ Entre los autores que consideran que la exención impide el nacimiento de la obligación tributaria, se encuentra el mismo Dr. Basaldúa Ricardo X, García Vizcaino, Catalina, Villegas, Héctor B., entre muchas otras opiniones de autores referenciados.

¹⁴² Entre quienes consideran que la exención puede tener lugar después del nacimiento de la obligación tributaria: Eseverri, Ernesto, González, Eusevio, Lejeune, Ernesto, Pérez de Ayala, José Luis, y Rohde Ponce, Andrés.

¹⁴³ Cfr. página 330.

A su vez, considero que este tipo de beneficio en el ámbito extrafiscal, sólo se encuentra en condiciones de ser utilizado a partir de que la autoridad de aplicación designada, declare beneficiario al sujeto interesado que, además, es contribuyente en el gravamen de que se trate. Dicho sujeto, debe entonces cumplir previamente, con los requisitos normativos exigidos para su otorgamiento, por lo que su utilización no es de aplicación automática.

Consecuentemente, estimo que, cuando se habla de exoneración, se hace referencia a una exención del impuesto y no de una disminución de la materia imponible (en términos promocionales, desgravación), sin embargo, el beneficio de “exención” puede ser susceptible de adoptar diferentes características según el tipo de gravamen que se analice. Por ejemplo, en el Impuesto a las Ganancias, el beneficio podría equivaler a una deducción en el balance fiscal, respecto de un concepto que sí ha incidido en el balance contable (Estado de Resultados), por expresa disposición legal.

En diversos Regímenes Especiales que disponen, entre otras medidas de excepción, la creación de Fondos Fiduciarios con propósitos específicos y con afectaciones diversas, podemos encontrar exenciones de impuestos, tasas y contribuciones nacionales -existentes y a crearse en el futuro-, tanto respecto del fondo como de su fiduciario -en sus operaciones directamente relacionadas con el mismo-.

Dicha franquicia, incluye, generalmente en esos supuestos al Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias. La exención en este último impuesto recae en relación a los movimientos de las cuentas utilizadas exclusivamente a los fines de su creación. Podemos citar, exenciones como las señaladas, en las siguientes normas: Ley N° 27.506 (BO 10/06/19) y su modificatoria Ley N° 27.570 (BO 26/10/20) -artículo 18 -Fondo Fiduciario para la Promoción de la Economía del Conocimiento-FONPEC- y Ley N° 26.190 y Ley N° 27.191 (artículo 7° -Fondo para el Desarrollo de Energías Renovables-FODER)¹⁴⁴.

Por su parte, en el ya mencionado Régimen de Fomento a la Generación Distribuida de Energía Renovable Integrada a la Red Eléctrica Pública -Ley N° 27.424 (artículo 12 bis), se establece una exención en el Impuesto a las Ganancias, vinculada a las rentas derivadas de la actividad de inyección de energía eléctrica distribuida, por parte de los Usuarios-Generadores que cuenten con 300 kw de potencia contratada como máximo y que cumplan con los requisitos y demás autorizaciones determinadas en el régimen. A su vez, por esa venta de energía inyectada (producida por el usuario generador), también se estipula una exención en el Impuesto al Valor Agregado, en iguales términos y condiciones.

A su vez, en el citado Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica -Ley N° 26.190 y Ley N° 27.191 -, se encuentra prevista también, una exención relativa al impuesto que recae sobre la distribución de dividendos o utilidades distribuidos por las sociedades titulares de los proyectos de inversión beneficiarios del régimen, en la medida que los

¹⁴⁴ Al respecto, se señala que si bien el artículo 21 de la Ley N° 27.349 contempla exenciones respecto del Fondo Fiduciario para el Desarrollo del Capital Emprendedor-FONDCE), este último ha sido disuelto por decisión del PEN, a través del artículo 1° del Decreto N° 1.084 del 25 de noviembre de 2024 (BO 1.048/24).

mismos sean reinvertidos en nuevos proyectos de infraestructura en el país (artículo 4°) y una exención del pago de los derechos a la importación y de todo otro derecho, impuesto especial, gravamen correlativo o tasa de estadística -con exclusión de las demás tasas retributivas de servicios-, por la introducción de bienes de capital, equipos especiales o partes o elementos componentes de dichos bienes, nuevos en todos los casos, y de los insumos determinados por la Autoridad de Aplicación, que fueren necesarios para la ejecución del proyecto de inversión promovido.

La exención arancelaria en cuestión podría extenderse a los repuestos y accesorios nuevos, en la medida que sean necesarios para garantizar la puesta en marcha y desenvolvimiento de la actividad, y a la importación de bienes de capital, partes, componentes e insumos destinados a la producción de equipamiento de generación eléctrica de fuente renovable y a bienes intermedios en la cadena de valor de fabricación de equipamiento de generación eléctrica de fuente renovable tanto cuando su destino sea la venta dentro del mercado interno como la exportación, y siempre que se acredite que no existe producción nacional de los bienes a importar (artículo 14).

En el marco del Programa de Promoción y Producción del Gusano de Seda -Ley N° 25.747-, se contempla la posibilidad de otorgar exenciones a la industrialización del capullo de seda (inciso g -artículo 3°), beneficios que fueron instrumentados a través del artículo 8° del Decreto Reglamentario N° 526 de fecha 15 de mayo de 2.007 (BO 18/05/07), en materia del IVA (por la venta de productos industrializados que surjan del proyecto promovido aprobado por la autoridad de aplicación, venta e importación definitiva de las semillas y las líneas puras o híbridas del gusano de seda, venta y/o instalación de galpones para cámara de cría y venta de humidificadores, calefactores, secadores, mesas de trabajo, cajoneras, estantes y equipos necesarios para el devanado y/o cardado, hilado, teñido, tejido y confección de prendas, destinados al proceso de producción y/o industrialización promovido, venta de capullos de gusano de seda que tenga como destino su incorporación a un proceso de industrialización promovido) y del Impuesto a las Ganancias (por las ventas obtenidas de la actividad de industrialización de los capullos de gusano de seda).

En el Régimen de Inversiones para Bosques Cultivados de la Ley N° 25.080 y sus modificaciones, se estipula en el artículo 12, en el orden nacional, la exención de todo impuesto patrimonial -vigente o a crearse-, que grave a los activos o patrimonios afectados a los proyectos promovidos, de los emprendimientos forestales y el componente forestal de los emprendimientos forestoindustriales.

En el Régimen de Inversiones Mineras - Ley N° 24.196 y sus modificaciones, se prevén exenciones, relativas al impuesto a las ganancias respecto de las utilidades provenientes de los aportes de mina y de derechos mineros, como capital social (artículo 14), como también exenciones del pago de derechos de importación y de todo otro derecho, impuesto especial, gravamen correlativo o tasa de estadística (excepto las demás tasas retributivas de servicios) por la importación de bienes de capital, equipos o partes/elementos componentes de dichos bienes y de los insumos que determine la Autoridad de Aplicación por ser necesarios para la ejecución de las actividades promovidas (artículo 21).

A su vez, cabe poner de relieve que muy significativas, son las exenciones dispuestas en el marco del Régimen Especial Fiscal y Aduanero en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, dictado con el objeto de fomentar la actividad económica y asegurar el establecimiento permanente de población en el ámbito provincial, promoviendo actividades industriales y no industriales -Ley 19.640 y sus normas complementarias-.

Esta última norma promocional, prevé una ficción jurídica al reconocer dentro del ámbito aduanero nacional a dos territorios bien diferenciados, constituyendo en Área Franca -AF- a todo el territorio provincial con excepción de la Isla Grande de Tierra del Fuego, a la que se asigna a su vez, el estatus de Área Aduanera Especial -AAE-. Esos regímenes especiales (tributario y aduanero) no constituyen compartimentos estancos, sino que, por el contrario, se complementan en su funcionamiento con el objeto de lograr los objetivos dispuestos por el legislador.

En lo que a las franquicias tributarias se refiere, el régimen contempla la **exención del pago de todo impuesto nacional** que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realicen en la Provincia (artículo 1º Ley 19.640) o que pudieren recaer sobre bienes existentes en ella (artículo 2º Ley 19.640); ello, sin perjuicio de las excepciones establecidas, en su artículo 3º, respecto de las restricciones existentes, en cuanto a aquellos tributos nacionales que tienen afectación especial -que exceden la mitad de aquéllos-¹⁴⁵, de los que son tasas retributivas de servicios o de los derechos aduaneros que no tienen incidencia en operaciones internas del territorio provincial.

Al respecto, entiendo que, dentro de los impuestos nacionales que cumplen con la condición de tener asignación específica superior al porcentaje anteriormente mencionado, podemos encontrar al Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo), y el Impuesto sobre los Débitos y Créditos. En el segundo grupo, se encuentran las tasas retributivas por servicios, y en el tercero, los derechos de importación y exportación, entre otros.

Ahora bien, sin perjuicio de las mencionadas salvedades, debe tenerse presente que, en muchos de los tributos transcritos, de todas maneras, operan exenciones pero que han sido dispuestas en los términos de las leyes de los gravámenes de que se traten, a saber:

- El inciso d) del artículo 7º del Capítulo I del Título III de la Ley 23.966 -en el marco, del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y del Impuesto al Dióxido de Carbono-, exime del pago del impuesto a la nafta sin plomo [incisos a) y b) del artículo 4º de la ley] en la medida en que se destine al consumo en Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Con relación al gasoil, el diésel oil y el kerosene, prevé una disminución de la tributación en esa misma zona geográfica y en otras localidades del sur del país.
- El primer párrafo del artículo 7º del Anexo del Decreto 380/01 y sus modificaciones -reglamentario del I, establece alícuotas reducidas del 2,50% (en

¹⁴⁵ E decir, El motivo de estas aclaraciones obedece a que, como se observara precedentemente, el inciso a) del artículo 3º de la Ley 19.640 no comprende dentro de sus beneficios a los tributos que tuvieran una asignación específica por encima del 50%, y tal es el caso del impuesto bajo estudio.

lugar del 6,00‰) para los créditos y débitos en cuenta corriente y del 5‰ (en lugar del 12,00‰) para las operaciones que estén alcanzadas por la tasa incrementada, cuando correspondan exclusivamente a las transacciones beneficiadas por el régimen de exenciones impositivas establecido en los artículos 1º, 2º, 3º y 4º de la Ley N° 19.640 o por las Leyes Nros. 21.608 y 22.021 y sus modificaciones, en estos últimos casos, únicamente cuando el porcentaje de exención o liberación del IVA sea del 100%.

Por su parte, a través del inciso e) del artículo 21 del Título VI de la Ley 23.966, se prevé que están exentos del impuesto sobre los bienes personales, aquellos bienes amparados por las franquicias de la Ley 19.640.

Aclarado ello, y en cuanto a las exenciones tributarias previstas en el aludido artículo 4º, en lo que hace a su inciso a), que contempla al sustituido impuesto a los réditos, actual impuesto a las ganancias, se recuerda que fueron los decretos dictados con posterioridad los que regularon el alcance del incentivo allí establecido.

Similares previsiones, cabe efectuar respecto de la exención contemplada en su inciso b), respecto del derogado impuesto a las ventas -instaurado por la Ley N° 12.143, texto ordenado en 1.972 y sus modificaciones -, que por imperio del segundo párrafo del artículo 35 de la Ley N° 20.631 de creación del Impuesto al Valor Agregado, se facultó al Poder Ejecutivo Nacional para establecer el alcance que los tratamientos preferenciales en el Impuesto a las Ventas, tendrían en relación con el nuevo gravamen.

En base de lo señalado, en materia de IVA e Impuesto a las Ganancias; fueron dictados los Decretos Nros. 1.943 del 19 de diciembre de 1.974 (BO 26/12/74), 1.527 de fecha 29 de agosto de 1.986 (BO 9/10/86), 1139 del 1 de septiembre de 1.988 (BO 15/09/88) y sus modificaciones -Decreto N° 710 de fecha 11 de junio de 2.007 (BO 12/06/07) y sus modificatorios Nro. 2.111 del 21 de diciembre de 2.009 (BO 22/12/09), 615 de fecha 7 de julio de 1.997 (BO 11/07/97) y 1.395 del 11 de agosto de 1.994 (BO 16/08/94)-.

En efecto, por ejemplo, el tratamiento en el impuesto a las ganancias, depende del lugar en donde se formalice la venta y el destino de los bienes, pero en todos los casos se trata de una exención. En lo pertinente, el Decreto 1.395 argumentando que “...*resulta razonable homogeneizar el tratamiento de la exención del Impuesto a las Ganancias, abarcando el conjunto de las actividades económicas para productos originarios del Área Aduanera Especial*” (ver Considerando 4º), dispuso en su artículo 7º y sus modificaciones, lo sintetizado en el cuadro siguiente:

CUADRO III

Características de la operación			Reventa	Tratamiento
Realizada en	Por	De bienes originarios de		
AAE	Empresas radicadas en el AAE	AAE	NO	Exención del pago del 100% del impuesto a las ganancias
TCN		AAE	NO	-Para el caso de empresas productoras que realicen operaciones de venta en el

				<p>TCN: gozarán la exención del pago del 100% del impuesto a las ganancias.</p> <p>-Los gastos originados en el TCN no son deducibles del impuesto a las ganancias.</p>
			Sí	<p>-Para el caso de empresas industriales que realicen operaciones de venta en el TCN a consumidores finales o empresas vinculadas (que destinen los productos a la venta, reventa y/o comercialización): La exención se determinará considerando como precio del AAE al 70% del precio efectivo de venta facturado por el productor, neto de descuentos y bonificaciones, detrayéndose del monto resultante la totalidad de los costos y gastos computables incurridos en el AAE.</p> <p>-La empresa del AAE que efectué ventas a consumidores finales a través de intermediarios del TCN podrá deducir del 30% restante del precio de venta, la comisión facturada por los intermediarios, la que en ningún caso podrá exceder del 30% del mencionado precio de venta.</p> <p>-Para el caso de empresas vinculadas y cuando el precio efectivo de venta de los bienes, neto de descuentos y bonificaciones, facturado por la empresa del AAE supere al precio efectivo de reventa de los mismos bienes en el TCN, se considerará a los fines de la exención, precio de venta del AAE al 85% del precio efectivo de la venta realizada por el productor. Asimismo, el adquirente radicado en el territorio continental de la Nación deberá considerar el 85% de su precio efectivo de reventa a los efectos de la determinación del costo computable en el impuesto a las ganancias.</p>

En cambio, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, se aplican actualmente distintos tratamientos (no sólo la exención), dependiendo del tipo de operación de que se trate. La exención se goza solamente en relación a transacciones efectuadas dentro del Área Aduanera Especial, en la medida que tengan por destino esa misma zona.

A su vez, sobre la base de las previsiones de los Decretos Nros. 1.943/74 -artículo 3° inciso a)- y Decreto N° 1.527/86 (artículo 1) y lo sostenido por la Dirección Nacional de Impuestos, en sus **Memorandos N° 821** de fecha 23 de noviembre de 1.994, **N° 479** del 30 de junio de 1.999 y **N° 641** del 25 de julio de 2.000, las ventas de bienes originarias del AAE efectuadas por sus productores con destino al TCN, se encuentran alcanzadas

por el beneficio de liberación del gravamen (la venta está gravada, el impuesto se factura, se cobra, pero no se ingresa)-.

De acuerdo con ello para que proceda la liberación mentada deben verificarse en forma concurrente las dos condiciones, “bienes originarios” ¹⁴⁶ cuya venta debe ser efectuada por sus “productores”. Respecto de esto último, para que la exportación del bien sea efectuada por su productor, se entiende que no debe mediar venta alguna entre éste y otros responsables radicados en el AAE con carácter previo a la salida del Área.

En síntesis, de acuerdo con lo expuesto, para las transacciones realizadas dentro del AAE con destino a la misma procede la exención del impuesto al valor agregado, en tanto que corresponde su liberación cuando se trata de la venta de productos originarios realizada por sus productores en la citada AAE con destino al Territorio Continental de la Nación.

Asimismo, cuando la venta de productos originarios del AAE realizada por sus productores, se efectúe o genere hecho imponible en TCN, rigen las disposiciones del artículo 6° del Decreto N° 1.139/88 sustituido por artículo 1° del Decreto N° 710/07 y sus modificaciones, en el entendimiento de que la operación se encuentra gravada y el beneficiario puede computar un crédito fiscal presunto, en los siguientes términos del siguiente cuadro:

¹⁴⁶ En los términos de los pronunciamientos técnicos precitados, a los fines del régimen promocional, la calidad de originarios debe entenderse a la luz de las disposiciones del artículo 21 de la ley, en tanto definen las características que deben reunir los bienes para ser considerados originarios del AAE o del Área Franca creadas por la ley, a saber: a) producidas íntegramente, b) objeto de un proceso final, al tiempo de su exportación, que implicare una transformación o trabajo sustancial o c) encuadren en alguno de los casos especiales que habilita la presente ley. Las definiciones del referido artículo 21 fueron establecidas “A los fines de los artículos precedentes...”. Estos artículos establecen el tratamiento para el tráfico de mercaderías desde y hacia las áreas definidas en la ley y de ellos se desprende que el carácter de “originarias” adquiere significado cuando se produce la salida de las mercaderías del AAE o del AF hacia su exterior, es decir cuando se produce su exportación desde dichas áreas.

Consecuentemente, conforme surge del Decreto N° 1.527/86, la liberación del IVA procede únicamente cuando la mercadería es vendida en el AAE con destino al TCN, habida cuenta que es recién en esa oportunidad donde cabe calificarla como originaria o no. Por otra parte, cuando las transacciones se realizan entre personas radicadas en el AAE, procede la exención del gravamen tal como lo establecen los artículos 1° a 4° de la Ley N° 19640.

Características de la operación		Tratamiento			
Realizada en o genera un hecho imponible en	Por	De bienes originarios del			
TCN	Empresas radicadas en el AAE	AAE	Están gravadas a los efectos de la liquidación del IVA y los sujetos pasivos que perfeccionen dichos hechos imponibles podrán computar en cada período fiscal, a los efectos de la determinación del impuesto correspondiente, un crédito fiscal presunto (CFP)	NO hay reventa en el TCN	<p>El CFP equivale al monto que resulte de aplicar la alícuota del gravamen vigente al momento de la venta, sobre el precio efectivo de venta del producto en el TCN que surja de las facturas o documentos equivalentes emitidos durante el mismo período fiscal.</p> <p>A estos efectos, deberán detrarse del precio neto facturado los importes correspondientes a devoluciones, bonificaciones, descuentos, quitas o rescisiones que se hubieran otorgado durante el mismo período fiscal, aun cuando estas operaciones se relacionen con hechos imponibles que se hubiesen perfeccionado en períodos anteriores.</p>
				SÍ hay reventa en el TCN	<p>-Para el caso de empresas industriales que realicen operaciones de venta en el TCN a consumidores finales o empresas vinculadas (que destinen los productos a la venta, reventa y/o comercialización): El CFP se calculará aplicando la alícuota del gravamen sobre el 70% del precio efectivo de venta del producto en dicho Territorio. En</p>

				<p>ningún caso los productores del Área Aduanera Especial podrán computar los créditos fiscales reales originados en el Territorio</p> <p>-La empresa radicada en el AAE que efectúe ventas a consumidores finales a través de intermediarios radicados en el TCN, podrá computar, además del CFP, el CF originado en el IVA correspondiente a la comisión de dichas ventas, facturada por la empresa radicada en el TCN, el que en ningún caso podrá superar al resultante de aplicar la alícuota del gravamen sobre el 30% del mencionado precio efectivo de venta.</p> <p>-Tratándose de empresas vinculadas económicamente, cuando el precio efectivo de venta supere el precio efectivo de reventa del mismo bien en el TCN, el revendedor de que se trate sólo podrá computar como crédito fiscal -a los efectos del IVA- el monto que resulte de aplicar la alícuota vigente sobre el 85% del precio efectivo de reventa.</p> <p>-Estas disposiciones serán también de aplicación cuando las ventas con destino al TCN se realicen desde el AAE o generen hechos imponible en la misma.</p>
--	--	--	--	--

Adicionalmente, es dable poner de relieve que si bien el inciso f) del referido artículo 4° de la Ley N° 19.640 prevé la exención a los impuestos internos para los hechos imponibles configurados en el ámbito provincial, así como los artículos 11 y 12 establecen la exención con motivo de la importación al AAE de mercaderías procedentes

del extranjero o Áreas Francas nacionales o del TCN, respectivamente, para el caso de importaciones de mercaderías originarias o no originarias del AAE al TCN, el artículo 19 contempla su gravabilidad.

Sin perjuicio de ello, el segundo párrafo del artículo 70 de la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1.979 y sus modificaciones, luego de la reforma que le introdujera el artículo 122 de la Ley 27.430, señala que cuando se trate de productos electrónicos taxativamente alcanzados por esa norma, si son fabricados por empresas beneficiarias del régimen de la Ley 19.640, siempre que acrediten origen en el AAE, la alícuota será del cero por ciento (0%).

Por otra parte, la ley especial también contempla el mismo **beneficio exentivo en operaciones de importación/exportación** de mercaderías hacia o desde la región, regulando a su vez, el alcance de las franquicias respecto de las operaciones efectuadas entre el Área Aduanera Especial y el Área Franca, y de éstas con el Territorio Continental Nacional -resto del Territorio Nacional- y el Exterior (artículo 5° en adelante).

Asimismo, en cuanto al tratamiento aduanero diferencial, que se dispensa al tráfico de mercadería entre las zonas referenciadas precedentemente, el artículo 31 de la Ley N° 19.640 establece expresamente que, con las salvedades previstas en la ley, le serán aplicables al Área Franca y al Área Aduanera Especial la totalidad de las disposiciones relativas a las materias impositivas y aduaneras, inclusive las de carácter represivo. Con tal objeto, cuando resultare relevante, tales áreas y el resto del territorio continental nacional serán considerados como territorios diferentes.

Puntualmente en materia arancelaria, el artículo 6° de la ley 19.640 señala que las importaciones “...*al área franca..., procedentes de su exterior, incluido en éste el resto del territorio nacional, ...no estarán sujetas a derechos, impuestos con o sin afectación especial, contribuciones especiales o tasas a, o con motivo de, la importación*”, en tanto que su artículo 7° señala que las exportaciones “...*del área franca..., destinadas a su exterior, incluido en éste el resto del territorio nacional, ...no estarán sujetas a derechos, impuestos con o sin afectación especial, contribuciones especiales o tasas a, o con motivo de, la exportación.*”

El artículo 11 de la ley 19.640 prevé que las importaciones al AAE, de mercaderías procedentes del extranjero o Áreas Francas Nacionales, están exentas de:

- derechos de importación [inciso c)];
- impuestos y contribuciones especiales a o con motivo de la importación -existentes o a crearse- inciso e)-; y
- tasas por servicio de estadística y por comprobación de destino -inciso f)-.

A su vez, el artículo 12 de la ley agrega, que las **importaciones al AAE de mercaderías procedentes del TCN** también están **exentas** de derechos de importación, -impuestos y contribuciones especiales a o con motivo de la importación, tasas por servicio de estadística y por comprobación de destino, siempre que las mercaderías hubiesen estado, hasta el momento de su exportación a la isla, en libre circulación aduanera dentro del TCN. A esos efectos, no se entenderán en libre circulación aduanera a las mercaderías:

- a) producidas en él, pero que estuvieren sujetas a la obligación de ser exportadas por haberlo sido con el empleo de insumos importados en admisión temporal para tráfico de perfeccionamiento, siempre que dicho perfeccionamiento no hubiese agregado un valor por lo menos igual al valor de lo introducido temporalmente; o
- b) extranjeras, que no hubiesen sido libradas previamente al consumo en él y adeudaren derechos de importación o hubiesen sido importadas con algún beneficio o franquicia sujeto a condición por un plazo aún no vencido o que, en virtud o con motivo de su exportación y no por repetición, hubiesen sido beneficiadas, por cualquier causa, con el reembolso de los derechos de importación y/o de otros tributos a la importación.

Por su parte, en lo que respecta a las **exportaciones del AAE de mercaderías a su exterior**, el artículo 13 promueve la **exención** de:

- derechos de exportación -inciso c)-;
- impuestos y contribuciones especiales a o con motivo de la exportación -existentes o a crearse -inciso c)-; y
- tasa por servicio de estadística -inciso d)-.

Potestades para reducir exenciones

En otro orden de ideas, y así como anteriormente se trajera a colación la potestad que fuera acordada por el legislador al PEN para conceder beneficios fiscales, adicionalmente se señala que, en los términos de la Ley N° 19.640, se encuentran también estipuladas, en su artículo 32, potestades que este último podrá ejercer, según convenga a un mayor desarrollo económico de las áreas promovidas entre otras, para reducir parcialmente y/o suprimir y/o sujetar a condiciones, alguno o algunos de los beneficios otorgados, para determinada área o zona de área, para todos o algunos hechos gravados, o mercaderías determinadas, (inciso b), c) y d), respectivamente).

En cuanto a la quita de franquicias promocionales -en el caso, en lo pertinente a las exenciones-, se recuerda que éste último, a través del artículo 1° del Decreto N° 751 de fecha 15 de mayo de 2.012, el PEN dispuso dejar “...sin efecto los beneficios impositivos y aduaneros, previstos en el Régimen Especial Fiscal y Aduanero de la Ley N° 19.640 y sus normas complementarias, para las actividades relacionadas con la producción de gas y petróleo...”, detalladas en su planilla anexa, como así también para “...las personas de existencia visible o ideal que se dedican a la exportación de los recursos mencionados”; a partir de la publicación de la norma, en el Boletín Oficial (16/05/2.012).

En lo que hace a las actividades en cuestión, su anexo contempla a la/s actividad/es de a) Extracción de Petróleo Crudo y Gas Natural, b) Servicios Relacionadas con la Extracción de Petróleo y Gas, excepto las actividades de prospección, y c) Servicios Geológicos y de Prospección.

Adicionalmente, mediante las previsiones del Decreto N° 520 del 17 de julio de 2.017 (BO 18/07/17), y con el objeto de revertir la incidencia del Impuesto al Valor Agregado en las ventas de gas natural y gas licuado de petróleo -originarios de la Provincia de Tierra

del Fuego Antártida e Islas del Atlántico Sur- cuyo destino final sea su provisión para consumo de usuarios residenciales, comerciales, industriales o entes oficiales, con residencia o radicación, según el caso, en el mencionado ámbito provincial, el PEN dispuso la incorporación de un tercer párrafo al artículo 1° del aludido decreto, en el sentido de que sus disposiciones no resultan de aplicación en el caso de tales operaciones.

A su vez, a través del artículo 1° del Decreto N° 1.049 del 14 de noviembre de 2.018 -publicado en el boletín oficial de esa misma fecha-, se ha procedido a exceptuar de lo “...dispuesto en el primer párrafo del artículo 1° del Decreto N° 751 del 15 de mayo de 2012, a las actividades de extracción de petróleo crudo y gas natural vinculadas a nuevos emprendimientos hidrocarburíferos”.

Finalmente, se destaca que el tanto el Decreto 751/12 como el Decreto N° 520/17 hacen referencia a las facultades del inciso 1 del artículo 99 de la CN y las atribuciones del artículo 32 de la Ley N° 19.640, en tanto que el Decreto N° 1.049/18 a las facultades del inciso 1 y 2 del artículo 99 de la CN y las atribuciones del inciso d) del artículo 32 de la ley promocional.

Liberación

Al analizar el alcance del incentivo anterior, y en lo que respecta al alcance del beneficio fiscal de la Ley N° 19.640 en materia de IVA, hice una referencia al beneficio de liberación.

En términos generales, ya no en el marco puntual de la aludida ley 19.640, la franquicia de la liberación podría ser total o parcial, y como se señaló previamente, procede respecto del ingreso del “saldo a pagar”. En materia del IVA, el incentivo actúa sobre la diferencia entre los débitos y créditos fiscales generados en cabeza del beneficiario, en un determinado período fiscal.

Ahora bien, en cuanto a la utilidad extraordinaria producida como consecuencia del goce del beneficio de la liberación, y en el marco de la ley del impuesto a las ganancias, entiendo que, de tratarse de un sujeto empresa, la misma quedaría gravada, en el marco del apartado 2 del artículo 2° de esa ley.

Por otra parte, y en un sentido amplio, para el ya mencionado autor Zudaire, Hugo (2.001), este incentivo es habitualmente vinculado a la eximición del cumplimiento de cancelar importes originados en una obligación tributaria en mérito de una ley extrafiscal. Es decir, constituyen excepciones a la obligación de ingresar importes al fisco como a los agentes de retención¹⁴⁷.

Desgravación

Me parece interesante empezar el análisis del beneficio de la desgravación, en base a la conceptualización que, del incentivo, ha sido efectuada por la **Dirección de Asesoría Técnica** dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de su **Dictamen DI ATEC N° 61** de fecha 14 de octubre de 2.005, en respuesta en una consulta

¹⁴⁷ Cfr. página 45 del Capítulo III, caratulado “Distintos Tipo de Incentivos Fiscales”.

relativa al alcance del beneficio del artículo 9° del entonces Régimen de Promoción de la Industria del Software -Ley N° 25.922 y su modificatoria¹⁴⁸-.

Al respecto, y sustentándose en la definición acordada por Eduardo José Núñez (1.982), identifica a la **desgravación** “...como una **detracción de materia imponible**, autorizada por la normativa tributaria prevista por el legislador, y **caracterizada por una política de naturaleza extrafiscal** tendiente a promover cierta región, o un sector específico de la actividad económica del país”, agregando que ésta última “...se manifiesta mediante una disminución de la materia sujeta a imposición” (la negrita es propia).

Ahora bien, otro aporte efectuado por el referido autor, es el hecho puesto de relieve en cuanto a que, si bien tanto la desgravación como la deducción se manifiestan como una disminución de la materia sujeta a imposición (materia imponible), la primera es extrafiscal y no es un gasto que afecte resultados; en cambio la deducción, es aquella que “...implica una erogación que autoriza la ley a fin de *detracer de la ganancia bruta el “quantum” necesario para llegar a la ganancia neta. Esa deducción no es una desgravación, no es un incentivo fiscal*”.

Desde un punto de vista formal, estimo que dichas diferencias, deberían ser tenidas en cuenta por el legislador al momento de acordar el incentivo.

Se recuerda que en el marco del artículo 11 la Ley N° 22.021 y sus modificaciones, se establecía un beneficio opcional para los inversionistas en proyectos promovidos, consistente en la posibilidad de deducir del monto imponible -a los efectos del cálculo del impuesto a las ganancias, o del que lo sustituya o complementa en el futuro-, las sumas efectivamente invertidas -en el ejercicio fiscal-, como aportaciones directas de capital o integraciones por suscripción de acciones. Las respectivas inversiones debían mantenerse en el patrimonio de sus titulares (empresas promovidas) por un lapso no inferior a 5 años contados a partir del 1 de enero siguiente al año de la efectiva inversión, caso contrario se debía ingresar los tributos no abonados con más los respectivos intereses y la correspondiente actualización calculada de acuerdo con las disposiciones establecidas en la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 y sus modificaciones. De tratarse de suscripciones de capital sólo gozaba de la franquicia el suscriptor original.

A su vez, este tipo de beneficio, fue adoptado en el Régimen de Inversiones Mineras (Ley N° 24.196 y sus modificaciones), en su artículo 12, que prevé que los beneficiarios “...podrán deducir en el balance impositivo del impuesto a las ganancias, el ciento por ciento (100 %) de los montos invertidos en gastos de prospección, exploración, estudios especiales, ensayos mineralúrgicos, metalúrgicos, de planta piloto, de investigación aplicada, y demás trabajos destinados a determinar la factibilidad técnico-económico de los mismos.

Las deducciones referidas en el presente artículo podrán efectuarse sin perjuicio del tratamiento que, como gasto o inversión amortizable, les corresponda de acuerdo con la ley de impuesto a las ganancias” (el subrayado es propio).

¹⁴⁸ Que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2.019.

Como puede apreciarse, hay determinadas erogaciones que inciden en la base susceptible de imposición, en los términos de la ley del impuesto a las ganancias, produciendo una deducción de la misma. En ese sentido, es importante mencionar que las erogaciones tienen que cumplir con la condición de ser consideradas “gastos” necesarios para obtener, mantener y/o conservar ganancias gravadas -desestimándose aquellos vinculados con las ganancias exentas o no alcanzadas-, los que se restarán según la fuente de que se trate, conforme se desprende de los términos de los artículos 23 y 83 de la ley del gravamen. Luego, como beneficio extrafiscal, se encuentra la desgravación de ese mismo gasto (monto), conforme lo previsto en el marco de la ley promocional.

Al respecto, la reglamentación, entre otros aspectos de interés, se encarga de aclarar que aquellos beneficiarios que desarrollen simultáneamente actividades no comprendidas o excluidas del régimen (cfr. artículo 5° y 6°), sólo podrán efectuar en el balance impositivo las deducciones en cuestión, de las ganancias propias de las actividades mineras alcanzadas, de manera tal que tales deducciones no podrán realizarse sobre utilidades provenientes de actividades no mineras. A tales efectos, deberán efectuar registraciones contables en forma separada -inciso d) del artículo 12 del Decreto N° 2.686 de fecha 28 de diciembre de 1.993 -BO 3/01/94-.

Este mismo régimen minero contempla, además, en su artículo 23, una “deducción” en la determinación del Impuesto a las Ganancias del monto de la previsión especial que se constituya para prevenir y subsanar daños al medio ambiente (de hasta el 5% de los costos operativos y de extracción).

Por otra parte, en el marco de la Ley N° 27.349 de Apoyo al Capital Emprendedor, se establece un incentivo vinculado con los aportes de inversión en capital -dinero o activos financieros líquidos de fácil realización- efectivamente realizados por inversores en capital emprendedor (personas jurídicas, fondos o fideicomisos que inviertan recursos propios o de terceros en instituciones de capital emprendedor y a las personas humanas que realicen aportes propios a instituciones de capital emprendedor o que en forma directa realicen aportes propios a emprendimientos), consistente en una deducción del 75% del monto de esos aportes en la determinación del Impuesto a las Ganancias (cfr. artículo 7°).

A su vez, en el referido artículo se aclara que la deducción opera con un límite del 10% de la ganancia neta sujeta a impuesto del ejercicio o proporcional desde inicio de actividades; pudiéndose deducir el excedente en los 5 ejercicios fiscales inmediatos siguientes a aquel en que hubiera efectuado el aporte. El beneficio sólo podrá computarse en la determinación del IG correspondiente al ejercicio en el cual se realizó efectivamente el aporte de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en cuanto al excedente.

Para el caso de aportes de inversión en capital en emprendimientos pertenecientes a zonas de menor desarrollo y financiamiento (a definir en la reglamentación), la deducción podrá ser por un 85% de los aportes realizados.

Adicionalmente, la norma aclara en su artículo 8° que el Poder Ejecutivo nacional podrá reducir el porcentaje de la ganancia del ejercicio que opera como límite de la deducción prevista precedentemente.

Este tratamiento impositivo especial, fue reglamentado por el Capítulo II del Decreto N° 711 de fecha 8 de septiembre de 2.017 (BO 11/09/17) que, a los efectos de la deducción (desgravación) que se analiza, establece una serie de precisiones, en cuanto a que:

- Tratándose de personas humanas los aportes realizados se deducirán de la ganancia neta sujeta a impuesto
- En el caso de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, se deducen de sus ganancias netas imponibles.
- Si fueran las sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 53 no deberán deducir para la determinación del resultado impositivo el importe de los aportes de inversión por ellas realizado (dichos montos serán computados por sus socios en sus respectivas declaraciones juradas individuales del conjunto de sus ganancias, en proporción a la participación en los resultados societarios (artículo 8°).

En cuanto al límite porcentual del 10%, se señala que el mismo se calculará sobre la ganancia neta sujeta a impuesto o la ganancia neta imponible, según corresponda (artículo 9°).

A su vez, y si bien el beneficio no se encuentra operativo, el artículo 10 de la Ley N° 27.419, contiene una potestad del PEN de reglamentar la implementación gradual y progresiva de una franquicia relativa a que “...*las contribuciones patronales obligatorias -con destino a los subsistemas del Sistema Único de Seguridad Social que defina el Poder Ejecutivo nacional- que se encuentren a cargo de los armadores inscriptos en el Registro de Armadores Nacionales ... por las actividades comprendidas en la ... ley, se calcularán, para cada uno de sus trabajadores, detrayendo mensualmente de la base sujeta a tales cargas, la suma de pesos doce mil (\$ 12.000) brutos que se ajustarán anualmente, a partir de enero de 2019, inclusive, sobre la base de las variaciones del índice de precios al consumidor que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, ...*” (la negrita es propia).

Al respecto, se destaca que la previsión legal adoptada en cuanto a que el PEN debe adoptar los recaudos presupuestarios necesarios para compensar la aplicación de la detracción señalada, no pudiendo afectar el financiamiento de la seguridad social, ni los derechos conferidos a los trabajadores por los regímenes de seguridad social.

A su vez, el **texto original** de la **Ley N° 27.506** -de Promoción de la Economía del Conocimiento- comprendía un beneficio de detracción similar al establecido en el artículo 10 de la Ley N° 27.419, por cada uno de sus trabajadores en relación de dependencia, debidamente registrados y equivalente al monto máximo previsto en el artículo 4° del Decreto 814 de fecha 20 de junio de 2.001 y sus modificatorios (\$ 12.000), actualizado conforme a las pautas allí establecidas¹⁴⁹. En el mismo, no resultaba aplicable el esquema progresivo previsto en el inciso c) del artículo 173 de la ley 27.430.

¹⁴⁹ Se actualizaba desde enero de 2.019, sobre la base de las variaciones del Índice de Precios al Consumidor (IPC) del Instituto Nacional de Estadística y Censos, considerando las variaciones acumuladas de dicho

Además, en caso que el régimen general de contribuciones y aportes patronales hubiera sido más favorable que la franquicia en cuestión, el beneficiario podía aplicar la detracción y/o alícuotas del régimen general.

A título informativo, se señala que el tratamiento previsto en el artículo 4° del entonces Decreto N° 814/01 -conforme la escala gradual que le fijó el inciso c) del artículo 173 de la Ley N° 27.430-, fue derogado, a partir del 23 de diciembre de 2019, por el artículo 26 de la Ley N° 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva, en el marco de la Emergencia Pública. Actualmente, rigen los términos del artículo 22 de la Ley N° 27.541 que contempla, con alcance general, y los fines del cálculo de las contribuciones patronales, una detracción mensual de la base imponible sobre la que corresponde aplicar la alícuota de las contribuciones patronales (artículo 19), un monto de \$ 7.003,68, por cada trabajador. No obstante ello, para los empleadores comprendidos en los Decretos Nros. 1.067/18, 128/19 y 688/19 (Sector Textil, de Confección, de Calzado y de Marroquinería; Sector Primario Agrícola e Industrial y Sector Salud, respectivamente), esa suma asciende a \$ 17.509,20 mensual (anteúltimo párrafo del aludido artículo 22).

Por otra parte, en el artículo 23 de la mencionada Ley N° 27.541 se fija una detracción adicional de \$ 10.000, para aquellos empleadores que tengan una nómina de 25 empleados, aplicable sobre la totalidad de la base imponible precedentemente indicada.

Ahora bien, sin perjuicio de la detracción contenida en el régimen general, actualmente vigente, es dable poner de relieve que la desgravación a la que remite el artículo 10 de la Ley N° 27.419, al ser susceptible de actualización sobre la base de las variaciones del IPC, y de tornarse operativo, debería arrojar un monto significativamente mayor.

Finalmente, y si bien mediante la Ley N° 26.457 se instrumenta un tratamiento arancelario diferencial (artículo 7°), y en el artículo siguiente, se hace alusión al otorgamiento de “certificados para importación con la desgravación arancelaria”, entiendo que el beneficio, en definitiva, trata de una reducción del derecho de importación a ingresar, por lo que será referenciada al momento de analizar la franquicia que precede.

Reducción

Habiéndose precisado en párrafos previos, el justo alcance del beneficio de la desgravación, resta ahora analizar, a qué nos referimos cuando hablamos de una reducción en materia tributaria. En el ya mencionado Dictamen DAT N° 61/05, la Dirección de Asesoría Técnica dependiente de la entonces AFIP, también remite a la definición dada por Eduardo José Núñez (1982), autor precedentemente referenciado, explicitando que este incentivo se perfecciona, a través de “...en una disminución del monto a ingresar al fisco...”, es decir que una vez determinado el impuesto correspondiente, “... este suele reducirse en un cierto porcentaje”, distinguiéndose entonces de la desgravación que busca disminuir la materia imponible (base imponible).

índice correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

Sin perjuicio de ello, en los términos del autor, es esencial precisar el verdadero alcance que el legislador le desea acordar a su significado, dado que según esté redactado puede haber reducción de materia imponible que no es lo mismo que la reducción del impuesto a ingresar al fisco. Si el impuesto involucra el establecimiento de una alícuota proporcional, en uno u otro caso, el impuesto a ingresar será el mismo. Distinta es la situación si en el impuesto se disponen alícuotas progresivas. En ese caso, el impuesto a ingresar habiendo operado una reducción de la materia imponible es menor, que el obtenido a través de una reducción de impuesto.

Como antecedente normativo, es dable señalar a la ya mencionada la Ley N° 25.922 y su modificatoria Ley N° 26.692 de Promoción de la Industria del Software vigente hasta el 31 de diciembre de 2.019, en su artículo 9° estipulaba que los beneficiarios de la misma, serían pasibles de “...una *reducción del sesenta por ciento (60%) en el monto total del impuesto a las ganancias correspondiente a las actividades promovidas determinado en cada ejercicio. Dicho beneficio será aplicable tanto a las ganancias de fuente argentina como a la de fuente extranjera, en los términos que establezca la autoridad de aplicación*” (el destacado me pertenece).

En cuanto a la técnica utilizada por el legislador, en su versión original (artículo 9° de la Ley N° 25.922), se señala que, en un primer momento, el beneficio era referenciado como una “desgravación” del 60%, en el monto total del impuesto a las ganancias determinado en cada ejercicio, sin perjuicio de lo cual, con la posterior modificación al texto legal -efectuado por el artículo 7° de la Ley N° 26.692-, se adecuó la técnica, haciéndose referencia a la franquicia, como una “reducción” impositiva.

De tratarse de una empresa beneficiaria¹⁵⁰ que sólo realizara las actividades promovidas, a la ganancia impositiva determinada por el desarrollo de las mismas -en base a la aplicación de la normativa general del impuesto a las ganancias, en un determinado período fiscal-, esta última le debía aplicar la alícuota vigente en ese momento y luego, antes de proceder al pago del gravamen, efectuar una reducción del 60% del monto del impuesto que le hubiera correspondido ingresar al Fisco.

En el caso de que el beneficiario, además de las actividades alcanzadas por la promoción -en el caso, la industria del software-, desarrollara otras de distinta naturaleza, debía llevar su contabilidad de manera tal que le permitiera la determinación y evaluación en forma separada de la actividad promovida del resto de sus actividades. En esos casos, la imputación de gastos compartidos se debía atribuir respetando criterios objetivos de reparto como, por ejemplo, la cantidad de personal empleado, el monto de salarios pagados, el espacio físico asignado u otros, teniendo que ser presentados anualmente a la autoridad de aplicación, los porcentuales de apropiación utilizados y su justificación.

Al respecto, el artículo 12 del Decreto N° 1.315 del 9 de septiembre de 2.013 (BO 16/09/13), contemplaba pautas reglamentarias aclaratorias en cuanto a que el beneficio resultaba de aplicación para los ejercicios fiscales que se iniciaran con posterioridad a la fecha de inscripción del beneficiario en el registro creado a efecto, y que el monto del

¹⁵⁰ Conforme surge del artículo 3° de la Ley N° 25.922 (modificado por el artículo 3° de la Ley N° 26.692), admitía únicamente, adhesiones de personas jurídicas.

mismo debía surgir de las declaraciones juradas y demás procedimientos establecidos por las autoridades competentes, en relación con el Impuesto a las Ganancias (artículo 12).

Adicionalmente, en el artículo 13 de la reglamentación, se reiteraba la idea de que la franquicia, era aplicable tanto a las ganancias de fuente argentina como a las de fuente extranjera; pero con excepción de las ganancias de fuente extranjera atribuibles a establecimientos estables instalados en el exterior de titulares residentes en el país definidos en el entonces artículo 128 de la Ley de Impuesto a las Ganancias T.O. 1.997 y sus modificaciones (actual artículo 209).

Consultada en el año 2.019, la ex Administración Federal de Ingresos Públicos actual Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), respecto de *“...si en el caso de distribuir dividendos en efectivo provenientes de utilidades líquidas y realizadas por encima de lo abonado en concepto de Impuesto a las Ganancias, por encontrarse beneficiada con la reducción del impuesto determinado en virtud del Régimen de Promoción de la Industria del Software -Ley N° 25.922 y su modificatoria-, le corresponde practicar la retención dispuesta en el Artículo incorporado a continuación del Artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias”*-actual artículo 74 de la ley del impuesto a las ganancias, t.o. 2.019 y sus modificaciones-, **la Dirección de Asesoría Técnica** a través de su **Dictamen DI ATEC N° 33** del 17 de septiembre de 2.019, se ha manifestado con justa razón en cuanto a que *“Los beneficios otorgados por el Artículo 9° de la Ley N° 25.922 y su modificatoria no tienen incidencia en la determinación de la ganancia tributaria -a la que no modifican-, sino que, al reducir el impuesto determinado, solo afectan el monto del tributo a ingresar al Fisco” del beneficiario*.

A su vez, sobre la base de pronunciamientos previos, recordó que *“...la aplicación del impuesto de igualación en la distribución de dividendos a accionistas de una sociedad beneficiaria de la exención a la actividad teatral, la Dirección de ... entendió que “...se deberá determinar la ganancia imponible en base a las normas contempladas por la Ley de Impuesto a las Ganancias, y sin que incidan en dicho cálculo los beneficios exentivos concedidos a la actividad teatral por los Decretos Leyes Nros. 1251/48 y 6066/58, ello como consecuencia de tratarse estas últimas de disposiciones ajenas a las contempladas por la ley del gravamen”, “...de tomar en cuenta a dichos fines comparativos la ganancia impositiva sobre la base de las normas generales de esta ley, no deberán tener incidencia en dicha determinación conceptos que tuvieran su origen en normas ajenas a la propia ley del impuesto a las ganancias, como puede ocurrir por ejemplo con las detracciones producto de beneficios acordados por leyes promocionales...”*.

Es por lo expuesto que, *“...al no detraerse los citados beneficios “... se arribará a un resultado impositivo mayor, el que al ser comparado con el contable dará lugar a una menor diferencia sometida al régimen descripto en el artículo a continuación del artículo 69, ello como consecuencia de no considerar la incidencia de factores ajenos a los emergentes de la propia ley del gravamen”*.

Su sucesor, el Régimen de Economía del Conocimiento -Ley N° 27.506¹⁵¹ con las modificaciones introducidas por la Ley N° 27.570-, también estipula este tipo de

¹⁵¹ Se recuerda que en su texto original el beneficio consistía en una reducción de la alícuota del impuesto a las ganancias (15%), independientemente del tipo de empresa de que se trate, con la exigencia promocional de mantener su nómina de personal.

beneficio fiscal en su artículo 10, con el siguiente alcance: “*Los beneficiarios de la presente ley tendrán una **reducción de un porcentaje respecto del monto total del impuesto a las ganancias correspondiente a la/s actividad/es promovida/s, determinado en cada ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema: sesenta por ciento (60%) para micro y pequeñas empresas, cuarenta por ciento (40%) para empresas medianas y veinte por ciento (20%) para grandes empresas. Dicho beneficio será aplicable tanto a las ganancias de fuente argentina como a las de fuente extranjera, en los términos que establezca la autoridad de aplicación**” (la negrita es propia), resultando de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien con posterioridad a la fecha de inscripción del beneficiario en el Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento, es decir, en el ejercicio fiscal inmediato siguiente al de la adhesión.*

Como puede observarse, el incentivo a su vez, es diferencial, según el tipo de empresa de que se trate, reduciéndose en mayor proporción en el caso de beneficiarios que adquieran el carácter de grandes empresas, y siempre respecto de las utilidades generadas con motivo de la promoción (no de todas las actividades que pudiera, adicionalmente, efectuar el beneficiario).

En el artículo 10 del Anexo al Decreto Reglamentario N° 1.034 del 20 de diciembre de 2.020 (BO 21/12/20), sólo se aclara que la determinación del monto del beneficio, será el que surja de las declaraciones juradas que presenten las empresas y demás procedimientos establecidos por las autoridades competentes en relación con el impuesto a las ganancias.

Por otra parte, el **Decreto N° 379/01** y sus modificaciones, en su **artículo 3°**, contempla una **reducción de las contribuciones patronales** vigentes con destino al: SIPA (Ley N° 24.241, sus modificatorias y complementarias), Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (Ley N° 19.032 y sus modificatorias), Fondo Nacional de Empleo (Ley N° 24.013 y sus modificatorias) y Régimen de Asignaciones Familiares (Ley N° 24.714 y sus modificatorias), del 90 % en caso de MiPyMEs (beneficio que aplica sobre la totalidad de las contribuciones patronales, por todos los trabajadores contratados) y del 70 % en el caso de empresas grandes (exclusivamente respecto de los empleados afectados a la fabricación de los bienes comprendidos en el régimen). En este régimen también se prevé la compensación del otorgamiento del beneficio con recursos del tesoro nacional para no desfinanciar el sistema de seguridad social.

Este beneficio resulta aplicable respecto de las contribuciones patronales que se devenguen a partir del mes siguiente de la fecha de inscripción del beneficiario en el Registro de Beneficiarios y Productos del Régimen de Incentivo para Fabricantes de Bienes de Capital.

Adicionalmente, la **Ley N° 26.457**¹⁵², su modificatoria Ley N° 26.728 y sus normas reglamentarias, de creación del Régimen de Incentivo a la Inversión Local para la

¹⁵² Si bien, las empresas tenían un plazo de 5 años contados a partir de la entrada en vigencia de la reglamentación (Decreto N° 1.857/09) para solicitar su incorporación al régimen, por lo que admitió incorporaciones hasta el 28/11/14, el mismo puede encontrarse operativo respecto de las adhesiones perfeccionadas hasta dicha fecha.

Fabricación de Motocicletas y Motopartes, contempla una serie de beneficios tributarios no excluyentes entre sí, entre los que se encuentra un tratamiento arancelario diferencial, consistente en una **reducción del derecho de importación** extrazona -DIE- que oscila entre el 60 y el 20%, porcentual dependiendo del tipo de mercadería a importar, conforme las precisiones brindadas para cada caso, en los incisos a), b) y c) de dicho artículo.

En todos los casos debe tratarse de mercaderías destinadas a los vehículos listados en el artículo 2° de la misma ley (esto es, la fabricación de motocicletas, demás vehículos comprendidos en el artículo 28 del anexo I del artículo 1° del Decreto 779 de fecha 20 de noviembre de 1.995 bajo la categoría L, cuatriciclos y/o motores para los vehículos precedentemente enunciados) -cfr. artículo 7°-.

A su vez, los bienes que podrán ser importados con el tratamiento arancelario especial, son los comprendidos en las posiciones de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) que se detallan en el Anexo III de la Resolución de la entonces Secretaría de Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa N° 11 del 5 de febrero de 2.010 (BO 5/02/10).

Cabe poner de relieve, que la reducción arancelaria en cuestión, se encuentra instrumentada a través de la emisión de Certificados para Importación con desgravación arancelaria, de acuerdo a los planes de producción y los programas de importación y exportación aprobados, que se emiten para importaciones de bienes por un valor total de hasta un porcentaje determinado del valor ex fábrica antes de impuestos -que oscila entre el 50 y el 30% durante los primeros cinco años cuando el destino de la producción aprobada sea el mercado local- de la producción de los vehículos terminados objeto de la promoción y/o motores de dichos vehículos-. Cuando el destino de éstos últimos es exclusivamente el mercado de exportación, se emiten certificados por un 20% adicional (artículo 8°).

Finalmente, en ningún caso pueden generarse certificados por un valor que exceda el que corresponde a un período de seis meses de producción proyectada. Dichos certificados son intransferibles y tienen una validez de 1 año desde la fecha de su emisión (artículo 9°), y no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de la ganancia neta a los fines del impuesto a las ganancias (artículo 11).

Bonos o Certificados de Crédito Fiscal

Entre los diversos tipos de instrumentos de financiamiento, de los que tengo conocimiento que se han utilizado como herramientas de fomento, en el transcurso de los últimos 20 años, encontramos a aquellos que podemos calificar como subsidios en efectivo y los subsidios fiscales.

En el primer grupo (subsidios en efectivo), están los aportes no reembolsables destinados a financiar parcialmente proyectos de investigación y desarrollo, y/o de producción, con el objeto de cubrir parte de los costos de dichas propuestas, mediante pagos o reembolsos efectuados por el Estado, que como se señalara en la introducción, no son objeto de estudio en el presente trabajo.

En el segundo grupo, que son los que aquí interesan, están los subsidios de naturaleza fiscal que también participan en la cofinanciación de proyectos, pero a través de programas de créditos fiscales y/o de fomento a la inversión, mediante la entrega de **certificados o bonos de crédito fiscal**, cuyo monto podrá ser aplicado por el beneficiario al pago de sus obligaciones fiscales relativas a determinados tributos nacionales -aunque sin embargo en algunas normas de promoción, también se estipula la posibilidad de transferirlos a terceros-.

Cabe poner de relieve que, en el ámbito nacional, tengo conocimiento de 11 regímenes de promoción actualmente vigentes, que estipulan el otorgamiento de Bonos/Certificados de Crédito Fiscal para el pago de tributos nacionales. En cada uno de ellos, vamos a poder encontrar variaciones en cuanto a su determinación, utilización y alcances.

Seguidamente, agrego una síntesis de las previsiones particulares del beneficio, contenidas en cada uno de ellos, con el objeto de contribuir a identificar sus características más salientes, a saber:

1) La Ley N° 22.021 y sus modificaciones, normas complementarias y reglamentarias, por el que se instituyó un Régimen Especial de Franquicias Tributarias en las provincias de Catamarca, La Rioja, San Juan y San Luis -para explotaciones industriales/no industriales (agropecuarias y turísticas), si bien originariamente contemplaba exenciones y/o liberaciones, respecto de las actividades industriales, en materia de Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado, conforme lo establecido luego en los artículos 12 y 14 del Título II de la Ley N° 23.658, y los artículos 8 y 10 del Decreto N° 2.054/92, las mismas son utilizadas mediante la modalidad de Bonos de Crédito Fiscal acreditados en una Cuenta Corriente Computarizada administrada por la ex AFIP, los cuales tienen las siguientes características:

- Son utilizables sólo para el pago de obligaciones tributarias respecto de las cuales se hubiera calculado el costo fiscal teórico de cada proyecto promovido aprobado, conforme la escala del artículo 2° de la Ley N° 22.021 y sus modificaciones.
- Son preimputados por ejercicio comercial.
- Su uso no podrá generar saldos a favor del contribuyente.
- El importe de los bonos recibidos no se computará para la determinación del impuesto a las ganancias.
- Son Intransferibles.
- Caducan automáticamente a los 30 meses de la fecha de otorgamiento si no se utilizan contra las obligaciones tributarias devengadas en el ejercicio al que fueron preimputados o en el inmediato siguiente; no pudiendo excederse del último ejercicio comprendido en los beneficios.

En caso de incumplimiento total o parcial de los compromisos asumidos -en materia de inversión, producción y personal vinculado con el proyecto de inversión aprobado- el régimen prevé, entre otras sanciones graduadas conforme la magnitud de la falta acaecida,

la caducidad del incentivo y la obligación del beneficiario de ingresar los tributos no abonados con motivo de la promoción acordada con más su actualización e intereses resarcitorios correspondientes.

2) Ley N° 22.317, sus modificaciones y normas reglamentarias de creación de un Régimen de Crédito Fiscal para proyectos de educación tecnológica, agrotécnica, técnica profesional y de formación para el trabajo (Capacitación - cursos) patrocinados por empresas. A su vez, el mismo está dirigido a promover la inclusión social y la calidad del empleo fortaleciendo las competencias laborales de trabajadores ocupados y las condiciones de empleabilidad de los que no lo están, incentivando además, la capacitación del personal de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas -promoviendo su crecimiento, desarrollo y productividad-, así como también de los emprendedores, de los grupos asociativos MiPyMEs estimulado, además, el fortalecimiento de la infraestructura, de los equipos y/o nuevas tecnologías para la capacitación.

Al respecto se informa que, durante el presente año, el referido régimen ha sido administrado, en la órbita del Poder Ejecutivo Nacional, a través de los siguientes Organismos:

- a) -El Instituto Nacional de Educación Tecnológica dependiente de la Secretaría de Educación del Ministerio de Capital Humano, a través de la Disposición N° 50 del 21 de abril del 2.024 (BO 20/05/24),
- b) -La Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa, Emprendedores y Economía del Conocimiento del Ministerio de Economía, mediante la Resolución N° 107 de fecha 26 de julio de 2.024 (BO 30/07/24), y.
- c) -La Secretaría de Trabajo, Empleo y Seguridad Social del Ministerio de Capital Humano, que con fecha 30 de julio de 2.024, aprobó el Programa de Crédito Fiscal -correspondiente al año 2.024-, a través de la Resolución N° 416 del 30 de julio de 2.024 (BO 31/07/24).

El régimen prevé, únicamente, el otorgamiento de Certificados de Créditos Fiscal -instrumentados bajo la modalidad de “bonos electrónicos” por un monto que no puede exceder el 8 %, 8% o 30% (según se trate de: empresa grande, PYME o MIPYME, respectivamente o Grandes Empresas), de la suma total de los sueldos, salarios y remuneraciones por servicios prestados, abonados al personal ocupado en las empresas/talleres/establecimientos susceptibles de promoción -cfr. artículos 2°, 3° y 4 de la ley-.

Al respecto, es dable poner de relieve que los topes máximos (montos y/o porcentajes) en definitiva, surgen de cada convocatoria anual. En el marco de las diversas convocatorias del corriente 2.024, efectuadas por los organismos mencionados precedentemente, se especifican, entre otros aspectos salientes, los gastos elegibles, los porcentajes de reembolsos y los topes máximos del beneficio, según la modalidad y tipo de empresa o agrupación de que se trate, como ser: en los términos del artículo 9°, 10, y Punto 11.1 y 11.2 del artículo 11 del Anexo a la Resolución N°107/24, el artículo 29 de la Resolución N° 416/24 y Anexo I de la Resolución N° 50/24.

Al respecto, la ley establece un cupo anual relativo a la concesión del beneficio, que deberá ser establecido anualmente en la respectiva ley de presupuesto general de la Administración Nacional (cfr. artículo 3°), aspecto que será luego analizado en el punto 3.8 del presente.

Adicionalmente, el incentivo fiscal tiene las siguientes particularidades:

- Los certificados pueden ser utilizados por su titular y/o su cesionario para la cancelación de sus obligaciones fiscales emergentes de cualquiera de los impuestos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la ex Administración Federal de Ingresos Públicos, actual Agencia de Recaudación y Control Aduanero -cfr. artículo 5° de la ley-.
- La emisión de los certificados de crédito fiscal, como asimismo su importe, no estarán alcanzados por ningún impuesto nacional presente o a crearse (cfr. artículo 6° de la ley).
- Las Resoluciones de la ex Administración Federal de Ingresos Públicos, actual ARCA N° 4.295 del 26 de julio de 2.018 (BO 30/07/18) y N° 4.559 de fecha 23 de agosto de 2.019 (BO 26/08/19) contienen pautas inherentes a la emisión, consulta e imputación de los CCF.
- Cuando los CCF se imputen a la cancelación de importes en concepto de anticipos, y que, de acuerdo con el impuesto determinado en la declaración jurada del respectivo período fiscal, resultaran imputaciones efectuadas en exceso, sólo serán computables en dicha declaración, anticipos hasta el límite del referido impuesto determinado. En ningún caso las imputaciones podrán generar créditos de libre disponibilidad. Los importes imputados en exceso serán utilizables para aplicar a futuras obligaciones, en la medida que el régimen lo permita (cfr. artículo 9° RG de la ex AFIP N° 4295/18 y artículo 9° RG de la entonces AFIP N° 4.559/19).
- Transferencia a terceros. La cesión de la franquicia podrá efectuarse siempre que se cumplan las siguientes condiciones: a) que los beneficiarios no posean deudas exigibles con la Administración Federal de Ingresos Públicos, b) que el mismo no haya sido utilizado o imputado parcialmente y c) que informen el precio de venta del certificado. A tales fines el cedente, deberá ingresar al aludido servicio, seleccionar el bono que pueda ser cedido e informar los datos del cesionario. El sistema emitirá un comprobante, el cual constituye el soporte de la operación de cesión. (cfr. artículo 7° RG de la ex AFIP N° 4.295/18 y artículo 7° RG de la entonces AFIP N° 4.559/19).
- Los cesionarios de los bonos fiscales podrán utilizar el crédito para cancelar las obligaciones registradas en la ex AFIP, debiendo previamente aceptar la transferencia de dichos bonos y el precio de venta informado por el cedente, con arreglo a las formas y condiciones establecidas en el artículo anterior. Aceptada la cesión, el bono quedará a disposición del cesionario para su imputación. De rechazarse la transferencia, el importe se reintegrará a la cuenta del cedente del

bono (cfr. artículo 8° RG de la entonces AFIP N° 4295/18 y artículo 8° RG de la ex AFIP N° 4.559/19).

Por último, en el régimen se dispusieron una serie de sanciones en caso de incumplimientos a las observaciones técnicas que pudieran realizarse en cada etapa de los proyectos, con la consecuente pérdida del cupo de crédito fiscal asignado, y la exclusión del beneficiario, en la participación de convocatorias futuras (artículo 14 de la Resolución N° 107/24). También, se encuentran previsiones relativas a la caducidad total o parcial del beneficio otorgado (artículo 54 Resolución del Ministerio de Capital Humano N° 416/24).

3) Ley N° 23.877 y su modificatoria Ley N° 27.430 tiene por finalidad mejorar la actividad productiva y comercial, entre otros aspectos, a través de la Promoción de la Investigación y Desarrollo, la Transmisión de Tecnología y la Asistencia Técnica en el ámbito de diversas áreas vinculadas con la ciencia y la tecnología. El mencionado régimen, busca contribuir a la financiación de los costos de ejecución de proyectos de investigación y desarrollo en las áreas prioritarias que en cada convocatoria determine la Secretaría de Innovación, Ciencia y Tecnología dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros ¹⁵³.

A su vez, el régimen ha sido reglamentado por el Decreto N° 270 del 11 de noviembre de 1.998 (BO 16/03/98) y su modificatorio Decreto N° 555 del 7 de julio de 2.000 (BO 24/07/00), y está articulado también para financiar proyectos en el marco del Programa de Fomento a la Inversión de Capital de Riesgo en Empresas de las Áreas de Ciencia, Tecnología e Innovación Productiva, según lo establecido por el Decreto N° 1.207 de fecha 12 de septiembre de 2.006 (BO 15/09/06), que principalmente, “...tiene por objeto fomentar la inversión de capital de riesgo en proyectos de investigación y desarrollo de empresas existentes, o en la creación de nuevas empresas, todas en las condiciones contempladas en el Artículo 9°, inciso b) de la Ley N° 23.877 y el Decreto N° 270 del 11 de marzo de 1998 y sus modificaciones, bajo las modalidades y con los requisitos que se determinan en el presente decreto.” (cfr. artículo 1°).

En lo que hace a los instrumentos de fomento previstos en la citada ley promocional se encuentran, entre otros, los de naturaleza fiscal. En efecto, en el inciso b) del artículo 9° de la Ley N° 23.877 se prevé la posibilidad de que las empresas interesadas puedan obtener un Certificado de Crédito Fiscal -CCF- de hasta el 10% o \$ 5.000.000, el que fuera menor, de los gastos elegibles realizados en investigación, desarrollo e innovación tecnológica para el pago de impuestos nacionales. Dicho certificado podrá ser utilizado sólo para la modalidad indicada en los incisos a)1. y b) del artículo 10 de la misma. No existen actualmente, otro tipo de medidas fiscales operativas. El beneficio podrá materializarse en un plazo no mayor a los 2 años de la ejecución del gasto y no podrá ser compatible con los de otros regímenes promocionales.

¹⁵³ En los términos del Decreto N° 8 del 10 de diciembre 2.023 (BO 11/12/23) fueron transferidas a la Jefatura de Gabinete las atribuciones del entonces Ministerio Ciencia, Tecnología e Innovación (Cfr. artículos 5° y 16, inciso 34). Asimismo, por el Decreto N° 45 de fecha 14 de diciembre de 2.023, modificatorio de su similar Decreto N° 50 de fecha 19 de diciembre de 2.019, se adecuó el Organigrama de la Administración Nacional centralizada hasta nivel de Subsecretaría, estableciendo en su Anexo II, dentro de los objetivos de la Secretaría de Innovación, Ciencia y Tecnología dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros, el de entender en la promoción y el impulso de la investigación, y en la aplicación, el financiamiento y la transferencia de los conocimientos científicos tecnológicos.

Es la autoridad de aplicación la que define el criterio de elegibilidad de los gastos mencionados, debiendo estar éstos contablemente individualizados. En ningún caso, los mismos podrán vincularse con los gastos operativos de las empresas beneficiarias.

Respecto de eso último el artículo 6° de la reglamentación, hace referencia a que el presupuesto total del proyecto de investigación y desarrollo comprende la totalidad de las erogaciones necesarias para la ejecución del proyecto, directamente relacionadas con ésta y ajenas a la explotación de la empresa. No se admitirán como parte del presupuesto total del proyecto: a) Los costos de carácter administrativo, ni los derivados del consumo de energía y telecomunicaciones, b) El valor de uso de los equipos e infraestructura del beneficiario y de la Unidad Ejecutora, que se afectarán a la ejecución del proyecto, y la c) La compra o locación de inmuebles.

Asimismo, esa autoridad de contralor es la encargada de definir el procedimiento para auditar las declaraciones juradas de los gastos declarados por las empresas beneficiarias, con el fin de garantizar la transparencia y de establecer, constatado el supuesto, las sanciones previstas en la norma (cfr. artículo 15 bis de la ley).

Un aspecto saliente y de interés, es la exigencia legal en cuanto a que el PEN es el encargado de fijar anualmente, un “Cupo Fiscal” de los créditos fiscales a ser asignados para el otorgamiento del incentivo, aspecto que será luego analizado en el punto 3.8 del presente.

Los CCF que se emiten a favor de los beneficiarios del crédito fiscal respectivo, son intransferibles. Para el caso que el beneficiario fuera una Agrupación de Colaboración, el importe de la certificación se distribuirá en forma proporcional a la participación en la financiación del proyecto o a las contribuciones al fondo común operativo de la agrupación y, para el caso en que el beneficiario sea el que avale el proyecto, el crédito fiscal se calculará exclusivamente en relación a las erogaciones realizadas por la empresa avalista para la ejecución del mismo (cfr. artículo 17 del reglamento).

A su vez, conforme prevé el artículo 18 del reglamento, la emisión y entrega de los certificados se hace cuando: a) se aprueba el informe de avance/final y la rendición de comprobantes de erogaciones realizadas para la ejecución del proyecto y b) se produce la acreditación de la regularidad tributaria y previsional del beneficiario y de la inexistencia de toda medida que inhiba su capacidad de disponer de sus bienes a la fecha de la solicitud de emisión.

Los certificados se generan fraccionando en tercios el importe total susceptible de certificación, teniendo validez por tres, dos y un año a partir de la fecha de su emisión según correspondan al primero, segundo o tercer tercio, respectivamente. El vencimiento del plazo de validez producirá la caducidad de su aptitud cancelatoria. Los beneficiarios pueden utilizar los certificados para cancelar sus obligaciones fiscales emergentes del Impuesto a las Ganancias, hasta el límite resultante de la aplicación de la escala prevista en el artículo 19 del Decreto N° 270/98.

Sin perjuicio de ello, y en cuanto a la operatoria de los certificados de crédito fiscal, se observa que mediante el artículo 1° de la Resolución N° 31 de fecha 27 de enero del

año 2.010 del entonces Ministerio de Innovación, Ciencia y Tecnología (BO 4/02/10), se resolvió instrumentar “...la emisión de los Certificados de Crédito Fiscal ordenados por los Decretos N° 270/98 y N° 1207/06, bajo la modalidad de Bono Electrónico”, al tiempo que dispuso que los organismos competentes -en el ámbito de la autoridad de aplicación-, “...brindarán a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS la información necesaria que permita la registración y utilización de los Bonos de Crédito Fiscal otorgados” (Cfr. artículo 3°).

A su vez, la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos a través de la Resolución General N° 2.799 de fecha 23 de marzo de 2.010 (BO 29/3/10) reguló los requisitos, condiciones y procedimientos relativos a la aplicación/imputación de los certificados de crédito fiscal emitidos en forma electrónica. En ese orden de ideas, precisó que:

- a) Los importes de los Certificados de Crédito Fiscal informados por la autoridad de aplicación serán registrados por la ex AFIP como créditos a favor de los contribuyentes y/o responsables involucrados. Podrán aplicarse a la cancelación del impuesto a las ganancias (anticipos y/o saldo de declaración jurada), correspondiente a los ejercicios fiscales cuyo vencimiento para la presentación de la declaración jurada se produzca durante el período de vigencia de dichos certificados. El remanente no utilizado dentro del mencionado lapso no podrá trasladarse a los ejercicios fiscales siguientes. En ningún caso la imputación de los aludidos certificados podrá generar créditos de libre disponibilidad (cfr. artículos 4° y 5° de la RG).
- b) La afectación de los CCF contra el impuesto determinado en la declaración jurada, deberá efectuarse con carácter previo a la presentación de dicha declaración jurada, haciéndolo constar en la misma. El monto computable se calculará sobre la base del impuesto determinado sin considerar otros conceptos que, como pagos a cuenta, pudieren corresponder (retenciones, percepciones, anticipos, pagos a cuenta, etc.) y se aplicará antes que el resto de los conceptos señalados (artículo 7°).
- c) Los contribuyentes y/o responsables, a fin de efectuar la consulta o imputación de los certificados fiscales electrónicos, deberán ingresar al servicio con clave fiscal "Administración de Incentivos y Créditos Fiscales" -disponible en el sitio www.afip.gob.ar-. La imputación se realizará mediante el servicio mencionado, seleccionando el bono fiscal a aplicar de la nómina de bonos pendientes de imputación -en forma total o parcial-, e ingresando los datos y el importe de la obligación a cancelar. Al finalizar el procedimiento, se registrarán las imputaciones en las cuentas del contribuyente y/o responsable y se emitirá un comprobante que oficiará como constancia de la operación efectuada (cfr. artículos 9° y 10 de la RG).

Finalmente, se señala que el artículo 15 bis de la ley, prevé sanciones para los incumplimientos promocionales que pudieran suscitarse, promoviendo al efecto, tanto el establecimiento de multas (de hasta 10 veces el valor del crédito fiscal otorgado, actualizado), como la inhabilitación del beneficiario/patrocinador para vincularse nuevamente al régimen y a cualquier otro, por el término de 10 años.

4) El Decreto N° 379/01, sus normas modificatorias y reglamentarias, de creación del ya mencionado Régimen de Incentivo para Fabricantes de Bienes de Capital, Informática y Telecomunicaciones, Carrocerías, Acoplados, Semi-acoplados, Maquinaria Vial y Maquinaria Agrícola Autopropulsada, etc.¹⁵⁴, prevé, entre otro, el otorgamiento de Bonos de Crédito Fiscal -instrumentados a través de Formularios Electrónicos-, por un monto equivalente a los siguientes conceptos:

- a) El 40 % del valor resultante de multiplicar el monto total del impuesto a las ganancias (rentas de fuente argentina) determinado en el ejercicio fiscal inmediato anterior al de la petición por el porcentaje de facturación de la venta de los bienes comprendidos en el régimen, efectuadas en el año calendario previo la fecha de solicitud del incentivo.
- b) El 80 % del monto de las inversiones efectuadas a partir del 1° de enero del año de inscripción en Investigación y Desarrollo por hasta un 2,5 % (MiPyME) o hasta un 2% (empresas grandes) de la facturación de la venta de los bienes comprendidos en el régimen, efectuada en el año calendario previo a la fecha de solicitud de la franquicia.
- c) El 60 % de los reintegros a la exportación autorizados por productos comprendidos en el régimen, siempre que sean producidos por la misma empresa.
- d) El 30 % del monto equivalente a los beneficios correspondientes al inciso a) y al apartado 1 del inciso b), en el caso de que el beneficiario o la beneficiaria acredite ser una MiPyME, o el 15 % en el caso de empresas grandes, en ambos supuestos, siempre que acrediten la realización de mejoras continuas en la calidad de sus productos y/o procesos, mediante la certificación de normas de calidad reconocidas aplicables a sus productos y/o procesos (cfr. inciso b) del artículo 3° del Dto.).

A su vez, la franquicia posee las siguientes particularidades:

- Son aplicables al pago de los montos a abonar en concepto de Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Internos, en carácter de saldo de declaración jurada y anticipos, como también, en el caso de importaciones, para el pago a cuenta de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, sus retenciones y percepciones (cfr. artículo 5° Dto.).
- Los bonos de crédito fiscal serán nominativos y podrán ser cedidos a terceros por única vez, y siempre que el cedente se encuentre en normal cumplimiento de sus obligaciones tributarias y previsionales (cfr. artículo 5° Dto.).
- El procedimiento para la registración, aplicación y cesión de los citados bonos de crédito fiscal están reglamentados a través de la Resolución General N° 5.427 del

¹⁵⁴ Conforme las previsiones del Decreto N° 209/22, el régimen tendrá vigencia hasta el día 31 de diciembre de 2.027, inclusive.

5 de octubre de 2.023 (BO 9/10/23), con idéntico alcance de las resoluciones dictadas en el marco del régimen precedentemente reseñado.

- Tienen una vigencia de 12 meses a partir de su fecha de emisión (cfr. artículo 2° del Decreto N° 2.316 del 30 de diciembre de 2.008 (BO 7/01/09)).

Adicionalmente, y en concordancia con lo manifestado por la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos, en respuesta a una consulta no vinculante formulada por un contribuyente acerca del tratamiento que cabe otorgar en el Impuesto a las Ganancias de una sociedad beneficiaria del régimen del Decreto N° 379/01 a los bonos de crédito fiscal obtenidos en dicho marco, se entiende que “...*al no existir norma alguna que prevea que el valor de dichos Bonos no integran la base imponible del impuesto a las ganancias, los mismos están sometidos al gravamen*”¹⁵⁵. En ese mismo orden de ideas, en el punto 7 relativo al impuesto a las ganancias, del **acta** de la reunión de fecha 08 de agosto de 2.002, del **Grupo de Enlace de la ex AFIP-CPCECABA**, se sostuvo respecto de dicho tratamiento, “...*que se encuentran gravados con el tributo, al no existir una exención específica*”¹⁵⁶.

En lo que respecta a la autoridad de aplicación, a través del artículo 1° de la Resolución N° 68 del 16 de mayo del corriente año (BO 17/05/24), la Secretaría de Industria y Comercio, facultó a la Subsecretaría de Política Industrial, ambas dependientes Ministerio de Economía, el ejercicio de las competencias oportunamente atribuidas a la primera de ellas, en el marco del artículo 7° del Decreto N° 379/01.

Por otra parte, y en los términos del artículo 6° del decreto, la autoridad de aplicación es la encargada de establecer un procedimiento de verificaciones, con estricta sujeción a los principios de legalidad y del debido proceso y en el marco del cual podrán determinarse eventuales suspensiones o revocaciones respecto de la inscripción del beneficiario en el registro, con la correspondiente revocación de los beneficios otorgados y/o la obligación del beneficiario o de la beneficiaria de abonar los tributos no ingresados, con sus intereses y accesorios, cuando corresponda, sin perjuicio de la aplicación de lo previsto en la legislación penal, previsional y/o tributaria que pudiera corresponder. Dicho procedimiento ha sido instrumentado a través del Anexo II de la Resolución 26 del 14 de octubre del año 2.022 (BO 18/10/22).

5) La Ley N° 25.872 y sus normas reglamentarias -de creación del Programa Nacional de Apoyo al Empresariado Joven-, prevé el otorgamiento de beneficios impositivos, dentro de sus herramientas de promoción y fomento no financieros (cfr. inciso e) del art. 5°).

A su vez, en el marco del aludido programa fue instituido el Programa de Fomento Financiero para Jóvenes Emprendedores al que se le asigna un cupo de crédito fiscal con el objeto de financiar proyectos de jóvenes emprendedores. En lo referente al incentivo fiscal involucrado, se recuerda que la norma prevé solamente para la empresa madrina que otorgue financiación a un proyecto de un joven emprendedor, el otorgamiento de un Bono de Crédito Fiscal equivalente al 50% del monto del financiamiento que otorgare

¹⁵⁵ Cfr. **Boletín AFIP N° 85** (agosto de 2.004) pág. 1.533.

¹⁵⁶ https://archivo.consejo.org.ar/impuestos/genlace/genlace02/enlace_0808.htm

(artículo 7°)¹⁵⁷. A su vez, la emisión del mismo fue implementada bajo la modalidad de Bono Electrónico, según da cuenta el artículo 1° de la Resolución N° 78 del 15 de octubre de 2.010 (BO 18/11/10), de la entonces Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional.

El monto del bono de crédito fiscal, no podrá ser superior al 5% del monto total de los tributos declarados por la empresa madrina en el ejercicio fiscal inmediato anterior en el que se lo conceda. A tal efecto, se computan únicamente los tributos a los que pueda ser aplicado el crédito fiscal otorgado.

Al respecto, se señala que los mismos podrán ser utilizados para deducir en un 100% -siempre que no genere saldo a favor de su titular o cesionario- los pagos que, por cancelación de saldos de Declaraciones Juradas mensuales y/o anuales, anticipos y/o pagos a cuenta, la "empresa madrina" deba efectuar en concepto de Impuesto a las Ganancias, e Impuesto al Valor Agregado, dentro de los tributos vigentes (cfr. artículo 13 del Decreto N° 941 del 22 de julio de 2.009 (BO 23/07/09).

La entrega de los bonos de crédito fiscal está condicionada al cumplimiento del aporte comprometido, y a la aprobación de la Autoridad de Aplicación del avance del proyecto respectivo.

Por su parte, la franquicia podrá ser cedida a terceros por única vez, y la consulta/imputación/cesión de los bonos de crédito fiscal se rigen por las previsiones de la Resolución General de la ex AFIP N° 3.045 del 14 de febrero de 2.011 (BO 21/02/11).

En cuanto al incumplimiento por parte de la empresa madrina del programa de inversiones aprobado, el régimen faculta a la Autoridad de Aplicación a disponer la caducidad del beneficio fiscal asignado. Dispuesta la extinción señalada, la empresa deberá reintegrar, según corresponda:

- a) el bono de Crédito Fiscal a la Autoridad de Aplicación, en caso de no haberlo aplicado; o
- b) el importe del Crédito Fiscal otorgado con más los intereses correspondientes, en caso de que este último hubiere sido transferido a un tercero; o
- c) el importe total o parcial según corresponda, con más los intereses correspondientes, del Crédito Fiscal que hubiere sido aplicado por parte de la empresa madrina al cumplimiento de sus obligaciones impositivas ante la ex Administración Federal de Ingresos Públicos, actual Agencia de Recaudación y Control Aduanero (cfr. artículo 18 de la reglamentación).

Además, la ley prevé que cuando se comprobare el falseamiento de la documentación presentada para la obtención/mantenimiento del beneficio fiscal y/o el incumplimiento del proyecto aprobado, la Autoridad de Aplicación no sólo dispondrá la extinción del beneficio, sino la inhabilitación del infractor para operar en el Programa y la cancelación

¹⁵⁷Por el porcentaje del financiamiento que la empresa madrina no recupera con el monto del bono fiscal, podrá acordarse a) un préstamo a fondo perdido; b) el otorgamiento por el de una participación societaria en la empresa financiada o c) un crédito blando.

de su inscripción en el registro de potenciales beneficiarios. Asimismo, impulsará la denuncia penal correspondiente (artículo 20 del Decreto 941).

En lo que hace al cupo fiscal anual, la ley faculta al Jefe de Gabinete de Ministros a efectuar las previsiones necesarias en el presupuesto nacional para cumplimentar las acciones del programa (artículo 9° de la ley), aspecto que, como ya lo mencionara en comentarios precedentes, será tratado en el punto 3.8 del presente.

6) El Decreto N° 2.014/08, que fuera analizado al inicio del punto 3 -de creación, entre otro, del Programa de Refinación Plus-, con el objeto de incentivar la producción y la incorporación de reservas de petróleo y la producción de combustibles, a los fines de lograr la plena satisfacción de las necesidades energéticas del aparato productivo nacional, involucra un incentivo fiscal atribuible a los proyectos de construcción de nuevas refinerías de petróleo y/o ampliación de la capacidad de refinación y/o conversión de plantas existentes, con sus instalaciones de transporte y almacenamiento asociadas, a los fines de atender el sostenido crecimiento de la demanda de combustibles líquidos.

En el marco de la precitada Resolución N° 1.312/08 de la ex Secretaría de Energía del ex Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios se promovieron los aspectos reglamentarios del incentivo fiscal a acordarse que, en lo que aquí concierne, involucra el otorgamiento de certificados de crédito fiscal transferibles -a su valor nominal- y aplicables al pago de los derechos de exportación asignados a la exportación para consumo de los hidrocarburos y sus derivados comprendidos en las Resoluciones Nros. 394/07 y 127/08, ambas del ex Ministerio de Economía y Producción.

No obstante lo señalado precedentemente, en cuanto a las limitaciones en su aplicación, se destaca que a través del Decreto N° 722 del 20 de octubre de 2.021 (BO 21/10/21), según se desprende de sus considerandos y a los fines de implementar medidas destinadas a garantizar los niveles de rentabilidad del sector de hidrocarburos con el propósito de mantener las pautas de inversión tendientes al logro del autoabastecimiento de hidrocarburos y asegurar el cumplimiento de los principios de política hidrocarburífera establecidos por la Ley N° 26.741, autorizó a ampliar temporalmente la base de aplicación del pago a cuenta para permitir la cristalización del incentivo original extendiendo hasta diciembre de 2.022, la aplicación de los mencionados Certificados de Crédito Fiscal para el pago de los derechos de exportación de otras mercaderías provenientes del sector agrario argentino (cfr. artículo 1°).

El monto del beneficio se calcula trimestralmente multiplicando el valor promedio del trimestre del derecho de exportación del "GASOIL" o "NAFTA" por m3, por 50%, por la Producción Adicional Anual de Productos informada para el proyecto, en m3 correspondiente (en el caso de proyectos con refinerías que posean una capacidad de procesamiento de petróleo crudo menor a 30.000 m3/mes, se le otorgará un incentivo adicional del 25%).

Conforme lo estipula el artículo 1° de la Resolución N° 92 del 27 de mayo de 2.020 (BO 1/06/20), emitida por la Secretaría de Energía dependiente del entonces Ministerio de Desarrollo Productivo, el beneficio del Programa Refinación Plus es instrumentado bajo la modalidad de Bono Electrónico, aspecto de naturaleza operativa que luego fuera

complementado con el alcance de la RG de la entonces AFIP N° 4.762 del 17 de julio de 2.020 -BO 17/07/20-, en lo que hace a la consulta, imputación y cesión, de los mismos.

7) La Ley N° 26.190, su modificatoria Ley N° 27.191 y sus normas reglamentarias, comprende al Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica. El objetivo principal del mismo es lograr una contribución de esas fuentes de energías en el consumo de la energía eléctrica nacional¹⁵⁸.

Dentro de las franquicias que el régimen contempla, se encuentra el Certificado Fiscal previsto en el punto 6° del artículo 9°. Como condición para su usufructo, los beneficiarios deben acreditar, de modo fehaciente, un 60% de integración de componente nacional en las instalaciones electromecánicas incorporadas al proyecto de inversión respectivo, o un porcentaje menor en la medida que demuestren efectivamente la inexistencia de producción nacional -el que, en ningún caso, podrá ser inferior al 30%-.

La franquicia se configura por un valor equivalente al 20% del monto del componente nacional acreditado en las instalaciones electromecánicas, y podrá ser empleada por el beneficiario o cesionario para el pago de la totalidad de los montos a abonar en concepto de Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Internos, en carácter de saldo de declaración jurada y anticipos (se excluye de la enunciación, al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, por no encontrarse vigente).

A su vez, el incentivo no podrá utilizarse para cancelar obligaciones derivadas de la responsabilidad sustitutiva o solidaria de los contribuyentes por deudas de terceros o de su actuación como agentes de retención o percepción. Tampoco será aplicable para cancelar gravámenes con destino exclusivo al financiamiento de fondos con afectación específica ni deudas correspondientes al Sistema de la Seguridad Social (artículo 9° del Decreto Reglamentario N° 531 de fecha 30 de marzo de 2.016 (BO 31/03/16).

En los términos del mismo artículo reglamentario, se admite la posibilidad de que el Certificado Fiscal sea acordado con carácter previo a la entrada en operación comercial del proyecto. En ese caso, es la Autoridad de Aplicación quien determinará los requisitos y condiciones a cumplir y las garantías que deberá constituir el respecto, el beneficiario, aspecto que será comentado en el punto 3.9 del presente.

Además, este último puede ceder el certificado a terceros una única vez, en la medida que no registre deuda exigible con la Administración federal de Ingresos Públicos, al momento de la cesión.

En ese orden de ideas, se señala que a través de la Resolución Conjunta N° 4.618 de fecha 29 de octubre de 2.019 (BO 30/10/19) de la Secretaría de Gobierno de Energía y la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos se regularon las formas y condiciones de emisión, utilización y cesión del Certificado Fiscal y los efectos derivados de su cancelación cuando hubiere sido utilizado para el pago de impuestos, resguardando los derechos del cesionario si el beneficiario lo hubiere cedido.

¹⁵⁸ Vigente hasta el 31 de diciembre de 2.025, la segunda etapa (Capítulo II de la Ley N° 27.191).

Los certificados fiscales tendrán una vigencia de 5 años, contados desde el 1° de enero del año siguiente al de su fecha de otorgamiento. Vencido dicho plazo caducará automáticamente, sin necesidad de acto alguno por parte de la Autoridad de Aplicación, y no podrán ser utilizados para cancelar las obligaciones fiscales del beneficiario, o el cesionario en su caso, ni podrán ser cedidos (cfr. artículo 2° de la Resolución Conjunta).

El beneficiario podrá solicitar el fraccionamiento de los aludidos certificados en hasta 5 bonos electrónicos, cada uno por un importe igual (cfr. artículo 3° de la Resolución Conjunta), debiendo constituir una garantía.

Finalmente, el régimen contempla que los incumplimientos de los plazos de ejecución, de la puesta en marcha o del resto de los compromisos técnicos, productivos y comerciales asumidos en la presentación que dio origen a la aprobación del proyecto y al otorgamiento de los beneficios promocionales dará lugar a la pérdida de dichos beneficios y al reclamo de los tributos dejados de abonar más sus intereses y actualizaciones y a la ejecución de las garantías constituidas (artículo 10 de la Ley 27.191).

8) La Ley N° 26.270 y su modificatoria Ley N° 27.685, y sus normas reglamentarias, contemplan al Régimen de Promoción del Desarrollo y la Producción de la Biotecnología Moderna y la Nanotecnología. El régimen prevé el otorgamiento de una serie de estímulos tributarios para los titulares de proyectos de investigación y/o desarrollo, o de producción de bienes y/o servicios que resulten aprobados bajo este marco promocional, entre los que se encuentran los Bonos de Crédito Fiscal.

En efecto, el mismo prevé, actualmente sólo para proyectos de investigación y/o desarrollo, la conversión en Bonos de Crédito Fiscal del 50% de los gastos destinados a las contrataciones de servicios de asistencia técnica, de investigación y/o desarrollo con entidades pertinentes del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación. Los bonos serán nominativos y transferibles por una única vez (cfr. inciso c) del artículo 6°).

A su vez, los Bonos de Crédito Fiscal no serán considerados a los fines de establecer la base imponible correspondiente al Impuesto a las Ganancias (artículo 9°).

Los beneficiarios podrán utilizar los referidos bonos para la cancelación de los tributos nacionales y sus anticipos, percepciones y retenciones, en caso de proceder. En los términos del artículo 10 del Decreto Reglamentario N° 853 del (BO 28/12/23), el mismo podrá destinarse al pago de los montos a abonar en concepto de Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado, ya sea que se traten de anticipos o saldos de Declaraciones Juradas, en la medida de que se relacionen con obligaciones posteriores a la fecha de aprobación del proyecto. A su vez, podrá ser utilizado, en caso de operaciones de importación, para la cancelación del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado, sus retenciones y percepciones.

Es por lo mencionado, que no podrá utilizarse para cancelar obligaciones derivadas de la responsabilidad sustitutiva o solidaria de los o las contribuyentes por deudas de terceros o de su actuación como agentes de retención o percepción, ni será aplicable para cancelar gravámenes con destino exclusivo al financiamiento de fondos con afectación específica, ni deudas correspondientes al Sistema de la Seguridad Social.

A su vez, tanto para el acceso al régimen como para el mantenimiento de los incentivos, el beneficiario deberá estar en curso normal de sus obligaciones impositivas y previsionales (artículo 3° de la ley).

Además, se informa que el incentivo será otorgado por un plazo máximo de 10 años, y podrá imputarse a ejercicios fiscales posteriores a su emisión, en idéntico plazo. Mismo período regirá para los cesionarios, toda vez que el mismo es nominativo y transferible. Además, en ningún caso, los saldos a favor -no utilizados-, que pudieran haberse generado darán lugar a su reconocimiento o devolución por parte del Estado (cfr. artículo 9 y 12 de la ley y artículo 10 de la reglamentación).

En la órbita de la autoridad de aplicación, la entonces Subsecretaría de Economía del Conocimiento, a través de la Disposición N° 202 del 16 de junio de 2.021 (18/06/21), instrumentó dicho beneficio bajo la modalidad de un bono electrónico. Las pautas operativas de la franquicia, en cuanto al deber de informar la emisión de los mismos, su aplicación, consulta, imputación y transferencias están previstas en la Resolución General N° 5.059 de fecha 26 de agosto de 2.021 (BO 30/08/21) y su modificatoria Resolución General N° 5.377 del 22 de junio de 2.023 (BO 26/06/23).

Por otra parte, el régimen estipula, ante el incumplimiento de las exigencias promocionales previstas en el mismo, a saber: a) la revocación de la inscripción del proyecto en el registro en ella creado, b) la devolución de los tributos no ingresados, con más sus intereses, y c) la inhabilitación del titular del proyecto para inscribirse nuevamente en el registro (cfr. artículo 19).

Finalmente, entre otros requerimientos normativos que resultan de interés poner de relieve, la ley dispone que los bienes adquiridos al amparo del régimen deberán permanecer afectados al proyecto respectivo, mientras dure su ejecución (artículo 8°).

9) La Ley N° 26.457, su modificatoria y sus normas reglamentarias, que contiene al Régimen de Incentivo a la Inversión Local para la Fabricación de Motocicletas y Motopartes, establece un beneficio fiscal adicional consistente en la emisión de un Bono Fiscal sobre el valor de las compras de las partes, piezas, subconjuntos, conjuntos y motopartes, matrices y moldes locales destinados a la exportación o a la producción local de los vehículos comprendidos en el régimen y/o por los motores para dichos vehículos, que sean adquiridos por las empresas que adhieran al marco promocional en cuestión -se emite sobre el valor ex fábrica, netos del impuesto al valor agregado, gastos financieros y de descuentos y bonificaciones- (cfr. artículo 11).

El mencionado bono fiscal posee las siguientes particularidades:

- Es nominativo e intransferible.
- Se instrumenta a través de un bono electrónico (art. 15 de la R.G. N° 2861 del 22 de junio de 2.010 (BO 29/06/10)).
- Su emisión esta condicionada a la previa constitución de una garantía a favor de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos, por el monto total de los beneficios a percibir en cada una de las emisiones (artículo 26, 40 del

Decreto Reglamentario N° 1.857 del 26 de noviembre de 2.009 - BO 27/11/09- y artículo 7° de la R.G. N° 2.861/10).

- Aplicable al pago de impuestos nacionales, con excepción de aquellos gravámenes con destino a la seguridad social o de afectación específica. En la reglamentación se dispone que podrán ser utilizados por los beneficiarios para el pago de la totalidad de los montos a abonar, en carácter de anticipos y/o saldo de declaración jurada, en materia de Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Internos, y en el caso de operaciones de importación, podrá ser utilizado para el pago a cuenta del IG y sus percepciones, y del IVA, sus retenciones y percepciones (artículo 29 del reglamento).
- En ningún caso podrá utilizarse para el pago de deudas anteriores a la efectiva aprobación del proyecto, ni eventuales saldos a favor darán lugar a reintegros y devoluciones por parte del Estado Nacional.
- El importe de los bonos recibidos no se computará para la determinación del impuesto a las ganancias.
- Tiene una vigencia de doce meses a partir de su fecha de emisión (artículo 27 del decreto reglamentario).

Como aspecto saliente, debe tenerse presente que la incorporación al régimen, involucra la presentación por parte de la empresa interesada en gozar de sus franquicias, de un plan de producción y un programa de importaciones y exportaciones, sujeto a la evaluación y consecuente aprobación de la autoridad de aplicación.

En caso de un incumplimiento promocional, se prevén una serie de sanciones, como ser: la suspensión en el goce del beneficio, multas de hasta 50% del beneficio otorgado, revocación del beneficio, pago de los impuestos a los que se hubieren aplicado los bonos -con más sus intereses y accesorios-, pago de los derechos de importación a tarifa plena y la inhabilitación para gozar nuevamente de los incentivos (artículo 16).

10) La Ley N° 27.263 y normas reglamentarias de creación del Régimen de Desarrollo y Fortalecimiento del Autopartismo Argentino. Contempla la concesión de un Bono Electrónico de Crédito Fiscal, durante el plazo que dure el proyecto aprobado por la autoridad de aplicación (artículo 1°).

A su vez, la franquicia posee los siguientes atributos:

- Es utilizable para el pago de impuestos nacionales, por un monto equivale a un porcentaje del valor ex fábrica -que por lo general oscila entre el 4% y el 15%- o en determinados casos del costo industrial de las autopartes nacionales incorporadas a la fabricación de automóviles, utilitarios, comerciales livianos, camiones, chasis con y sin cabina, ómnibus, remolques y semirremolques, maquinaria agrícola y vial autopropulsada; y/o a la producción de motores de combustión interna, híbridos u otros, cajas de transmisión y sus componentes, y de otros sistemas de autopartes, conjuntos y subconjuntos (artículo 13),

- También resulta atribuible a la compra de matrices/moldes nuevas fabricados en el país, y herramientas nuevas destinadas a la producción de autopartes componentes de los bienes mencionados (8%), como así también respecto de la adquisición de piezas nacionales forjadas o fundidas de metales ferrosos o no ferrosos, tanto para su incorporación al vehículo como las destinadas a la producción in house de autopartes (7%) (artículo 6 °, 7° y 13),
- Es aplicable para el pago de la totalidad de los montos a abonar en concepto de impuesto a las ganancias, impuesto a la ganancia mínima presunta, impuesto al valor agregado, en carácter de saldo de declaración jurada o anticipos, así como podrán ser aplicados también, en caso de importaciones, para el pago a cuenta de los impuestos internos, IG e IVA, sus retenciones y percepciones (artículo 19).
- No puede utilizarse para cancelar deudas anteriores a la efectiva incorporación del beneficiario al régimen, ni para la cancelación de obligaciones fiscales derivadas de la responsabilidad sustituta o solidaria de los contribuyentes por deudas de terceros o de su actuación como agente de retención o percepción,
- En ningún caso, eventuales saldos a favor darán lugar a reintegros o devoluciones por parte del Estado Nacional, y
- Podrá ser cedido a terceros (artículo 1°).

Por su parte, a través de la Resolución General de la ex AFIP N° 4.149 del 26 de octubre de 2.017 (BO 27/10/17) se articula el procedimiento para efectuar la consulta, imputación o cesión de los bonos electrónicos de crédito fiscal emitidos por la autoridad de aplicación.

Además, en lo que hace a las obligaciones involucradas en el régimen, se le da carácter prioritario al compromiso relativo con la declaración y mantenimiento del personal afectado a la fabricación de los productos definidos en el mismo (artículo 10).

A su vez, los incumplimientos de las exigencias promocionales previstas en la ley darán lugar a la suspensión del goce del beneficio o la rescisión del mismo -con la consecuente obligación por parte del beneficiario, del pago de los tributos no ingresados, con más sus intereses y/o la devolución de la franquicia en caso de no haberlo aplicado y/o a la inhabilitación para gozar nuevamente de la franquicia. A su vez, podrá ser susceptible de la aplicación de una multa promocional -cuyo monto no podrá exceder del cincuenta 50% del importe total recibido- (cfr. artículo 22).

11) La Ley N° 27.506, su modificatoria Ley N° 27.570, y normas reglamentarias, instituyó el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento, promoviendo actividades que utilicen el uso del conocimiento y la digitalización de la información -apoyado en los avances de la ciencia y de las tecnologías-, a la obtención de bienes, prestación de servicios y/o mejoras de procesos.

Dentro de los beneficios tributarios en él contenidos, se encuentran los Bonos de Crédito Fiscal (con cupo fiscal). por un monto equivalente de hasta el setenta por ciento

(70%) de las contribuciones patronales que hayan efectivamente pagado, respecto de los empleados debidamente registrados afectados a la/s actividad/es promovidas, y utilizables para la cancelación de tributos nacionales, en particular el IVA y otros impuestos nacionales y sus anticipos, en caso de proceder, excluido IG (excepto en el caso de beneficiarios que acrediten exportaciones provenientes de su/s actividad/es promovida/s) -artículo 8°-.

En cuanto a su uso y vigencia, el beneficio podrá ser utilizados por el término de 24 meses desde su emisión. Este plazo podrá prorrogarse por 12 meses por causas justificadas según lo establezca por la autoridad de aplicación.

Los bonos serán intransferibles, a excepción de aquellos cuyos beneficiarios acrediten exportaciones que representen, al menos, el 70 % de la facturación anual de la/las actividades promovidas, los que podrán ser transferidos, por única vez, por un importe equivalente al porcentaje de las exportaciones de cada período.

Además, la franquicia no será computable para sus beneficiarios para la determinación de la ganancia neta en el impuesto a las ganancias.

A su vez, el beneficio podrá ascender al 80% de las contribuciones cuando se trate de nuevas incorporaciones laborales debidamente registradas, de a) mujeres; b) personas travestís, transexuales y transgénero; c) profesionales con estudios de posgrado en materia de ingeniería, ciencias exactas o naturales; d) personas con discapacidad; e) personas residentes de “zonas desfavorables y/o provincias de menor desarrollo relativo” y f) personas que, previo a su contratación, hubieran sido beneficiarias de planes sociales, entre otros (artículo 9°).

A través de la Resolución General de la entonces AFIP N° 5.325 del 7 de febrero de 2.023 (BO 8/02/23) se disponen, las formas y las condiciones para la emisión, registración y utilización de los bonos de crédito fiscal; así como también, regula la información que esta Administración Federal proporcionará a la Autoridad de Aplicación para su posterior control.

Los incumplimientos de las exigencias promocionales previstas en el régimen darán lugar a la aplicación, en forma individual o conjunta, de las siguientes sanciones, sin perjuicio de las que pudieran corresponder por aplicación de la legislación penal y/o previsional y/o tributaria: a) Suspensión del goce de los beneficios del presente régimen por el período que dure el incumplimiento. Esta suspensión no podrá ser menor a tres (3) meses ni mayor a un (1) año. Durante la suspensión no podrá utilizarse el bono de crédito fiscal para la cancelación de tributos nacionales; b) Baja del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento; c) Revocación de la inscripción como beneficiario, la que tendrá efectos desde la fecha de inscripción o desde el momento de configuración del incumplimiento grave, de acuerdo a la gravedad del incumplimiento; d) Pago de los tributos no ingresados, con más sus intereses y accesorios; y e) Devolución a la autoridad de aplicación del bono de crédito fiscal en caso de no haberlo aplicado y/o del importe del crédito fiscal otorgado con más los intereses y accesorios correspondientes, en caso de que este último hubiere sido transferido a un tercero.

Por su parte, y del alcance de la reseña puesta de relieve en párrafos, puede concluirse que estímulos de similar naturaleza, como son los bonos o certificados de crédito fiscal que se encuentran proyectados en las leyes especiales señaladas pueden no siempre tener el mismo alcance (incluir uno o varios tributos) o ser medidos de la misma manera. A su vez, el estímulo fiscal puede formar parte de un conjunto de franquicias atribuibles a una determinada actividad susceptible de promoción o constituir el único beneficio estipulado en la norma. A su vez, puede el legislador habilitar o no la transferencia a terceros.

A su vez, considero oportuno también mencionar, que dichos marcos promocionales tampoco son homogéneos en cuanto a las obligaciones promocionales que las normas les imparten a sus beneficiarios; a los fines de usufructuar de la franquicia, así como tampoco lo son los regímenes sancionatorios en ellos involucrados.

Respecto de esto último, quiero poner de relieve que, a acepción de lo previsto en las Ley N° 27.506 (inciso e) del artículo 15) y en el decreto reglamentario de la Ley N° 26.190 y sus modificaciones (punto 6 del artículo 9° - Decreto N° 531/16¹⁵⁹), considero que no se encuentran previstas pautas expresas que resguarden los derechos del cesionario si el beneficiario hubiere cedido el beneficio y luego se hubiera constatado un incumplimiento que desestime su validez, en cabeza de este último.

En ese orden de ideas, se advierte que, en el marco del Decreto N° 379/01 y sus modificaciones, se han suscitado controversias en cuanto a la validez de las imputaciones de los bonos de crédito fiscal que fueron destinados a la cancelación de obligaciones fiscales -en materia de IVA e IG-, por parte de un cesionario (firma Indacor SA), cuando el incentivo en cabeza del cedente (beneficiario: Comercial Salta SRL) era improcedente. Dicha situación, trajo aparejado la consecuente intimación de pago cursada por el Organismo Fiscal y generado la intervención de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, atento el Recurso Extraordinario deducido por la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos, en la causa “**Indacor S.A. c/ AFIP s/ amparo ley 16.986**”.

Asimismo, se señala que en la instancia judicial anterior, la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba había confirmado la sentencia de primera instancia, a favor del contribuyente, en el entendimiento de que la transferencia del incentivo se regía por las reglas de la circulación de los títulos de crédito, la que se fundamentaba en el hecho de que cada adquisición del título y por ende, del derecho incorporado, es independiente de las relaciones previas, existentes entre el deudor y los anteriores poseedores.

Además, consideraba que el Organismo Fiscal sobre la base de lo establecido en la RG de la ex AFIP N° 1.287/02, aplicable al caso, no había efectuado reservas ni procedió a verificar la situación del sujeto beneficiario, previo a la imputación de los bonos. A su vez, destaco que en el ámbito de la autoridad de aplicación tampoco se habían efectuado objeciones en cuanto a la emisión y posterior entrega de los bonos. Consecuentemente, consideró que el pago efectuado por el adquirente de los bonos (cesionario), adopta el carácter de definitivo.

¹⁵⁹ En su parte pertinente, aclara que “*La Autoridad de Aplicación y la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP), en forma conjunta, regularán las formas y condiciones de emisión, utilización y cesión del Certificado Fiscal y los efectos derivados de su cancelación cuando hubiere sido utilizado para el pago de impuestos, resguardando los derechos del cesionario si el beneficiario lo hubiere cedido*”.

Ahora bien, llegado el caso a la consideración de ese Máximo Tribunal, y **compartiendo los fundamentos del dictamen de la Procuradora Fiscal**, emitido con fecha 12 de julio de 2.018-, resolvió declarar procedente el recurso extraordinario impetrado, revocando la sentencia apelada, en el entendimiento de que, los términos del artículo 29 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1.998 y sus modificaciones), surge que acreditada la inexistencia o ilegitimidad del crédito tributario transferido, no puede admitirse que éste posea efecto cancelatorio de las deudas tributarias del cesionario.

Al respecto, se destacan lo que entiendo constituyen los principales fundamentos de la Procuración, se basan en que:

- Si bien el artículo 5° del Decreto N° 379/01 dispone que el bono fiscal contemplado en su artículo 3° será nominativo y podrá ser cedido a terceros por una única vez, no menos cierto es que dicha regulación, no implica en modo alguno apartarse de la necesaria existencia y legitimidad del crédito transferido que la ley exige para reconocerle poder de cancelación. Sostener lo contrario, implicaría no solo atribuir a estos títulos características que no surgen de la letra de la norma que los crea, sino también colocar al citado decreto por encima de lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley N° 11.683, al pretender que por una decisión del Poder Ejecutivo se altere la sustancia del derecho a la transferencia de los créditos tributarios, en la forma y con el alcance con que ha sido previsto por el Congreso Nacional (punto IV – 4° y 5° párrafo).
- De los términos de la Resolución General de la ex AFIP N° 1.287/02 no surgen, ni puede razonablemente inferirse, que la observancia de los requisitos por quien solicita la imputación del crédito transferido y el cumplimiento de las tareas de constatación allí impuestas al organismo recaudador implique, sin más, un reconocimiento de la existencia y legitimidad del crédito, que le impida al Organismo Fiscal luego impugnarlo en uso de las facultades de verificación y fiscalización que le confiere la ley 11.683 (punto IV - 9° párrafo).
- El cumplimiento de las exigencias que consagra la referida resolución constituye sólo un presupuesto para la admisibilidad formal de la imputación de pago, mas no puede subsanar las deficiencias de que pudiese adolecer el crédito impositivo que es objeto de ese negocio, y con el cual el cesionario pretende cancelar sus obligaciones tributarias; ello se compadece con una de las consecuencias del principio de reserva de ley -de rango constitucional- que consiste en inhabilitar a la administración fiscal a transar o remitir las cargas impositivas, lo cual impide presumir renuncias a la percepción de éstas (punto IV - 10 párrafo).
- En cuanto a la presunción de legitimidad del incentivo, no debe confundirse el acto que dispone el reconocimiento del beneficio y la consecuente emisión de los bonos de crédito, por un lado, con el posterior poder de cancelación de las deudas tributarias que éstos pueden tener al momento de su empleo. Si bien dichos bonos podían reunir, al momento de su emisión, todos los requisitos exigidos para ello, la aptitud de pago siempre estuvo supeditada, desde su nacimiento mismo, a la existencia y legitimidad del crédito transferido, de conformidad con lo establecido por el art. 29 de la ley 11.683 (punto IV - 10 párrafo).

- Por imperio del referido artículo 29 de la Ley N° 11.683, la cesión de créditos fiscales y la aplicación de éstos por parte del cesionario a la cancelación de sus propias deudas tributarias, deja a salvo la facultad de la ex AFIP de comprobar la concurrencia de los requisitos legales relativos a la existencia y legitimidad de los créditos objeto de la cesión (punto IV - 13 párrafo).

A los fines de evitar controversias judiciales como las mencionadas, en lo personal entiendo que, la expresa aclaración en la norma promocional, acerca de la responsabilidad del cedente de los bonos o certificados de crédito fiscal, en caso de que se hubieran constatado incumplimientos promocionales -posteriores a la cesión-, garantiza y le da la certeza necesaria al cesionario, en cuanto a que el instrumento que le fuera cedido es válido y que su monto no será susceptible de reclamo, por parte del Organismo Fiscal, una vez aplicado al pago de sus propios gravámenes.

Estabilidad Fiscal

Voy a empezar el análisis del beneficio, diciendo que considero que este tipo de franquicia sólo debería concederse en regímenes de promoción que involucran la realización de actividades, que requieren de la ejecución de inversiones de alto riesgo y de largo plazo. Es decir, este tipo de beneficio debería estar orientado a incentivar el desarrollo de aquellas actividades, principalmente primarias, que involucran la ejecución de etapas de prospección que, de resultar favorables, es decir, de posible concreción, traen luego aparejadas el impulso de las etapas subsiguientes relativas a la extracción/explotación y/o industrialización del recurso de que se trate, hasta su cierre.

Esto último, muchas veces, requiere adicionalmente, del desarrollo y/o la construcción de una serie de obras de infraestructura (rutas, caminos, tendido eléctrico, etc.), tendientes a facilitar el acceso a dicho recurso. Es en el marco de lo señalado, que a los titulares de los proyectos de inversión a los que se le acuerda el incentivo, se les exige la previa presentación de una serie de estudios tendientes a analizar la factibilidad técnica, económica y financiera del emprendimiento involucrado, así como también la realización de estudios de impacto ambiental, y la presentación de medidas concretas relativas a la prevención de incendios, entre otros.

Ahora bien, dentro de las leyes promocionales que contemplan al beneficio de la estabilidad fiscal, podemos encontrar vigente, al Régimen de Inversiones Mineras -Ley N° 24.196 y sus modificaciones¹⁶⁰-. Conforme surge de los fundamentos de esta última, y a los fines de dar solución a una de las problemáticas que afectan seriamente a este tipo de inversiones, como ser la elevada sensibilidad que presentan las variaciones impositivas, que podrían impactar negativamente en la ecuación económico-financiera del emprendimiento, la norma dispuso que “los emprendimientos mineros” comprendidos en el régimen gozarán del beneficio de estabilidad fiscal por el término de 30 años contados a partir de la fecha de presentación de su estudio de factibilidad, alcanzando dicho beneficio a todos los tributos, entendiéndose por tales los impuestos directos, tasas y contribuciones impositivas, que tengan como sujetos pasivos a las empresas inscriptas, así como también a los derechos, aranceles u otros gravámenes a la importación o exportación, no resultando de aplicación respecto del Impuesto al Valor Agregado, el que

¹⁶⁰ Cuya autoridad de aplicación es la Secretaría de Minería dependiente del Ministerio de Economía.

a los fines de la actividad minera se ajustará al tratamiento impositivo general, por expresa disposición legal (cfr. artículo 8° de la ley).

Conceptualmente, la estabilidad fiscal implica que las empresas que desarrollen inversiones en las actividades mineras promovidas, no podrán ver incrementada “la Carga Tributaria Total”, en el ámbito nacional, provincial y municipal, vinculada con el emprendimiento promovido.

Resta ahora preguntarse qué debería entenderse por incremento de la carga tributaria. En términos generales, se entiende como tal, a aquel que pudiere surgir en cada ámbito fiscal, como resultado de la creación de nuevos tributos, del aumento en las alícuotas, tasas o montos, de la modificación en los mecanismos o procedimientos de determinación de la base imponible de un tributo¹⁶¹; en la medida que sus efectos no fueren compensados en esa misma jurisdicción por supresiones y/o reducciones de otros gravámenes y/o modificaciones normativas tributarias que resulten favorables para el beneficiario.

Conforme lo expuesto precedentemente, considero que la concesión de la franquicia bajo análisis, puede acarrear tanto ventajas como desventajas. Por un lado, genera una inmovilización de la política tributaria en relación con los beneficiarios durante un período prolongado, lo que otorga mayor certeza y previsibilidad sobre la carga fiscal vinculada a los proyectos de inversión promovidos, en cabeza de sus titulares. Sin embargo, por otro lado, limita las facultades del Estado para modificar determinadas políticas fiscales en estos casos, especialmente cuando se presenten situaciones económicas urgentes que lo requieran.

Asimismo, es importante señalar que no obstante la previsión legal relativa al compromiso de no incrementársele al beneficiario, la carga tributaria de su emprendimiento minero, la ley también dispone que a éstos sí les resultarán de aplicación las disposiciones normativas a través de las cuales se le disminuya la misma.

A su vez, se destaca que, en este régimen, la franquicia también resulta de aplicación respecto de los regímenes cambiario y arancelario, con exclusión de la paridad cambiaria y de los reembolsos, reintegros y/o devolución de tributos con motivo de la exportación (artículo 8° de la Ley N° 24.196 y sus modificaciones). En cuanto a los reintegros a la exportación, y si bien en este régimen no están alcanzados por el beneficio de la EF, por expresa mención de lo previsto en el punto 6 del artículo 8° de la ley, entiendo que, de no existir esa previsión legal, tampoco les resultaría aplicable, dado que el beneficio se concede en relación a la carga atribuible a “tributos” y no así respecto “de otros incentivos” que pudiera obtener el beneficiario.

Ahora bien, en cuanto al tipo de impuestos alcanzados por el incentivo, es importante destacar que en el artículo 8° del Anexo al Decreto Reglamentario N° 2.686 de fecha 28 de diciembre de 1.993 (BO 3/01/94) -sustituido por el artículo 2° del Decreto N° 1.089/03

¹⁶¹ Estas últimas variaciones pueden deberse a la derogación de exenciones otorgadas, la eliminación de deducciones admitidas, la incorporación al ámbito de un tributo, de situaciones que se encontraban exceptuadas o a la derogación o aplicación de otras modificaciones normativas, generales o especiales, en la medida que ello implique: a -La aplicación de tributos a situaciones o casos que no se hallaban alcanzados a la fecha de presentación del estudio de factibilidad, o b- El aumento de un tributo con una incidencia negativa para el contribuyente en la cuantificación de lo que corresponde tributar.

(BO 9/5/03)-, se aclara que a los fines de ser incluidos o no en el beneficio en cuestión, se entiende que revisten el carácter de:

- a) Impuestos Directos: aquellos en los que, de conformidad con sus normas de creación, la obligación de ingreso está a cargo de la empresa minera careciendo ésta de facultades legales para resarcirse.
- b) Impuestos Indirectos: aquellos en los que, de conformidad con sus normas de creación, los sujetos pasivos están facultados para obtener de una tercera persona el reembolso del impuesto que debe ingresarse.

Asimismo, es dable poner de relieve que, en la medida que se vinculen con emprendimientos amparados por el beneficio de estabilidad fiscal, también revisten el carácter de impuestos directos, aquellos en los que de acuerdo con sus normas de creación -en cualquier circunstancia- pudieran efectivamente incidir en los costos de las empresas mineras verificándose de manera concurrente las siguientes condiciones:

- Que las empresas acogidas al régimen de la Ley N° 24.196, asuman la condición de sujetos pasivos de los mencionados tributos resultando, en consecuencia, responsables directos de su ingreso al fisco; y
- Que los bienes y servicios gravados adquiridos sean utilizados para el desarrollo de sus procesos productivos.

Conforme lo sintetizado, entiendo que, en definitiva, la distinción entre impuestos directos e indirectos en el marco del beneficio de estabilidad fiscal, para las empresas mineras, dependería de la capacidad que tienen las empresas para trasladar o no el costo de sus impuestos a terceros, así como de su vínculo directo con las actividades promovidas. En ese orden de ideas, estimo que la ley promocional sólo busca beneficiar a aquellos gravámenes que impactan directamente en los costos de dichos emprendimientos.

Así como la franquicia se encuentra contemplada en el régimen minero, también este beneficio con similar alcance se encuentra definido en los artículos 8° y 9° de la Ley N° 25.080 de promoción de inversiones en emprendimientos forestales, reglamentado por los artículos 8° y 9° del Decreto N° 133/99. En este caso el beneficio se concede por el término de 30 años contados a partir de la aprobación del proyecto respectivo; plazo que podrá ser extendido por la autoridad de aplicación¹⁶², hasta un máximo de 50 años.

En el referido artículo 9° de la ley, también se dispone que la autoridad de aplicación, será la encargada de emitir un certificado con los impuestos, contribuciones y tasas aplicables a cada emprendimiento, tanto en el orden nacional como provincial y municipal, vigentes al momento de la presentación del proyecto. Adicionalmente, el artículo 9° de la reglamentación estipula que, a los fines de la estabilidad fiscal serán de aplicación las disposiciones legales y reglamentarias vigentes a la fecha de presentación del emprendimiento, aspecto que también es contemplado en el artículo 10 de la ley de inversiones mineras.

¹⁶² Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca dependiente del Ministerio de Economía.

A su vez, en uno u otro régimen, el titular del emprendimiento forestal o minero de que se trate, es beneficiario del régimen, a partir del dictado del acto aprobatorio del mismo, es decir desde que es declarado beneficiario. Sin perjuicio de ello, la carga tributaria del proyecto, es la que le hubiera correspondido a la fecha de presentación del proyecto/estudio de factibilidad ante la autoridad de aplicación competente, resultándole a su vez, de aplicación las disposiciones normativas tributarias generales, a través de las cuales se le disminuya la carga tributaria.

Dicho de forma coloquial, la carga tributaria del emprendimiento queda congelada a la fecha de presentación del proyecto, pero su titular sólo puede usufructuar del incentivo de estabilidad fiscal relativa a la misma, a partir de que es declarado beneficiario.

De ello se desprende que por medio de la estabilidad fiscal no se le acuerda al beneficiario una exención, pero podría ocurrir que un tributo creado con posterioridad a la presentación del emprendimiento, y sólo a partir de la fecha en que el interesado es declarado beneficiario, el mismo no le resulte aplicable, atento a que, de tratarse de un impuesto directo, podría producir un incremento de la carga tributaria oportunamente declarada.

Por otra parte, podemos encontrar también el establecimiento de esta franquicia en el artículo 16 de la Ley N° 27.264, en el artículo 7° de la Ley N° 25.922 y su modificatoria Ley N° 26.692, y en el artículo 7° de la Ley N° 25.019¹⁶³ y su modificatoria, de promoción de la producción de energía eólica y solar pero no se encuentran operativos. A su vez, conforme los alcances oportunamente acordados en éstos al incentivo, considero que son más enriquecedores en contenido, las pautas de los regímenes anteriormente mencionados.

En otro orden de ideas, y si bien se trata de un estímulo diferente, los sujetos alcanzados por el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento podrán gozar de la **estabilidad de los beneficios**¹⁶⁴ que el mismo establece, respecto de su/s actividad/es promovida/s, a partir de la fecha de su inscripción en el Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento, y por el término de su vigencia, siempre que cumplan con las verificaciones de las exigencias que dicho régimen prevé. Similar es el incentivo previsto en el artículo 201 del Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones Productivas, que será analizado en el punto 3.10, así como ciertas cuestiones inherentes a la seguridad jurídica, en el punto 3.6.

Finalmente, y conforme el alcance que se pretende acordar a la estabilidad de los beneficios, considero que lo que se busca es que las franquicias del régimen de que se trate, en la medida que el beneficiario cumpla con los compromisos a su cargo, se mantengan inalterables durante el tiempo que se le acuerde la promoción.

Tributos alcanzados

¹⁶³ BO 26/10/98.

¹⁶⁴ Al respecto se recuerda que antes de la modificación introducida en el artículo 7° de la Ley N° 27.506 por el artículo 5° de la Ley N° 27.570, el beneficio era el de la estabilidad fiscal.

A los fines de poder determinar, cuáles de los gravámenes vigentes, resultan amparados por la franquicia, entiendo que podemos citar, en primer lugar, al impuesto a las ganancias. Este tributo está alcanzado por el beneficio de la EF, resultándole de aplicación al beneficiario, las normas generales de la ley del gravamen, a la fecha de presentación del estudio de factibilidad respectivo.

En lo referente al impuesto a las ganancias -Beneficiario del Exterior debe estarse a lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley 24.196, modificado por la Ley N° 25.429, el cual establece que *“En los pagos de intereses a entidades y organismos financieros del exterior, comprendidos en el título V de la Ley de Impuestos a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, la estabilidad fiscal también alcanza: i) al incremento en las alícuotas, tasas o montos vigentes y, ii) a la alteración en los porcentajes y/o mecanismos de determinación de la ganancia neta presunta de fuente argentina, cuando las empresas acogidas al régimen de esta ley, hubieran tomado contractualmente a su cargo el respectivo gravamen.”*, asimismo *“Las normas señaladas...también serán aplicables, para el gravamen tomado a su cargo por las empresas mineras, cuando paguen intereses por créditos obtenidos en el exterior para financiar la importación de bienes muebles amortizables, excepto automóviles”*.

Sin perjuicio de ello, se recuerda que con motivo de la reforma que efectuara la Ley N° 27.430 en el texto legal del tributo de que se trata, tanto los intereses o la denominación que tuviere el rendimiento producto de la colocación de capital en instrumentos financieros como la ganancia derivada de la enajenación de aquellos, quedan exentos en cabeza de un beneficiario del exterior, en la medida en que residan en jurisdicciones cooperantes o los fondos invertidos provengan de jurisdicciones cooperantes (cfr. cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley). Caso contrario, el interés pagado quedará gravado, en los términos del Título V de la mencionada norma legal (artículos 102 a 104).

Distinto es el análisis a efectuar, en el marco del Régimen de Inversiones Forestales, en el que el impuesto ingresado por retenciones a beneficiarios del exterior y a cargo contractualmente del titular del proyecto, que no queda alcanzado por el beneficio de la estabilidad fiscal, ello en virtud de que la Ley N° 25.080 en su artículo 8° establece que la estabilidad fiscal comprende a los tributos *“...que los alcancen como sujetos de derecho de los mismos...”*, dejando fuera a aquellos gravámenes que deban ingresar en su carácter de responsable de cumplimiento de la deuda ajena (agente de retención, en los términos del artículo 6° de la Ley N° 11.683 t.o. en 1.998 y sus modificaciones), es decir, no contempla excepciones como en la Ley N° 24.196.

Con respecto al Impuesto de Igualación, y dado que los beneficiarios de la EF revisten en ocasión de producirse las situaciones previstas en el artículo 97 de la Ley de Impuesto a las Ganancias t.o. 2.019 y sus modificaciones- el carácter de agentes de retención del gravamen, entiendo que no está alcanzado por la franquicia. Sin perjuicio de ello, esta retención ya no resulta de aplicación a los dividendos o utilidades atribuibles a ganancias devengadas en los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2.018 (cfr. artículo 83 de la Ley N° 27.430).

Otro gravamen que considero alcanzado por el incentivo, es el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias -tributo creado por la Ley N° 25.413 y sus modificaciones-, resultando de aplicación el gravamen que surja por

aplicación de las disposiciones legales vigentes al momento de la presentación del proyecto, por las cuentas abiertas a nombre de la empresa cuando fueran utilizadas en forma exclusiva para registrar débitos y créditos que sean consecuencia de operaciones originadas en el proyecto promovido.

A su vez, tanto los derechos de exportación como los derechos de importación quedan comprendidos en el beneficio de la EF, aplicándosele la normativa arancelaria vigente a la fecha de presentación del proyecto respectivo. No obstante ello, deberá tenerse en cuenta, al momento de perfeccionarse la importación/exportación, la alícuota vigente en ese momento para dicha operación, dado que la misma podría resultar más favorable, que la amparada por la EF.

En cuanto al Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono - previstos en los Capítulos I y II, respectivamente, del Título III de la Ley N° 23.966 (t.o. 1.998 y sus modificaciones)-, estimo que pueden darse dos situaciones, según que el combustible sea adquirido en el mercado interno o que sea importado: si la empresa lo adquiere en el mercado interno, no es sujeto pasivo o de derecho del impuesto en cuestión y, por lo tanto, no goza del beneficio de la estabilidad fiscal; en cambio, si el combustible es importado por la empresa para ser consumido en su proyecto, se encuentra alcanzado por la estabilidad fiscal habida cuenta que, en ese caso, la empresa en su rol de importador, es el sujeto responsable del pago del tributo.

Finalmente, y como cuestión operativa relevante, destaco el hecho de que al sujeto que se lo declara beneficiario, y se le aprueba el incentivo, en general, la autoridad de aplicación le expide un certificado de estabilidad fiscal, que es un documento oficial otorgado a las empresas que se acogen al régimen especial de que se trate, garantizando la inmutabilidad de la carga tributaria durante el período oportunamente determinado en la ley especial.

Acreditación de la Vulneración de la Estabilidad Fiscal

Un aspecto que es importante mencionar, vinculado con la seguridad jurídica que debe siempre primar respecto de las inversiones y los beneficios acordados a través de un régimen especial, es lo previsto en el punto 5.1 del artículo 8° de la Ley N° 24.196 que versa acerca de que estará a cargo de los sujetos beneficiarios de la estabilidad fiscal que invoquen que ella ha sido vulnerada, justificar y probar en cada caso -con los medios necesarios y suficiente- que efectivamente se ha producido un incremento en la carga tributaria del emprendimiento. Para ello, es esencial que los beneficiarios efectúen las registraciones contables separadamente de las correspondientes al resto de las actividades no comprendidas en el régimen, ni alcanzadas por la estabilidad fiscal, adoptando a tales fines, un sistema de registración que permita una verificación cierta, presentando ante el Organismo Fiscal los comprobantes que respalden su reclamo, así como deberán cumplir con todo otro recaudo y/o condición que establezca la Secretaría de Minería (autoridad de aplicación).

En ese orden de ideas, cabe traer a colación lo dispuesto en el inciso c) del artículo 4° del Anexo I del Decreto N° 1.089/03 -modificatorio de su similar Decreto N° 2.686/93-, el cual con la finalidad de determinar la magnitud de la carga tributaria y arancelaria efectivamente soportada por el beneficiario y con el objeto de asegurar el efectivo goce

del beneficio de la estabilidad fiscal, entre otros aspectos, establece que “...c) *El sujeto que hubiera soportado en un ejercicio fiscal una carga tributaria y/o arancelaria total superior a la que hubiera correspondido, atendiendo a su calidad de sujeto beneficiario de la estabilidad fiscal, de conformidad con las disposiciones establecidas por la Ley N° 24.196 y sus modificaciones, podrá solicitar la compensación o devolución de las sumas que hubiere abonado de más, en la forma, plazo y condiciones que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, Entidad Autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA, la que, asimismo, establecerá la forma, plazo y condiciones para el ingreso al Fisco de lo que se hubiere tributado de menos por aplicación de estas normas, pudiendo además determinar los intereses compensatorios que correspondieren en uno u otro caso. Para la determinación de la carga tributaria no se considerarán los gravámenes que constituyan pagos a cuenta de otros tributos, en la medida de su efectiva posibilidad de imputación, de conformidad con las disposiciones legales en vigencia. (...)*”¹⁶⁵.

Es en el marco de lo señalado que la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos y la Secretaría de Minería, por medio de la Resolución General Conjunta de la N° 5.205 de fecha 8 de junio de 2.022 (BO 9/06/22), operativizaron las formas, plazos y condiciones que los beneficiarios deberán observar a los fines de acceder a la acreditación o devolución anteriormente descripta. En dicho procedimiento, y entre otros aspectos de interés, es relevante la justificación que el beneficiario efectúe a los fines de demostrar haber soportado en un ejercicio fiscal y en la jurisdicción nacional una carga tributaria y/o arancelario total superior a la que hubiera correspondido, señalando las causas que provocaron la situación invocada. La información a ser suministrada al efecto debe ser aportada con carácter de declaración jurada, la que será acompañada de un informe extendido por contador público independiente -con firma certificada por el consejo profesional o el colegio en que se encuentre matriculado-, quien deberá expedirse respecto de la razonabilidad, existencia y legitimidad del monto comprendido en la solicitud de acreditación o devolución (procedencia, veracidad, disposiciones legales aplicables, importe, registración, entre otros conceptos) -cfr. inciso d) del artículo 4°-.

Diferimiento

El diferimiento impositivo resulta ser un beneficio fiscal, consistente en la postergación del vencimiento originalmente previsto para el pago de las obligaciones tributarias alcanzadas por el beneficio. Es decir, la franquicia no importa, en modo alguno, la postergación del nacimiento de la obligación tributaria sino la prórroga respecto de la exigibilidad del pago del impuesto, en uno o varios períodos, es decir, la prórroga del vencimiento del pago de un tributo.

Al respecto, cabe agregar que el **Tribunal Fiscal, Sala B, en el Fallo “CEP S.A.”**, a través de su sentencia del 20/03/00, sostuvo que “...*el beneficio del diferimiento que otorga el régimen de promoción, consiste en el desplazamiento del vencimiento de pago,*

¹⁶⁵ Debe tenerse presente que en los Autos caratulados “Minera del Altiplano S.A. c. Estado Nacional. Amparo” y “Procesadora de Boratos Argentinos S.A. c/DGA”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entre otros aspectos de interés, ha entendido que debe demostrarse el incremento de la carga tributaria total en el ámbito administrativo, y que sólo puede recurrirse a la instancia judicial si el fisco hubiera denegado el pedido de compensación/devolución de las sumas que el beneficiario entienda que, fueron ingresadas en exceso. Cfr. Fallos 335:1315 y Fallos 336:2209, respectivamente.

pero ello no inhabilita al Fisco a establecer la obligación tributaria a través de la determinación de oficio, sólo que una vez firme, corresponderá la espera hasta que se tornen exigibles por efecto del vencimiento del plazo de diferimiento o por la caducidad resuelta por el órgano competente”, observándose entonces, que las obligaciones tributarias diferidas resultan ser deudas no exigibles durante el plazo de gracia acordado, en virtud del beneficio fiscal que opera sobre aquéllas.

En cuanto a las normas que contemplaron a este beneficio, podemos mencionar a:

El inciso e) del artículo 3° de la Ley N° 20.560¹⁶⁶ (BO 12/12/73) de Promoción Industrial para Nuevas Actividades y Expansión, Perfeccionamiento y Modernización de las existentes, involucraba el otorgamiento de ciertos tipos de incentivos como ser: exenciones, reducciones, suspensiones, desgravaciones y diferimiento de tributos, franquicias que podían acordarse por un plazo máximo de hasta 10 años.

A su vez, su artículo 25 disponía que las infracciones aplicables dentro del régimen, entre las que contemplaba a la caducidad de pleno derecho de la promoción acordada - punto 1 del inciso a)-, sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder.

En cuanto a los aspectos reglamentarios de interés, se señala que el último párrafo del artículo 23 del Decreto Reglamentario N° 719¹⁶⁷ del 17 de diciembre de 1973 (BO 3/01/74) disponía que los inversionistas nacionales en las empresas de capital nacional promovidas, podían diferir los entonces impuestos a los réditos y/o a las ventas derivados de otra operación, total o parcialmente, por plazos y montos determinados siempre que dichas sumas fueran invertidas como aportaciones directas de capital o suscripción de acciones destinadas a la formación de las empresas objeto de promoción, y siempre que, en este último caso, las mismas se integren dentro del año de suscripción. Las condiciones del diferimiento se establecían a su vez, en cada contrato de otorgamiento de la promoción.

Por su parte, el artículo 11 la Ley N° 22.021 y sus modificaciones, establece un beneficio que si bien actualmente no se encuentra operativo, consistía en la posibilidad de que los inversionistas -en empresas promovidas que desarrollen actividades industriales y no industriales- opten, entre otro, por el beneficio de diferimiento de sus propios impuestos a las ganancias, al valor agregado y de los impuestos patrimoniales, o en su caso de los que los sustituyan o complementen en el futuro -incluidos sus anticipos- correspondientes a ejercicios con vencimiento general posterior a la fecha de la respectiva inversión. En los términos de la ley promocional, se consideraba configurada la inversión a medida que se integrara el capital o se efectivizara la aportación directa.

En cuanto al IVA, y sin perjuicio de lo establecido en la Resolución General DGI N° 3.920 del 21 de diciembre de 1994 (BO 23/12/94) -Ingreso IVA Importación-, ello no impidió el diferimiento del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a importaciones definitivas de bienes muebles, por parte del beneficiario (inversionista), atento a que el tributo integraba al beneficio contenido en el artículo 11 inc. a) de la Ley N° 22.021, y que el acto por el cual se otorgaba la franquicia no excluía la operación, implícita o explícitamente.

¹⁶⁶ Norma que fuera derogada por el artículo 25 de la N° 21.608 - (BO 27/7/77).

¹⁶⁷ Abrogado por el artículo 35 del Decreto N° 2.541 de fecha 26 de agosto de 1977 (BO 2/09/77).

Además, en lo referente al monto del impuesto a diferir, la norma se refiere a un 75% de la aportación directa de capital o, en su caso, del monto integrado por los accionistas, monto que podía ser imputado a cualquiera de los impuestos indicados precedentemente, a opción del contribuyente. Además, la autoridad de aplicación previa consulta a la Dirección General Impositiva, determinaba las garantías a exigir para preservar el crédito fiscal, atento el beneficio acordado.

Un aspecto de interés es que, ejercida la opción y perfeccionada la inversión, los montos diferidos no devengaban intereses, debían ser cancelados en cinco 5 anualidades iguales y consecutivas a partir del sexto ejercicio posterior a la puesta en marcha del proyecto promovido.

En los términos del artículo 20 de la ley, y del artículo 9° del Decreto Reglamentario N° 3.319 de fecha 21 de diciembre de 1.979 (BO 3/01/80), se establecía una limitación en cuanto a que el inversionista no podía usufructuar ventajas de más de un régimen promocional, por la misma inversión.

A su vez, una exigencia u compromiso que es dable poner de relieve, y debe tenerse presente, es que el mantenimiento y/o permanencia del beneficio en cabeza del inversionista, depende siempre del cumplimiento de las obligaciones propias de la empresa promocionada, es decir, en la que este último ha efectuado la inversión.

En ese orden de ideas, la Corte Suprema de Justicia, se ha manifestado en cuanto a que *“...la caducidad de los beneficios acordados en virtud de la ley a una empresa promocionada, implica la extinción de los obtenidos por los inversionistas en ella habida cuenta de que no cabe reconocer a estos últimos un derecho mejor o más extenso que el otorgado a la empresa en la cual efectuaron sus inversiones y por la cual los adquirieron...”*-CSJN; in re “Carlos Pascolini S.A.”, del 24 de septiembre de 1.991-¹⁶⁸.

En ese mismo pronunciamiento, el Alto Tribunal, también ha sostenido que *“...las prerrogativas fiscales de los inversionistas en una empresa promocionada, no se originan en un derecho autónomo de estos sino que derivan del acto voluntario individual de por cuenta y riesgo propio, a fin de obtener la finalidad que sustenta la promoción que se acordó a la empresa; la cual extinguida en el caso de no alcanzar a concretar el objeto propuesto por una causa atribuible a su conducta, deviene ineficaz para mantener beneficio impositivo alguno que se encuentre vinculado con el respectivo proyecto de modo directo o indirecto”*¹⁶⁹.

Sobre la base de los fundamentos vertidos por la CSJN, se pronunció además, la Dirección de Asesoría Legal del Organismo Fiscal en su **Dictamen DI ASLE N° 12** del 24 de mayo de 2.000, al sostener que el criterio de ese Máximo Tribunal *“... concuerda con la finalidad de fomentar las economías regionales a través de normas que conceden beneficios tanto a las empresas como a sus inversionistas, si dicho propósito fracasa, sin culpa del Estado, no parece razonable admitir la subsistencia de dichos privilegios fiscales, aunque más no sea en cabeza de los difirientes”*, y entendiendo además, que *“...el decaimiento del proyecto promovido ...ocasiona la caducidad del beneficio de*

¹⁶⁸ Fallos: 314:1088 - Cfr. 7° Considerando.

¹⁶⁹ Fallos: 314:1088 - Cfr. 8° Considerando.

diferimiento acordado a la firma inversionista, habida cuenta que la franquicia fiscal otorgada al diferente no constituye un derecho autónomo de éste sino que se encuentran inescindiblemente unido a la consecución del proyecto promovido, en virtud del cual el Estado concedió determinados privilegios”.

En consecuencia, a partir de lo expuesto, considero que, aunque no se desprenda de manera literal de las normas analizadas, los propósitos y finalidades perseguidos con el establecimiento de este tipo de beneficios -que buscan principalmente fomentar inversiones productivas en sectores industriales- no consisten en otorgar al inversionista-beneficiario un derecho exento de las exigencias promocionales que debe cumplir la empresa-beneficiaria. Por el contrario, dicho beneficio está condicionado al éxito del proyecto promovido. En caso de caducar la promoción y, por ende, los beneficios asociados, resurgirán para la empresa y su inversionista, las obligaciones fiscales que, previamente, habían sido suspendidas a favor de este último.

En esos casos el Organismo Fiscal procederá a impulsar el procedimiento a que se refiere el artículo 14 de la Ley N° 11.683¹⁷⁰ y sus modificaciones, por lo que el inversionista deberá evaluar y luego asumir el riesgo propio, que dicha decisión conlleva, toda vez que sus obligaciones no se limitan únicamente a la integración de la inversión comprometida.

Cancelación Anticipada de Diferimientos Impositivos

Me parece apropiado mencionar, además, que se han implementado también, normas excepcionales de creación de regímenes de cancelación anticipada de las obligaciones fiscales oportunamente diferidas, con características y exigencias propias, en cuanto requisitos, formas, plazos y demás condiciones aplicables en cuanto al acogimiento y a la forma en que procedía la referida cancelación.

Al respecto, se recuerda que, por el artículo 67 de la Ley N° 25.725¹⁷¹ de Presupuesto para el ejercicio fiscal 2.003 (BO 10/01/03) se estableció un régimen optativo de

¹⁷⁰ Artículo 14 establece que: Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.

¹⁷¹ Artículo 67: “Créase un régimen optativo de cancelación anticipada parcial y/o total de las obligaciones fiscales diferidas al amparo de las disposiciones de las leyes 21.608, 22.021, 22.702 y 22.973, sus modificaciones, y normas reglamentarias y complementarias, y por el término de su vigencia. Dichas cancelaciones anticipadas se realizarán en efectivo sin computar actualización alguna, y **podrán contemplar descuentos sobre los montos a cancelar. El beneficio producido por los descuentos estará exento del Impuesto a las Ganancias.**

El régimen será aplicable a los sujetos que hubieran utilizado el beneficio de diferimiento y que al momento de ejercer cada opción de cancelación anticipada parcial y/o total, de las obligaciones fiscales diferidas, la empresa promovida haya cumplido con por lo menos el SETENTA POR CIENTO (70%) de la inversión comprometida. En ningún caso implicará la liberación de las obligaciones impuestas a los inversionistas vigentes y a las empresas promocionadas establecidas en las normas a que se refiere el párrafo anterior, a excepción de la referida al mantenimiento de las respectivas inversiones en el

cancelación anticipada parcial y/o total de obligaciones fiscales diferidas al amparo de las disposiciones de las Leyes Nros. 21.608, 22.021, 22.702 y 22.973, régimen que luego fuera reglamentado por el PEN a través del Decreto N° 918 del 21 de abril de 2.003 (BO 22/04/03)¹⁷² y su modificatorio¹⁷³, y por las disposiciones contenidas en los Decretos Provinciales N° 518 del 15 de abril de 2.003 y su modificatorio y N° 384 del 16 de abril de 2.003 resultando, estos últimos, sólo de aplicación a las solicitudes de acogimiento al régimen, por diferimientos efectuados con motivo de las inversiones realizadas en proyectos promovidos radicados en las Provincias de San Juan o de Catamarca, respectivamente.

Este régimen era similar al régimen optativo de cancelación anticipada parcial y/o total de las obligaciones fiscales diferidas previsto en el artículo 43 de la Ley N° 25.401¹⁷⁴

patrimonio de sus titulares por el lapso establecido en el anteúltimo párrafo del artículo 11 de la ley 22.021 y sus modificatorias y complementarias. Asimismo, el ente recaudador deberá liberar las garantías ofrecidas y/o constituidas por el inversor, en forma concurrente con el ingreso de los fondos provenientes del presente régimen.

Facúltese al Poder Ejecutivo nacional a que en un plazo de TREINTA (30) días reglamente los requisitos, plazos y demás condiciones para percibir anticipadamente, parcial y/o totalmente las obligaciones fiscales diferidas. En su defecto, y transcurrido dicho plazo, esta facultad será transferida a las Autoridades de Aplicación que hubieren otorgado los beneficios de diferimientos originales.

El Poder Ejecutivo nacional deberá destinar el DIEZ POR CIENTO (10%) de los fondos recuperados para distribuir entre las provincias en las que están radicados los proyectos cuyos inversionistas se acogieron al presente régimen, en la proporción atribuible al monto de recupero correspondiente a cada jurisdicción, el que deberá ser utilizado para fomentar y aplicar políticas activas de desarrollo económico en cada una de las regiones, exclusivamente para pequeñas y medianas empresas”.

¹⁷² Conforme se desprende del artículo 80 de la Ley N°25.827 (BO 22/12/03), se ratificó la vigencia del régimen creado por el artículo 67 de Ley N° 25.725 -con excepción de lo dispuesto en su último párrafo-, extendiendo el plazo establecido en el artículo 1° del Decreto 918/03 (último día hábil de diciembre de 2.003), hasta el último día hábil de 2.004.

¹⁷³ Decreto N° 1.541 del 3 de noviembre de 2.004 (BO 4/11/04).

¹⁷⁴ Artículo 43: “Créase un régimen optativo de cancelación anticipada parcial y/o total de las obligaciones fiscales diferidas al amparo de las disposiciones de las leyes 21.608, 22.021, 22.702 y 22.973, sus modificaciones y normas reglamentarias y complementarias, y por el término de su vigencia.

El régimen será aplicable a los sujetos que hubieran utilizado el beneficio de diferimiento, y que al momento de ejercer cada opción de cancelación anticipada, parcial y/o total, de las obligaciones fiscales diferidas, la empresa promovida haya cumplido con por lo menos el SETENTA POR CIENTO (70%) de la inversión comprometida. En ningún caso implicará la liberación de las obligaciones impuestas a los mismos, establecidas las normas a que se refiere el párrafo anterior, a excepción de la referida al mantenimiento de las respectivas inversiones en el patrimonio de sus titulares por el lapso establecido en el anteúltimo párrafo del artículo 11 de la ley 22.021 y sus modificatorias y complementarias. El beneficio producido por los descuentos del presente régimen, está exento del impuesto a las ganancias. Asimismo, y para el caso de producirse el decaimiento de los beneficios de la empresa promocionada, la cancelación anticipada prevista en el primer párrafo no exime al inversor vigente de los efectos que sobre los diferimientos efectuados pudiera producir dicho decaimiento. Similares efectos producirán la disminución de la totalidad de jornales por mes de personal comprometido de acuerdo con el cronograma de inversiones.

Las empresas promovidas cuyos inversionistas optaran por el presente régimen de cancelación anticipada, deberán continuar dando cumplimiento a todas las obligaciones en las normas mediante las cuales se les otorgaron los beneficios promocionales.

de Presupuesto para el ejercicio fiscal 2.003, vinculadas con diferimientos efectuados al amparo de las disposiciones de las Leyes Nros. 22.021, 22.702 y 22.973, cuyas disposiciones reglamentarias se encuentran dictadas por el PEN, en el marco del Decreto N° 841 del 20 de junio de 2.001 (BO 22/06/01)¹⁷⁵.

En términos generales, las reglamentaciones nacionales en cuestión, estipulaban previsiones vinculadas con: las fechas límites para ejercer el acogimiento de los interesados a los regímenes bajo análisis, la opción por la adhesión total o parcial de las anualidades en que debían cancelarse las obligaciones fiscales -respetando siempre el orden de sus vencimientos, comenzando con el más próximo a la fecha de la solicitud-, la forma de cancelación de las mismas -al contado o a través de un plan de facilidades¹⁷⁶ de pago, sin computar actualización alguna y con descuentos sobre los montos a cancelar (establecimiento de valor actual neto y la tasa de descuento)-, entre otros.

Asimismo, estas últimas disponían que no podían acceder a los referidos regímenes de cancelación anticipada, aquellos sujetos cuyas inversiones y/o proyectos se encontraran cuestionados o en curso de discusión en sede administrativa, al momento de publicarse la norma.

Respecto de los inversores que sí hubieran accedido al mismo, se aclaraba que, ese hecho no eximía al inversor de los efectos que pudieran derivarse del decaimiento de los beneficios de la empresa promocionada; sin embargo, según el tipo de acogimiento efectuado (total o parcial), se reiteraba la idea de la liberación del inversor de la exigencia

Facúltase al PODER EJECUTIVO NACIONAL a reglamentar los requisitos, plazos y demás condiciones para percibir anticipadamente, parcial y/o totalmente las obligaciones fiscales diferidas y en especial para establecer los mecanismos de valor actual neto aplicables, en función de los vencimientos respectivos. A tales efectos la tasa de descuento anual que se establezca será igual a la fijada por el BANCO DE LA NACION ARGENTINA para descuentos comerciales. Asimismo, el ente recaudador deberá liberar las garantías, ofrecidas y/o constituidas por el inversor, en forma concurrente con el ingreso de los fondos provenientes del presente régimen.

Transcurridos CIENTO OCHENTA (180) días de la promulgación de la presente ley, sin la reglamentación establecida en el párrafo anterior, la facultad será transferida a las Autoridades de Aplicación que hubieren otorgado los beneficios de diferimiento originales.

EL PODER EJECUTIVO NACIONAL deberá destinar el DIEZ POR CIENTO (10%) de los fondos recuperados para distribuir entre las provincias en las que están radicados los proyectos cuyos inversionistas se acogieron al presente régimen, en la proporción atribuible al monto de recupero correspondiente a cada jurisdicción, el que deberá ser utilizado para fomentar y aplicar políticas activas de desarrollo económico en cada una de las regiones, exclusivamente para pequeñas y medianas empresas”.

Lo previsto en el último párrafo del mencionado artículo, y según el artículo 1° de la Resolución N° 198/01, la Comisión Federal de Impuestos declaró que el mismo, se encuentra en pugna con el régimen de coparticipación federal de impuestos (Ley 23.548, disposiciones complementarias y modificatorias) en razón de que no se estaría respetando el principio de la intangibilidad de la masa coparticipable, al asignarse una porción de la recaudación de impuestos coparticipables -que resulta de la cancelación anticipada de obligaciones fiscales diferidas en virtud de una disposición legal- a determinadas provincias, en desmedro de todo el conjunto de los partícipes: Nación y Provincias).

¹⁷⁵ El último día hábil del año 2.001, era el plazo previsto en el artículo 1° del Decreto N° 841/01 para el acogimiento.

¹⁷⁶ No estaba previsto en los términos del Decreto N° 841/01, sólo en un pago al contado -sin admitir compensaciones, acreditaciones, transferencias ni pagos a cuenta- (cfr art. 4°).

de mantenimiento de la inversión, durante el lapso fijado en el acto en que hubiera sido encuadrado el proyecto.

A su vez, estos decretos también se encargaban de aclarar el encuadre que debía recibir la diferencia entre la anualidad que se anticipaba y el valor actual neto determinado en cada caso, revistiendo a los fines tributarios, el carácter de bonificación en concepto de pago anticipado del capital de la obligación fiscal diferida.

El Ministerio de Economía era la autoridad de aplicación de los regímenes de cancelación anticipada en cuestión (quien podía modificar la tasa de descuento, plazos de adhesión, etc.), y la ex Administración Federal de Ingresos Públicos la encargada de la tramitación y aprobación de las solicitudes de acogimiento, en el marco de la Resolución de la entonces AFIP N° 1.793 del 8 de septiembre de 2.006 (BO 13/09/06) y sus modificatorias, y la Resolución General de la ex AFIP N° 1.090 del 6 de septiembre de 2.001 (BO 10/09/01).

En el marco del artículo 4° del Decreto N° 918/03 modificado por el artículo 2° del Decreto N° 1541/04, se aclaraba que el régimen se perfeccionaba y producía efectos, con la cancelación total de las obligaciones fiscales diferidas incluidas en éste, en los siguientes momentos: a) De efectuarse un pago de contado al ingresarse el mismo, b) De optarse por un plan de facilidades de pago; al cancelarse la última cuota, siempre que se hayan ingresado todas las cuotas solicitadas. Ello resultaba de aplicación cualquiera fuera la jurisdicción provincial en la que se encontrara radicado el proyecto promovido en el que se hubieran efectuado las inversiones sujetas al beneficio de diferimiento de impuestos, cuya cancelación se anticipa.

Sistema Nacional para la Prevención y Mitigación de Emergencias y Desastres Agropecuarios

Por otra parte, me parece oportuno hacer mención a la **Ley N° 26.509** y su modificatoria del 20 de agosto de 2.009 (BO 28/08/09), a través de la cual se creó el Sistema Nacional para la Prevención y Mitigación de Emergencias y Desastres Agropecuarios en el ámbito de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, que contempla, entre otras, medidas especiales en el orden impositivo y crediticio para los productores agropecuarios afectados por fenómenos climáticos adversos, así como también la creación del Fondo Nacional para Mitigación de Emergencias y Desastres Agropecuarios (FONEDA), cuyos recursos están exclusivamente destinados a financiar programas, proyectos y acciones en el marco del sistema, tendientes a prevenir, mitigar y recomponer los daños ocasionados por las diversas emergencias y/o desastres agropecuarios que pudieran tener lugar a nivel nacional, mediante acciones aisladas o programáticas dispuestas con carácter concomitante y posterior, según el caso, a la ocurrencia de tales situaciones.

En lo que a las medidas tributarias se refiere, la citada norma prevé la ***“Prórroga del vencimiento del pago de los impuestos existentes o a crearse, que graven el patrimonio, los capitales, o las ganancias de las explotaciones afectadas, cuyos vencimientos se operen durante el período de vigencia del estado de emergencia agropecuaria o zona de desastre.”*** (la negrita es propia), al tiempo que *“...faculta al Poder Ejecutivo nacional para que pueda eximir total o parcialmente de los impuestos sobre los bienes personales*

... sobre aquellos bienes pertenecientes a explotaciones agropecuarias e inmuebles rurales arrendados respectivamente, ubicados dentro de la zona de desastre y afectados por esa situación extraordinaria.”, acuerda una deducción del 100% de los beneficios derivados de ventas forzosas de hacienda bovina, ovina, caprina o porcina, en el balance impositivo del IG, como así también dispone que el Organismo Fiscal “...suspenderá hasta el próximo ciclo productivo después de finalizado el período de emergencia o desastre agropecuario la iniciación de los juicios de ejecución fiscal para el cobro de los impuestos adeudados por los contribuyentes comprendidos ...”. Establece asimismo que los juicios que estuvieran en trámite para el cobro de los tributos comprendidos por la franquicia, deberán paralizarse hasta el vencimiento del citado plazo (artículo 23).

Al respecto, es dable observar que el objeto de dicho marco legal de excepción, es el de prevenir/mitigar los daños causados por factores climáticos, meteorológicos, telúricos, biológicos o físicos adversos, cuando éstos por su magnitud, pudieran afectar la producción y/o capacidad de producción agropecuaria.

Es decir, el Sistema Nacional para la Prevención y Mitigación de Emergencias y Desastres Agropecuarios no es un régimen de “fomento” o “incentivo” para los productores agropecuarios afectados, como son las medidas tributarias de excepción, contempladas en los regímenes promocionales que se vienen analizando en profundidad en el presente trabajo.

En esos casos, y en lo que aquí interesa, se señala que dicho sistema involucra una serie de medidas financieras y/o tributarias, de naturaleza asistencial, entre las que se destaca, a la prórroga de vencimientos de obligaciones fiscales.

Por su parte, se recuerda que lo establecido en la Ley N° 26.509 y su modificatoria, ha sido reglamentado en los términos del Decreto N° 1.712 de fecha 10 de noviembre de 2.009 (BO 12/11/09) y demás normas complementarias. En materia tributaria, se destaca que la Resolución General de la entonces AFIP N° 2.723 del 9 de diciembre de 2.009 (BO 14/12/09). En lo que a la prórroga del vencimiento del pago de los impuestos se refiere, involucra, dentro de los tributos vigentes al impuesto a las ganancias, sobre los bienes personales, y al fondo para educación y promoción cooperativa, tanto en carácter de saldo de declaración jurada, como así también, de sus anticipos, en la medida que sus vencimientos operen durante el período de vigencia del estado de emergencia agropecuaria o zona de desastre, y hasta el próximo ciclo productivo a aquel en que finalice tal período. En el caso de tratarse de contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) el incentivo se aplicará respecto del impuesto integrado -componente impositivo, IG e IVA-

A su vez, no quiero dejar de mencionar que, el Honorable Congreso de la Nación también ha dictado, leyes particulares, independientes a la Ley N° 26.509, que contienen dentro de las medidas paliativas adoptadas, entre otras, la facultad del PEN para disponer el diferimiento de las obligaciones previsionales y tributarias de los contribuyentes afectados, como por ejemplo, en materia de: a) inundaciones: Ley N° 24.959 (BO 29/05/88), Ley N° 25.735 (BO 21/05/03), b) sequías: Ley N° 26.009 (BO 12/01/05), Ley N° 26.090 (BO 26/04/06), Ley N° 26.410 (BO 18/09/08), Ley N° 26.502 (BO 28/08/09), Ley N° 26.587 (BO 4/01/10), c) Sismos / Erupciones Volcán: Ley N° 26.013 (BO 12/01/05), Ley N° 26.420 (13/11/08), Ley N° 26.697 (19/08/11), d) Emergencia Hídrica:

Ley 27.355 (BO 17/05/17), y e) Emergencia Ambiental, Económica y habitacional: Ley N° 27.782 (BO 25/10/24), dictada como consecuencia de los incendios ocurridos en la provincia de Córdoba.

Por otra parte, y sin perjuicio de las normas traídas a colación precedentemente, cabe agregar que la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos, en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 20 y 24 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1.998 y sus modificaciones, y el artículo 7° del Decreto N° 618/97, ante el acaecimiento de fenómenos meteorológicos adversos que impiden el cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones fiscales de los sujetos que desarrollaban sus actividades en determinadas zonas afectadas, puede disponer en ciertos casos y a los fines de contemplar tales situaciones excepcionales, la prórroga de las presentaciones de las declaraciones juradas y, en su caso, del pago de los impuestos y recursos de la seguridad social, y/o de las obligaciones correspondientes al Régimen de Trabajadores Autónomos y al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), a cargo de los contribuyentes y responsables que desarrollaban su principal actividad económica en las zonas afectadas.

Al respecto, podemos citar, a modo de ejemplo, las siguientes: Resoluciones Generales Nros. 1.511 del 30 de mayo de 2.003 (BO 3/06/03), 3.096 del 9 de mayo de 2.011 (BO 12/05/11), 3.148 del 1 de julio de 2.011 (BO 7/07/11), 3.475 del 3 de abril de 2.013 (BO 5/04/13), 3.795 del 12 de julio de 2.015 (13/08/15), 4.027 del 17 de abril de 2.017 (BO 18/04/17), 5.158 del 24 de febrero de 2.022 (BO 25/02/22), y 5.324 del 7 de febrero de 2.023 (BO 08/02/23).

Amortización Acelerada en el Impuesto a las Ganancias

Este es uno de los beneficios más utilizados en los últimos años, y se recuerda que siempre la elección del régimen de amortización acelerada, es opcional respecto del régimen que para la amortización de bienes muebles e inmuebles dispone la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2.019 y sus modificaciones, en los artículos 88 y 87, respectivamente.

Al respecto, se señala que para que las inversiones promovidas puedan ser alcanzadas por el incentivo que se analiza, los bienes deben siempre revestir el carácter de amortizables, en los términos de la ley del gravamen.

Una vez, efectuada la mencionada opción, por parte, del beneficiario, la misma deberá ser comunicada a la actual Agencia de Recaudación y Control Aduanero, en la forma, plazos y condiciones que, al respecto, hubieran sido establecidos; elección que deberá aplicarse -sin excepciones- a todas las inversiones realizadas al amparo de la promoción.

Además, se recuerda que suele contemplarse como una exigencia promocional adicional, el deber del beneficiario de declarar la vida útil asignada a cada uno de los bienes en cuestión que, con algunas excepciones, tienen que ser nuevos, es decir, estar sin uso.

Conforme el alcance acordado a la franquicia, las amortizaciones se deducirán en el balance impositivo del Impuesto a las Ganancias de acuerdo con las normas generales establecidas por la ley del citado gravamen, su decreto reglamentario y normas

complementarias o modificatorias, con excepción de los porcentajes y/o cuotas anuales de amortización previstas en ella, de ejercitarse la opción por el régimen especial.

Por su parte, se destaca que, si bien no sería posible aplicar la retroactividad en la utilización del beneficio, por la realización de inversiones previas a la incorporación del interesado al régimen o a la entrada en vigencia de la ley promocional, dado que lo que se busca es incentivar la realización de nuevas inversiones, y que ese hecho implicaría una liberalidad excesiva en el uso del instituto promocional, existen algunas excepciones en ese sentido, que se verán seguidamente.

A su vez, no quiero dejar de señalar que los bienes alcanzados por la franquicia deben permanecer en el patrimonio del beneficiario hasta la conclusión del ciclo de la actividad que motivó su adquisición, del proyecto y/o programa de que se trate o hasta el término de su vida útil, si ésta fuera menor, debiendo siempre el beneficiario informar a la Autoridad de Aplicación cualquier desafectación y/o reemplazo y/o cambio de destino de los mismos, pudiendo dichas situaciones configurar un incumplimiento promocional, susceptible de ser sancionado.

Casos de Venta y Reemplazo

Es por lo mencionado en último término que, en la mayoría de los casos, en las leyes promocionales se contemplan provisiones adicionales, relativas al instituto de venta y reemplazo comprendido en el artículo 71 de la mencionada Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2.019 y sus modificaciones.

Aclara la normativa, que cuando se trate de operaciones que den derecho a la opción prevista en el artículo 71, la amortización especial establecida en la ley promocional, deberá practicarse sobre el costo determinado de acuerdo con lo dispuesto en la referida ley del gravamen.

En el caso de que la enajenación y el reemplazo se realizaran en ejercicios fiscales diferentes, la amortización eventualmente computada en exceso deberá reintegrarse en el balance impositivo correspondiente a dicha enajenación.

A su vez, el referido tratamiento queda sujeto a la condición de que los bienes adquiridos en reemplazo permanezcan en el patrimonio del contribuyente mientras dure la ejecución del proyecto. De no cumplirse esta condición, corresponderá rectificar las declaraciones juradas presentadas e ingresar las diferencias de impuesto resultantes más sus intereses, salvo en el supuesto previsto en el párrafo siguiente, sin perjuicio de las sanciones que le pudieran corresponder.

Finalmente, por lo general, las normas aclaran que no se producirá la caducidad del tratamiento señalado precedentemente, es decir, no resultará necesaria la rectificación de las declaraciones Juradas ni ingresar las diferencias de impuestos, en el caso de reemplazo de bienes que hayan gozado de la franquicia, en tanto el monto invertido en la reposición sea igual o mayor al obtenido por su venta. Cuando el importe de la nueva adquisición fuera menor al obtenido en la venta, la proporción de las amortizaciones computadas en virtud del importe reinvertido que no se encuentre alcanzada por el régimen tendrá el

tratamiento indicado en el párrafo anterior (previsiones contenidas, entre otras, en las Ley 26.270, 26.360, y 27.686).

Entre los regímenes de promoción vigentes que adoptan al beneficio de amortización acelerada en el IG, se encuentra el de Promoción de Inversiones Mineras -Ley N° 24.196 y sus modificaciones-. El mismo prevé en el artículo 13, que las inversiones que se realicen en el proyecto minero aprobado, de tratarse de inversiones en: equipamiento, obra civil, y/o construcciones -para proporcionar la infraestructura necesaria para la operación, tales como accesos, obras viales, obras de captación y transporte de aguas, tendido de líneas de electricidad, instalaciones para la generación de energía eléctrica, campamentos, viviendas para el personal, obras destinadas a los servicios de salud, educación, comunicaciones y otros servicios públicos como policía, correo y aduana- podrán amortizarse en un 60% del monto total en el ejercicio fiscal en que se produzca la habilitación y el 40% restante en partes iguales en los dos años siguientes.

En el caso de inversiones en: maquinarias, equipos, vehículos e instalaciones, se amortizarán 1/3 por año, a partir de su puesta en funcionamiento.

A su vez, en el mismo artículo se prevén cláusulas adicionales respecto de que:

- a) La amortización impositiva anual a computar por los bienes antes mencionados no podrá superar, en cada ejercicio fiscal, el importe de la utilidad imponible, generada por el desarrollo de actividades mineras, con anterioridad a la detracción de la pertinente amortización y, de corresponder, una vez computados los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores;
- b) El excedente no computado en un determinado ejercicio fiscal podrá imputarse a los ejercicios siguientes, considerando para cada uno de ellos el límite máximo considerado precedentemente;
- c) El plazo durante el cual se compute la amortización impositiva de los bienes no podrá exceder el término de sus respectivas vidas útiles. El valor residual existente a la finalización del año en el cual se produzca la expiración de la vida útil de los bienes, podrá imputarse totalmente al balance impositivo del citado ejercicio fiscal, no resultando aplicables en estos casos la limitación señalada en el inciso a).

En cuanto al tratamiento de los excedentes de las amortizaciones no deducidas en un ejercicio fiscal -puestos de relieve en el inciso b) precedente-, el artículo 13 del Decreto Reglamentario N° 2.686/93 y su modificatorio, señala la forma de su cómputo, una vez acaecido su traslado.

El mismo tratamiento, está contemplado en el artículo 11 de la Ley N° 25.080 y su modificatoria -de promoción de inversiones en emprendimientos forestales-, el que ha sido reglamentado por el artículo N° 11 del Decreto Reglamentario N° 133/99 y su modificatorio. En este último artículo, se destaca que la franquicia alcanza tanto a bienes importados como de producción nacional, nuevos o usados, al igual que lo dispuesto en el artículo 13 de la reglamentación del régimen anterior.

A su vez, la Ley N° 26.360 y sus modificaciones, de creación del Régimen de Promoción de Inversiones en Bienes de Capital y/u Obras de Infraestructura -que en estos momentos no se encuentra vigente-, era otra de las normas que lo preveía. En relación a un proyecto de inversión a concretarse entre el 01/10/07 y el 30/09/10, ambas fechas inclusive. Luego, a partir de una serie de previsiones contenidas en sucesivas Leyes de Presupuesto General de la Administración Nacional -Nros. 26.728, 26.784, 26.895, 27.008, 27.198, 27.341 y 27.431- ese plazo se fue extendiendo. La última prórroga, relativa a las inversiones en obras de infraestructura, alcanzaba a aquellas que se efectuaran hasta el 31/12/18 (Art 92 de la Ley N° 27.431).

En dicho marco promocional, los proyectos de inversión se consideraban realizados cuando tuvieran: a) principio efectivo de ejecución y b) se encontraran concluidos dentro de los plazos previstos para su puesta en marcha. Al respecto, se entendía que existía “principio efectivo de ejecución” cuando en los proyectos se hubieran realizado erogaciones de fondos asociados entre el 01/10/10 y 31/10/18, inclusive, por un monto no inferior al 15% de la inversión comprometida, aun cuando la obra haya sido iniciada entre 01/10/07 y 30/09/10.

En lo que interesa, el régimen especial de amortización acelerada estaba previsto de la siguiente manera:

a) Para inversiones realizadas durante los primeros 12 meses calendario inmediatos posteriores al 1° de octubre de 2.007:

- En bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo **en 3 cuotas** anuales, iguales y consecutivas.
- En obras de infraestructura iniciadas en dicho período: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su **vida útil reducida al 50%** de la estimada.

b) Para inversiones realizadas durante los segundos 12 meses calendario inmediatos posteriores a la fecha indicada en el inciso a) del presente artículo:

- En bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo **en 4 cuotas anuales**, iguales y consecutivas.
- En obras de infraestructura iniciadas en dicho período: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil **reducida al 60%** de la estimada.

c) Para inversiones realizadas durante los terceros 12 meses calendario inmediatos posteriores a la fecha indicada en el inciso a) del presente artículo:

- En bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo **en 5 cuotas anuales**, iguales y consecutivas.

- En obras de infraestructura iniciadas en dicho período: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su **vida útil reducida al 70%** de la estimada.

d) Para inversiones realizadas durante los cuartos 12 meses y los siguientes 15 meses calendario inmediatos posteriores a la fecha indicada en el inciso a), en bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados en dicho período: como mínimo en **3 cuotas** anuales, iguales y consecutivas.

e) Para inversiones realizadas durante el período comprendido entre el 1° de octubre de 2.010 y el 31 de diciembre de 2.015, en obras de infraestructura iniciadas en dicho período: como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su **vida útil reducida al 70%** de la estimada.

Como se puede observar, la Ley 26.360 se ocupaba de beneficiar con un mayor incentivo (ya sea con menos cuotas anuales de amortización o con una mayor reducción de la vida útil) a aquellas inversiones que estuvieran más próximas al inicio de las fechas propiciadas para la realización de las mismas, criterio que resulta razonable y prudente. Sin embargo, se destaca que no siempre se sigue ese criterio.

A su vez, en el caso, solo se incentivaban las adquisiciones de bienes nuevos.

En la Ley N° 26.270 y su modificatoria -de promoción del desarrollo y la producción de la biotecnología moderna y la nanotecnología-, el beneficio se concede respecto de los bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes -nuevos-, adquiridos con destino al proyecto promovido, ya sea que se trate de proyectos de investigación y/o desarrollo y/o de producción de bienes y/o servicios (cfr. inciso a) del artículo 6° y 7°).

Dichas amortizaciones deben ser practicadas a partir del período fiscal de habilitación del bien¹⁷⁷, conforme las condiciones fijadas en el Decreto Reglamentario N° 853 del 27 de diciembre de 2.022 (BO 28/12/22).

Al respecto, y en los términos del artículo 7° de la aludida reglamentación pueden incluirse dentro del beneficio, los gastos necesarios para la habilitación del bien y el software incorporado a su funcionamiento, siempre que este último resulte indispensable, condición que deberá ser acreditada debidamente.

Por su parte, y en cuanto a la cantidad de cuotas previstas para realizar la amortización acelerada, se advierte que el decreto remite sólo a 1 cuota anual (cfr. artículo 8° del reglamento). De este mismo artículo, se desprende también la posibilidad de incorporar bienes que hayan sido habilitados en ejercicios fiscales anteriores a aquel en que se aprueba la solicitud. En ese caso, la franquicia podrá usufructuarse por el valor remanente no amortizado de los bienes sujetos a beneficio.

¹⁷⁷ En el Segundo párrafo del citado artículo 8° del Decreto N° 853/22 se prevé que, se entiende como tal, cuando se encuentre apto para ser utilizado en el proyecto de inversión de que se trate.

Otro aspecto saliente de la reglamentación, es su aclaración, respecto de que si el monto del beneficio de amortización acelerada oportunamente reconocido por la Autoridad de Aplicación, en el acto administrativo respectivo y conforme la asignación del cupo fiscal otorgado-, pudiera resultar inferior al monto del incentivo que hubiera correspondido computar en el período fiscal de su utilización, determinado de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2.019 y sus modificaciones, el beneficiario podrá considerar dicha variación en los períodos fiscales siguientes, considerando la vida útil remanente de los bienes, conforme lo establecido en el artículo 88 de la citada ley, sin que ello pueda significar un incumplimiento de la opción oportunamente efectuada.

También, la Ley N° 26.190 y su modificatoria Ley N° 27.191 -Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica- comprende a este tipo de estímulo. En el caso de muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados, establece su amortización especial, como mínimo en 2 o 3 cuotas anuales, iguales y consecutivas y para el caso de obras de infraestructura, la reducción de la vida útil estimada en el 50 o el 60 %, todo ello dependiendo de la fecha en que fueran realizadas las inversiones comprometidas.

En el artículo 3° del Anexo al Decreto Reglamentario N° 531 del 30 de marzo de 2.016 (BO 31/03/16), se advierte que el régimen de inversiones de que se trata, puede alcanzar a equipos nuevos o usados.

La Ley N° 27.686 de Promoción de Inversiones en la Industria Automotriz-Autopartista y su Cadena de Valor, establece entre otros beneficios, en el inciso b) de su artículo 12, la posibilidad de optar por un sistema de amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias, regulando en 3 cuotas iguales y consecutivas, la amortización vinculada con los bienes muebles a ser incorporados al proyecto de inversión -desde el período de su afectación, inclusive- y como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su vida útil reducida al 50% de la estimada, en el caso de las obras de infraestructura,.

En el artículo 12 de su Decreto Reglamentario N° 281 de fecha 28 de mayo de 2.023 (BO 29/05/23), entre otros aspectos, se hace referencia a que el incentivo resultará de aplicación a partir del período fiscal de la afectación del bien de que se trate, en la medida en que este último se encuentre habilitado. En todos los casos, deben tratarse de bienes muebles nuevos.

Además, el Régimen de Regulación, Fomento y Desarrollo para el Crecimiento del Sector Acuícola, creado por la Ley N° 27.231, se remite en el inciso b) de su artículo 44, a que los beneficiarios tendrán, entre otros, el beneficio de *“Amortización anticipada, en el impuesto a las ganancias, del cien por ciento (100%), en dos (2) ejercicios, del valor de las maquinarias adquiridas para el proyecto aprobado”*, no contemplándose al efecto, ninguna previsión reglamentaria adicional.

Sobre la base de lo analizados precedentemente, considero que la amortización acelerada en el IG, especialmente aplicada a inversiones en bienes u obras, representa una herramienta estratégica para fomentar la inversión y el desarrollo económico, permitiendo a las empresas deducir un mayor porcentaje de su inversión en los primeros años,

alentando de esa manera la reinversión de recursos en nuevos proyectos y/o tecnologías, lo que, a su vez, impulsa la productividad y la competitividad.

Desde una perspectiva fiscal, entiendo que la amortización acelerada es beneficiosa para las empresas al permitir reducir su carga tributaria inmediata, en una mayor proporción, mejorando de esa manera su flujo financiero, toda vez que les permite obtener, en el corto plazo, una mayor liquidez. Esto resulta especialmente relevante en emprendimientos de sectores con altos costos iniciales.

Finalmente, quiero manifestar mi posición en cuanto a que la amortización acelerada, cuando se utiliza adecuadamente, puede ser una herramienta tendiente al crecimiento económico al facilitar la inversión en activos productivos. No obstante ello, en este como en todos los otros incentivos fiscales, es fundamental que su aplicación por parte del beneficiario, sea controlada oportunamente por la autoridad de aplicación, a los fines de evitar distorsiones fiscales y asegurar que los beneficios sean sostenibles tanto para las empresas como para el sistema tributario en general.

Acreditación y/o Devolución Anticipada de Créditos Fiscales

El beneficio de devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado (IVA) vinculado a inversiones productivas en bienes u obras, es un tratamiento fiscal especial que le permite a las empresas beneficiarias del mismo, recuperar de manera anticipada, el IVA vinculado con las inversiones oportunamente comprometidas e integradas, siempre y cuando estas últimas se encuentren relacionadas con las actividades promovidas. Es decir, este incentivo tiene como objetivo principal el de incentivar la inversión en aquellos activos que resulten necesarios e indispensables para el desarrollo de la actividad económica de los proyectos de inversión alcanzados por la promoción.

A su vez, los beneficiarios también pueden hacer uso de la opción de solicitar la devolución anticipada del monto del IVA correspondiente. En ambos casos, eso les permite mejorar su flujo de caja al reducir su carga tributaria inmediata.

Por su parte, es dable señalar que el beneficio está sujeto a ciertos requisitos y condiciones que se irán viendo, a medida que analice el instituto en cada una de los regímenes que lo contemplan, a saber:

En primer término, se destaca que, en el año 2.004 y a través de la Ley N° 25.924 (BO 06/09/04) se instituyó un régimen transitorio para el tratamiento fiscal de las inversiones en bienes de capital nuevos, excepto automóviles, que fueran destinados a la actividad industrial, así como para las obras de infraestructura, excluidas las obras civiles, que promovía la presentación de proyectos de inversión a efectuarse entre el 1° de octubre de 2.004 y el 30 de septiembre del año 2.007.

Luego en marzo del año 2.008, se instituyó a través de la Ley N° 26.360 y sus modificaciones, un nuevo régimen de promoción de inversiones en bienes de capital y/u obras de infraestructura, que originalmente estipulaba el acogimiento de aquellos titulares de proyectos de inversión a realizarse entre el 1° de octubre de 2.007 y el 30 de septiembre de 2.010, ambas fechas inclusive; lapso temporal que ha sido extendido, en lo referente a actividades industriales hasta el 31 de diciembre de 2.012, y en lo que respecta a obras de

infraestructura, hasta el 31 de diciembre de 2.018 (cfr. artículo 92 de la ley 27.431). Como puede observarse de lo señalado, considero que con la Ley N° 26.360 y sus modificaciones, se buscó darle una continuidad a la promoción de las inversiones contemplada en su antecesora Ley N° 25.924.

Es en el artículo 3° de la Ley N° 26.360 y sus modificaciones, que se instituye un régimen transitorio y optativo, entre otro, relativo a la acreditación y/o devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Al respecto, luego su artículo 4° delimita y precisa su alcance, estableciendo que el IVA que por la compra, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de capital y/o la realización de obras de infraestructura -a las que hace referencia el régimen-, les hubiera sido facturado a los responsables del gravamen, luego de transcurridos como mínimo 3 períodos fiscales contados a partir de aquel en el que se hayan realizado las respectivas inversiones, les sería acreditado contra otros impuestos a cargo de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos o, en su defecto, les sería devuelto, en ambos casos en el plazo estipulado en el acto de aprobación del proyecto y en las condiciones y con las garantías contenidas en el régimen.

Dicha acreditación o devolución procedía en la medida en que el importe de las mismas no haya debido ser absorbido por los respectivos débitos fiscales originados por el desarrollo de la actividad.

Una aclaración, de suma importancia que el aludido artículo efectuaba, era el hecho de que, al momento de interponerse la solicitud de acreditación o devolución correspondiente, los bienes de capital debían integrar el patrimonio de los titulares de los proyectos de inversión beneficiados.

A su vez, en el caso de que los bienes en cuestión hubieran sido adquiridos en los términos y condiciones establecidos por la Ley 25.248 -vinculada a los contratos de leasing, de la que en la actualidad, se mantienen vigentes los aspectos impositivos de su Capítulo II-, los créditos fiscales correspondientes a los cánones y a la opción de compra sólo podían computarse a los efectos de este régimen luego de transcurridos como mínimo 3 períodos fiscales contados a partir de aquel en que se haya ejercido la citada opción.

Adicionalmente, se estipulaba que nunca resultaría procedente la acreditación prevista en el mismo contra obligaciones derivadas de la responsabilidad sustitutiva o solidaria de los contribuyentes por deudas de terceros, o de su actuación como agentes de retención o de percepción. Tampoco era aplicable, la referida acreditación, contra gravámenes con destino exclusivo al financiamiento de fondos con afectación específica.

Finalmente, en cuanto al orden de prelación a seguir, en cuanto a la imputación de los mismos, se aclaraba que el IVA correspondiente a las inversiones promovidas se imputaría contra los débitos fiscales del beneficiario, una vez computados los restantes créditos fiscales relacionados con su actividad gravada.

Luego de las Leyes Nros. 25.924 y 26.360 y sus modificaciones, este tratamiento ha sido previsto en las siguientes leyes de promoción:

- Ley N° 26.270 y su modificatoria -de promoción del desarrollo y la producción de la biotecnología moderna y la nanotecnología-. Los incisos b) de los artículos 6° y 7° vinculados con proyectos de investigación y/o desarrollo, o de producción, respectivamente, refieren a ese tratamiento, supeditado a los términos y condiciones de su reglamentación.

Al respecto, en el artículo 9° del Decreto N° 853/23, ha determinado que la acreditación contra otros impuestos a cargo de la entonces AFIP (actual ARCA) o, en su defecto, la devolución del Impuesto al Valor Agregado a la que se hace referencia en el inciso b) del artículo 6° y en el inciso b) del artículo 7° de la Ley N° 26.270 y su modificatoria, que por la compra de bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes se le hubiera facturado a los beneficiarios o las beneficiarias -y **siempre que haya sido presentada en tiempo y forma la Declaración Jurada del gravamen que comprenda el referido impuesto facturado-** podrá ser solicitada, a partir del primer día hábil inmediato siguiente al del vencimiento de aquella; en ambos casos según el procedimiento y en los plazos estipulados en la Resolución General que al efecto dicte dicha Administración.

Como puede observarse, el beneficio se puede solicitar una vez transcurrido el período fiscal de su reconocimiento y consecuente declaración en la DJ mensual del gravamen, como crédito fiscal.

En cuanto a la tramitación de la solicitud respectiva, la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos dictó la Resolución General N° 5.377 del 22 de junio de 2.023 (BO 26/06/23) modificatoria de su similar 4.934 del 24 de febrero de 2.021 (BO 25/02/21) y sus modificaciones.

- La Ley 26.190 y sus modificatorias -de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica- también promueve el incentivo en el punto 1 de su artículo 9°, en que remite al tratamiento dispensado por la ley 26.360 y sus normas reglamentarias, sin perjuicio de las modificaciones efectuadas a éste, en el mismo artículo. En ese orden de ideas, estipula que la devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado, se hará efectivo luego de transcurrido como 1 período fiscal contado a partir de aquél en el que se hayan realizado las respectivas inversiones y se aplicará respecto del IVA facturado a los beneficiarios por las inversiones que realicen hasta la conclusión de los respectivos proyectos dentro de los plazos previstos para la entrada en operación comercial de cada uno de ellos.

En el apartado I del punto 1 del artículo 9° del Decreto Reglamentario N° 531/16 se efectúan aclaraciones adicionales, en similares términos que los contenidos en la reglamentación de la Ley N° 26.360 y sus modificaciones, a excepción, del tratamiento de los bienes adquiridos ahora, en los términos y condiciones establecidos por el Artículo 1.227 y siguientes del Código Civil y Comercial de la Nación (Contratos de Leasing), en el que dispone que los créditos fiscales correspondientes a los cánones y a la opción de compra sólo podrán computarse a los efectos de este régimen luego de haber transcurrido como mínimo 1 período fiscal, contado a partir de aquél en que se haya ejercido la citada opción.

Finalmente, a través de la Resolución General de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos N° 4.101 del 7 de agosto de 2.017 (BO 8/08/17) se han establecido las pautas operativas adicionales, vinculadas a la tramitación de las solicitudes de la franquicia.

Por su parte, el Régimen de Inversiones Mineras de la Ley N° 24.196 y sus modificaciones también alcanza a un beneficio vinculado a la devolución de los créditos fiscales (I.V.A) originados en importaciones/adquisiciones de bienes y/o servicios destinados a tareas de exploración minera, que luego de transcurridos 12 períodos fiscales contados a partir de aquel en que el resultó procedente su cómputo, conformaren el saldo a favor de los responsables a que se refiere el primer párrafo del artículo 24 de la ley de impuesto al valor agregado, les serán devueltos de acuerdo al procedimiento, forma y condiciones que establezca el Poder Ejecutivo nacional.

En lo que se refiere al procedimiento administrativo relativo a la devolución en cuestión, vamos en este caso, a adentrarnos un poco más en el análisis de diversos aspectos salientes y de interés que deben ser tenidos en consideración cuando se haga uso de este tipo de beneficio.

El Poder Ejecutivo Nacional a través de las disposiciones del artículo 14 (bis) del Decreto N° 2.686/93 modificado por las previsiones del artículo 5° del Decreto N° 1.089/03 establece que:

“a) Los bienes y servicios serán determinados por resolución de la Autoridad de Aplicación, pudiendo ésta modificarla cuando lo considere conveniente según los requerimientos de las actividades exploratorias.

b) El procedimiento para la devolución del saldo a favor de los responsables, consistirá básicamente en lo siguiente:

I A fin de permitir la fiscalización pertinente por parte de la Autoridad de Aplicación, el interesado deberá informarle, antes del inicio de las actividades exploratorias respecto a las cuales prevé utilizar el beneficio, los siguientes aspectos:

1.1 Descripción de trabajos a realizar con su ubicación

1.2 Cronograma de Ejecución

1.3 Presupuesto estimativo de inversión

1.4 Bienes a adquirir y servicios a contratar

En caso de modificación sustancial de lo programado, deberá informar de ello a la Autoridad de Aplicación.

II Con la solicitud de devolución el interesado deberá acompañar UNA (1) copia autenticada de las facturas correspondientes a los bienes o servicios adquiridos, de los certificados de avance de obra, de los certificados de despacho a plaza si se trata de

bienes importados y de los comprobantes de pago del precio y del Impuesto al Valor Agregado.

Sin perjuicio de ello, el interesado deberá poner a disposición los originales de la referida documentación para su intervención por la Autoridad de Aplicación como ésta lo establezca.

La Autoridad de Aplicación y la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, ..., en forma coordinada, evaluarán la documentación y efectuarán las comprobaciones que consideren pertinentes, quedando el interesado obligado a satisfacer los requerimientos que aquéllas le formulen.

La citada Administración Federal establecerá las condiciones y recaudos necesarios para efectivizar la devolución en el plazo que, con carácter general, ella determine” (la negrita es propia).

En relación con lo establecido precedentemente, se destaca que a través de la Resolución Conjunta de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos y la Secretaría de Minería N° 1.641/04 y 11/04 se regularon, además, las formalidades, plazos y otros requisitos que se deben observar a los fines de solicitar el beneficio bajo análisis.

Al respecto, en su artículo 2° se encuentran contemplados los requisitos y condiciones relativos a la interposición de la solicitud de devolución, entre los que se destaca que, a la fecha de la respectiva presentación, los responsables -inscritos en el Impuesto al Valor Agregado, y en el Registro de Inversiones Mineras - debe haber:

“...1. Detraído de su saldo a favor técnico ..., el monto por el cual solicita devolución, en la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal inmediato anterior a dicha fecha.

2. Presentado las declaraciones juradas del referido impuesto, correspondientes a los períodos fiscales transcurridos desde aquel en que resultó procedente el cómputo del crédito fiscal ... hasta el inmediato anterior a la fecha de solicitud, ambos inclusive”.

Adicionalmente, en su artículo 11 se enumeran una serie de exclusiones subjetivas, así como excepciones respecto de “...b) Los créditos provenientes de las facturas o documentos equivalentes, que tengan una antigüedad mayor a VEINTICUATRO (24) meses calendario a la fecha de interposición de las respectivas solicitudes ante la autoridad de aplicación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación, para las facturas o documentos equivalentes cuyo impuesto al valor agregado facturado corresponda a adquisiciones de bienes de uso, siempre que se presente una nota en la que se fundamenten los motivos por los cuales el crédito fiscal correspondiente tiene una antigüedad mayor a VEINTICUATRO (24) meses.

c) Las solicitudes que se encuentren en trámite o que se interpongan, cuando -como consecuencia de las acciones de verificación y fiscalización a que se refiere el artículo 33 y concordantes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones-, se

compruebe respecto de solicitudes ya tramitadas, la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen al reintegro efectuado”.

Por su parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1.997) y sus modificaciones, en su artículo 12 establece en lo que aquí concierne que *“Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán:*

a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios - incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación ...” (el subrayado me pertenece).

En relación con el artículo transcrito, es importante tener presente que la doctrina¹⁷⁸ ha advertido que *“El inciso a) del artículo 12 es claro cuando expresa que el crédito fiscal que puede computarse es aquél que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado...”,* poniendo de manifiesto que *“Una interpretación literal de la norma parecería indicar que únicamente pueden incluirse en la liquidación correspondiente a un mes determinado, solamente las facturas que estén fechadas en dicho mes y no en uno anterior o en otro posterior. Pero en los hechos, muchas facturas llegan a manos de quien debe contabilizarlas el mes siguiente, o uno posterior aún, a aquél en que fueron emitidas; lo cual redundaría en la imposibilidad de su inclusión en la liquidación del impuesto (...).”*

A lo anterior, agrega que *“Pretender que el responsable rectifique las declaraciones juradas cada vez que recibe una factura de un mes atrasado es imposible, porque la dinámica de la economía y la administración lleva a que continuamente se estén recibiendo facturas atrasadas (...). Sería impracticable para la administración del impuesto, tanto desde el sector público como desde el privado, exigir las rectificativas, por su gran número. Pero además existe un impedimento legal. En efecto, el artículo 13 de la ley 11.683 (...) prohíbe que se confeccionen declaraciones juradas en menos.”.*

Respecto de la cuestión planteada, el mismo autor trae a consideración que *“...el propio organismo recaudador en el dictamen DAT 32/96, (Bol. DGI 518, p. 293) ...”* ha dicho que *“el cómputo diferido del impuesto facturado por compras, prestaciones y demás adquisiciones, como también el recaído en notas de débito, no trae consigo perjuicio fiscal sino que, por el contrario, implica un adelantamiento de la tributación”.*

Asimismo, añade que *“Más claro aún, ha sido el organismo recaudador en una respuesta a una consulta del 23/4/97 (Bol. DGI – AFIP 7, p. 326), a través del cual se preguntaba si era posible computar el crédito fiscal contenido en facturas de períodos*

¹⁷⁸ Fenochietto, Ricardo: “El Impuesto al Valor Agregado”. La Ley. Ed. 2.007. Pág. 584 y ss.

no prescriptos, cuya inclusión en la declaración jurada se había omitido. Al respecto sostuvo la AFIP que, no obstante lo dispuesto en el inciso a) del artículo 12 de la ley de IVA (t.o. 1997 y sus modif.), el efecto producido no ha sido otro que el adelantamiento en la imposición, y su posterior utilización no producirá perjuicio fiscal. Consecuentemente, procederá el cómputo del crédito fiscal en cuestión, siempre que no haya sido incluido en las declaraciones juradas de los períodos correspondientes”.

De lo traído a colación precedentemente, considero que la registración del gravamen en un período fiscal posterior (no prescripto) al mes correspondiente a la fecha de emisión de la factura, es un aspecto que podría ser observado por parte del organismo fiscal, pero debe tenerse presente que ese hecho, objeto de derecho, no genera perjuicio fiscal.

Devolución de Créditos Fiscales previstos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (artículo 24.1)

Es dable mencionar, que la ya mencionada Ley N° 27.686 -de Promoción de Inversiones en la Industria Automotriz-Autopartista y su Cadena de Valor-, en lo referente a los beneficios previstos para los sujetos que resulten beneficiarios del Programa, y por las inversiones en bienes de capital, incluyendo las obras de infraestructura destinadas a la actividad industrial que se encuentren directamente relacionadas con la producción del bien objeto del proyecto aprobado, realizadas a partir de la entrada en vigencia de la ley y hasta la puesta en marcha del proyecto aprobado, el régimen prevé -en el inciso a) de su artículo 12-, que las devoluciones al amparo del artículo 24.1 de la Ley de que interpongan los sujetos beneficiados, deberán atenderse con la consideración de un límite máximo que disponga el Ministerio de Economía en la Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional, anualmente.

Conforme lo hasta aquí sintetizado, la ley promocional contempla la posibilidad de acordar el tratamiento para la devolución del saldo técnico previsto en los términos del artículo 24.1 de la Ley del IVA, es decir, un tratamiento general de la ley del gravamen, pero supeditándolo al establecimiento de un cupo anual especial y diferencial, y no así al cupo presupuestario establecido conforme la ley del gravamen para dicho tratamiento (es decir, los beneficiarios de la ley 26.686, no comparten el cupo del régimen general). A su vez, el alcance del cupo promocional será referenciado al momento de referirnos a esa herramienta en el punto 3.8.

Ese mismo artículo aclara, además, que “...*al solo efecto de llevar a cabo la comparación estipulada en el séptimo párrafo del precitado artículo de la ley del gravamen, respecto de las operaciones gravadas por el impuesto en el mercado interno, podrán acceder al siguiente tratamiento preferencial:*

1. La devolución tendrá para el responsable carácter definitivo en la medida y en tanto las sumas devueltas tengan aplicación en los importes resultantes de las diferencias entre los débitos y los créditos fiscales generados como sujeto pasivo del gravamen no comprendidos en el monto solicitado, sin detraer el saldo a favor a que se refiere el primer párrafo del artículo 24 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, correspondiente al período fiscal inmediato anterior.

2. De realizar operaciones provenientes de actividades que resulten alcanzadas por el programa creado por la presente ley, gravadas en el impuesto al valor agregado con una alícuota inferior a la prevista en el primer párrafo del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, podrán computar los débitos fiscales generados por tales operaciones a la alícuota establecida en el primer párrafo del mencionado artículo 28”.

De lo traído a colación precedentemente, surge que, a los efectos de evaluar la restitución de las sumas a ser devueltas, la comparación prevista toma al resultante de confrontar a los débitos fiscales con los créditos fiscales del período, es decir, no considera al "saldo técnico" acumulado en períodos fiscales anteriores, independientemente de su fecha de origen. En ese orden de ideas, el débito fiscal, a los fines del mencionado procedimiento, de haberse determinado a una alícuota reducida, será considerado con la tasa general del 21%.

De igual modo, se incluye dentro del artículo promocional la decisión de reducir la antigüedad de los créditos fiscales a solicitar en devolución, exigida por la ley del gravamen, de 6 a 3 meses, aclarándose expresamente que igual reducción procederá con relación al impuesto facturado en operaciones destinadas a exportaciones, actividades, operaciones y/o prestaciones que reciban igual tratamiento a ellas.

En el artículo 12 de su reglamentación -Decreto N° 281/23-, se especifica que:

- Cuando los referidos bienes se adquieran bajo los términos y condiciones de un Contrato de Leasing, el plazo al que se refiere el quinto párrafo del primer artículo sin número incorporado a continuación del artículo 24 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1.997 y sus modificaciones, será de 3 períodos fiscales.

Al respecto, cabe recordar que el referido párrafo, entre otros aspectos, se vincula con la devolución de los créditos fiscales correspondientes a los cánones y. a la opción de compra, a computarse luego de transcurridos 6 períodos fiscales contados a partir de aquél en que se haya ejercido la citada opción.

- La devolución de los saldos en el impuesto al valor agregado, conforme lo previsto en la Ley N° 27.686, solo resultará procedente, en la medida que los beneficiarios hayan accedido al cupo fiscal presupuestario respectivo.

Adicionalmente, en el Régimen de Inversiones Mineras -Ley N° 25.080 y sus modificaciones-, el artículo 10 dispone para sus beneficiarios, y en relación a los emprendimientos promovidos que entonces la Administración Federal de Ingresos - Actual Agencia de Recaudación y Control Aduanero “...*procederá a la devolución de los créditos fiscales originados en la compra de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, o importación definitiva, destinados efectivamente a la inversión forestal del proyecto, en la forma, plazos y condiciones establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1997, de acuerdo al artículo agregado a continuación al artículo 24 por la ley 27.430. Sin perjuicio de lo dispuesto anteriormente, el período estipulado para la*

aplicación de las sumas devueltas se extenderá hasta el momento en que se lleve adelante la tala rasa y venta de las plantaciones”.

Asimismo, en el artículo 10 del decreto reglamentario -Decreto N° 133/99 y su modificatorio- se promueve que la entonces AFIP -ahora Agencia de Recaudación y Control Aduanero- iba a dictar las normas necesarias para dicho tratamiento, procediéndose luego al dictado de la Resolución General N° 1.042 del 12 de julio de 2.001 (BO 16/07/01).

Finalmente, se señala un aspecto de naturaleza jurídica no menor, y es que en uno u otro beneficio, las normas especiales siempre contemplan exigencias expresas relativas al mantenimiento de las inversiones, y a que los bienes que conforman las inversiones deben integrar el patrimonio del titular del proyecto de inversión al momento de solicitar el beneficio, es decir, en todos los casos debe: a) estar reconocida la titularidad de la propiedad de las inversiones en cuestión, y b) patrimonialmente formar parte del activo contable del beneficiario.

Reintegros y Reembolsos Especiales

Los reintegros y reembolsos a acordarse en materia promocional, en principio, no son los que pudieran corresponder, en los términos de los regímenes aduaneros generales, conforme la normativa vigente, y están siempre sujetos al cumplimiento de una serie de condiciones y requisitos previos a su utilización. En general, se vinculan con aquellas mercaderías que tienen directa relación con los procesos productivos involucrados en la promoción.

Respecto de esto último, se recuerda que el apartado 1° del artículo 825 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se estipula que el régimen de reintegros es aquél en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores por la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería. Adicionalmente aclara que, los tributos interiores referenciados no incluyen a los tributos que hubieran podido gravar la importación para consumo (apartado 2).

Por su parte, en los términos del artículo 827 del mencionado Código Aduanero, se prevé que el Régimen de Reembolsos “...es aquél en virtud del cual se restituyen, total o parcialmente, los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores; así como los que se hubieren podido pagar en concepto de tributos por la previa importación para consumo de toda o parte de la mercadería que se exportare para consumo a título oneroso o bien, por los servicios que se hubieren prestado con relación a la mencionada mercadería”.

En lo que hace a las mercaderías que pueden estar alcanzadas por ese tipo de estímulos a la exportación -contenidas en la Sección X de la del referido Código Aduanero y sus modificaciones-, este último, a través del artículo 829, faculta al PEN a determinarlas y a disponer las condiciones y requisitos de su aplicación.

En ese orden de ideas, en lo que al Régimen de Reintegros se refiere, y en el marco de las aludidas potestades acodadas al PEN, ha sido dictado el Decreto N° 1.011 de fecha 29 de mayo de 1.991 (BO 31/05/91), y sus normas complementarias y/o modificatorias, norma por la que se establece el Régimen General de Reintegros -actualmente vigente- que entre otros aspectos, promueve que *“Los exportadores de mercaderías manufacturadas en el país, nuevas sin uso, tendrán derecho a obtener el reintegro total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores en las distintas etapas de producción y comercialización.*

Dicho reintegro se aplicará sobre un valor que se determinará a partir del valor FOB, FOR o FOT de la mercadería a exportar, al cual se le deducirán el valor CIF de los insumos importados incorporados en la misma y el monto abonado en concepto de comisiones y corretaje. Para dicho cálculo se tomará como base exclusivamente el valor agregado producido en el país, neto de las referidas comisiones y corretajes” (el destacado me pertenece).

Asimismo, y a modo de síntesis se destaca que la liquidación del reintegro es fiscalizada por la actual Dirección General de Aduanas, quien verifica que el mismo se corresponda con la alícuota establecida por la norma vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo (art. 5°), haciéndose efectivo luego en moneda de curso legal (art. 13), *“... con débito a la cuenta especial que a tal efecto tiene abierta el BANCO DE LA NACION ARGENTINA, quedando autorizada esta Institución para cubrir el saldo deudor que arroje dicha cuenta al término de las operaciones de cada día con cargo a la cuenta "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. (I.V.A.) o DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA (D.G.I.) abierta en dicho Banco”* (artículo 7°). De corresponder, la actual Dirección General de Aduanas certificará, con carácter previo a la cancelación, *“...el pago de los tributos que gravaren la operación objeto del beneficio”* (artículo 6°).

Por último, es dable mencionar que a través del Decreto N° 557 de fecha 25 de octubre de 2.023 (BO 26/10/23) y sus modificaciones¹⁷⁹ se aprobó la Nomenclatura Común del MERCOSUR. (N.C.M.), ajustada a la VII Enmienda del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías con su correspondiente Arancel Externo Común (A.E.C.) y el establecimiento de los referidos Reintegros a la Exportación (R.E.), entre otros aspectos.

En lo que hace al Régimen de Reembolsos, se destaca que este tipo de beneficio no se está actualmente concediendo.

Ahora bien, como se observara precedentemente, esos tipos de estímulos, son de alcance general, y no especiales o diferenciales como los que pudieran ser establecidos a través de una ley especial, o como consecuencia del ejercicio de una facultad acordada al PEN en una de ellas, medidas que por lo general, tienden a beneficiar a una determinada actividad, región, etc., como lo son, por ejemplo, los reintegros o reembolsos especiales vigentes o no, que a continuación se reseñan.

¹⁷⁹ Decreto N° 384 del 3 de mayo de 2.024 (BO 6/05/24) y el Decreto N° 908 del 15 de octubre de 2.024 (BO 16/10/24).

En primer lugar, se recuerda que a través de la Ley N° 23.018 (BO 13/12/83) y sus modificaciones, se establecieron una serie de reembolsos adicionales a la exportación, con el fin de lograr el desarrollo de la economía regional y favorecer de esa manera, la radicación de población estable en la zona patagónica.

El mismo estaba vinculado a la exportación de aquellas mercaderías que se embarcaran por los puertos y aduanas ubicados en la región al sur del Río Colorado. En todos los casos, se trataba de mercaderías originarias de esa región, ya sea que se exportaran en su estado natural o manufacturadas en establecimientos industriales radicados en la misma.

Conforme se aclara en el mismo decreto, este último, “...se aplicará con prescindencia del tratamiento arancelario por mercadería establecido con carácter general por las normas vigentes”, quedando excluidas del beneficio “...las exportaciones de mercaderías elaboradas por empresas que gocen de cualquier tipo de incentivo arancelario a las exportaciones en virtud de regímenes promocionales particulares, especiales o zonales, como asimismo los productos que por ser exportados por puertos al sur del paralelo 40 gozan de un tratamiento arancelario preferencial especificado en la Nomenclatura Arancelaria y Derechos de Exportación” (cfr. artículo 6°).

Dicho reembolso variaba del 7% al 12% dependiendo del puerto de embarque y la ley estipulaba un programa gradual de goce del estímulo que iba paulatinamente disminuyendo en un punto porcentual anual, hasta su extinción. Sobre el particular, se recuerda que la vigencia del reembolso adicional a las exportaciones instituido por el artículo 1° de la Ley N° 23.018, fue luego prorrogada por la Ley N° 24.490¹⁸⁰ y restablecida mediante el dictado del Decreto de Necesidad y Urgencia N° 2.229 del 2 de noviembre de 2.015 (BO 3/11/15), cuya aplicación rigió hasta el 2 de diciembre de 2.016, dado que luego la norma fue dejada sin efecto por medio del dictado del Decreto de Necesidad y Urgencia N° 1.199 de fecha 29 de noviembre de 2.016 (BO 2/12/16).

Al respecto, advierto que es clara su naturaleza especial, toda vez que es la misma norma la que pone de relieve ese hecho, aclarando que el reembolso podría ser usufructuado, sin perjuicio del tratamiento arancelario diferencial -general- que pudiera existir.

Por otra parte, en el marco de la Ley N° 19.640 es dable poner de relieve lo estipulado en su artículo 14, que por un lado aclaraba que las exportaciones del área aduanera especial de mercadería a su exterior, incluido en éste las áreas francas nacionales y el resto del territorio de la Nación, no gozarían de los beneficios establecidos en los regímenes de reintegros o reembolsos por exportación aplicables a los que se efectúen desde el territorio continental de la Nación, y por otro facultaba al PEN a autorizar, con carácter de excepción, el establecimiento de un régimen de reintegros o reembolsos a la exportación de carácter similar para productos originarios de la zona.

Es en el marco de lo señalado en último término, que el PEN procedió a acordar a través del Decreto N° 1.139/88, entre otros, en el artículo 10, los siguientes beneficios:

¹⁸⁰ Esta Decisión fue vetada por el Poder Ejecutivo Nacional, mediante el Decreto N° 843 del 22 de junio de 1.995 (BO 27/05/95) e insistida por el Poder Legislativo.

- a) Un reembolso según posición arancelaria equivalente a los porcentajes establecidos por el régimen del Decreto Nacional 1.555/86, o el que lo sustituya,
- b) Un reembolso equivalente a los porcentajes correspondientes por cada período anual a los puertos de Río Grande y Ushuaia, respectivamente, según lo establecido por la Ley N° 23.018, o un reembolso equivalente a los porcentajes que en virtud del Decreto Nacional N° 2.332/83 - o la norma que lo modifique o sustituya - corresponda a la zona más favorecida del resto de la región patagónica.

Los referidos estímulos eran excluyentes entre sí, y por lo tanto opcionales para un mismo beneficiario exportador.

- c) Un reembolso especial del 10%.

La sumatoria de los estímulos detallados debían mantener un diferencial de 5 puntos con relación a la zona más favorecida del resto de la región patagónica. Estos estímulos no se adicionaban a ningún otro vigente.

d) Un incentivo relativo a la devolución de los aranceles efectivamente pagados por la importación del exterior de insumos destinados a su transformación, procesamiento, y posterior exportación al exterior del país de los productos fabricados con dichos insumos.

Sin embargo, estos estímulos fueron dejados sin efecto en los términos de artículo 1° del Decreto N° 888 del 9 de junio de 1.992 (BO 11/06/92) que dispuso que “*A partir de la fecha de vigencia del presente decreto, las exportaciones al extranjero de productos que acrediten su origen en el Área Aduanera Especial creada por el artículo 10 de la Ley 19.640, se atenderán a la legislación general vigente para todo el país, en materia de estímulos a la exportación*” (el destacado me pertenece). Además, la norma aclaraba que no estaría sujeto a devoluciones de ninguna índole -en materia de exportaciones-, el envío de mercadería del Área Aduanera Especial a la Zona Franca establecida por el artículo 5o de la Ley N° 19.640, ni al resto del Continente (cfr. artículo 2°).

Dentro de los fundamentos que sustentaron dicha derogación, se encuentra aquel que refiere a la situación de emergencia que atravesaba el país, y a que las medidas que había tomado el Gobierno, procurando la promoción de las exportaciones, hacían que no se justifique la superposición de normas tendientes a un mismo fin (cfr. cuarto Considerando. No obstante ello, es un antecedente que merece tenerse en cuenta.

En cuanto a la posibilidad de que esas operaciones quedaran supeditadas a la “legislación general”, se informa que hay **jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia** que sostiene que para hacer efectivo los reintegros a la exportación -en el marco del Dto. N° 1.011/91-, es indispensable que la empresa fueguina demuestre de forma fehaciente, el pago de los tributos interiores en cuestión¹⁸¹.

En otro orden, el **artículo 11** del referido Decreto N° 1.139/88 prevé “*...un reembolso especial del 5% para las operaciones de venta que se realicen desde el Territorio Continental de la Nación al Área Aduanera Especial, de mercaderías cuyo*

¹⁸¹ Autos “DACAR EXPORT IMPORT SA (TF 19717-A) c/ DGA s/” - D. 85. XLVII. Sentencia del 13 de septiembre de 2.011.

destino fuese su transformación, procesamiento o utilización por parte de las actividades industriales que se desarrollen en dicha Área Aduanera Especial. Este reembolso se adicionará a todo otro vigente o que se establezca en el futuro, no pudiendo superar la suma de ambos, lo establecido como límite por el decreto regional reglamentario de la ley 21608, para el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur” (la negrita es propia), es decir, se trata de exportaciones al ámbito provincial.

En cuanto a la vigencia del incentivo, y atento el carácter objetivo de la medida, entiendo desde un punto de vista técnico, que el reembolso alcanza entidad, en la medida que se realicen operaciones de venta de mercaderías cuyo destino fuese su transformación, procesamiento o utilización por parte de las actividades industriales que se desarrollen en el AAE, actividades industriales que, de conformidad con las disposiciones de los últimos decretos dictados, en cuanto a la vigencia del régimen promocional de la Ley N° 19.640 y sus normas complementarias, conforme lo sintetizado en el Cuadro II del punto 3.4 del presente, quedan aseguradas hasta el 31/12/28, inclusive (Decreto N° 594/23 - En lo que hace al Sector Textil)¹⁸², o hasta el 31/12/2038 o 1/01/2054 (Decreto N° 727/21 para el resto de los sectores), en la medida que se hubieran efectuado las adhesiones pertinentes.

A su vez, a través del artículo 8° del precitado Decreto N° 727/21, se estableció un reintegro adicional para las exportaciones incrementales a terceros países de bienes originarios de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, equivalente al 5 % del valor FOB, a excepción de aquellas mercaderías cuyas posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM) se encuentran contempladas en el Anexo I del mismo (vinculadas con aceites crudos de petróleo o mineral bituminoso, gas natural, propano, y butano).

La Autoridad de Aplicación -actual Secretaría de Industria y Comercio- es la encargada de disponer el funcionamiento del mecanismo, las reglas de origen y de modificar el referido anexo -en caso de verificarse cambios en las condiciones económicas y/o fiscales vigentes-.

Finalmente, se destaca que dicho reintegro se concede respecto de aquellos proyectos industriales vigentes -adheridos a los términos del Decreto N° 727/21 y su modificatorio-, en la medida que cumplieren lo establecido en el Anexo VII de la Resolución 228 del 11 de abril de 2022 (BO 13/04/22), de la Secretaría de Industria, Economía del Conocimiento y Gestión Comercial Externa del ex Ministerio de Desarrollo Productivo.

Condonación

Conceptualmente, cuando nos referimos a la condonación tributaria, estamos haciendo alusión al ejercicio de una atribución propia del Estado nacional quien, a través de una ley se encarga de dispensar a determinados contribuyentes de una “obligación fiscal que ha sido perfeccionada”. Si bien el impulso de su adopción, puede apoyarse en múltiples motivaciones, se entiende que éstas últimas, deberían encontrarse

¹⁸² Pudiendo la Autoridad de Aplicación disponer su extensión hasta el 31/12/33, inclusive.

fundamentadas, principalmente, en aquellas acciones tendientes a salvaguardar el principio de solidaridad social, bajo un contexto económico de crisis determinado.

En ese orden de ideas, y conforme lo sostenido por el Dr. Ricardo Xavier Basaldúa (2.016), *“Una vez que ha nacido la obligación tributaria, es decir, cuando ya existe un crédito fiscal, el Poder Legislativo puede perdonar o remitir ese crédito, para lo cual se requiere una ley que disponga la denominada “condonación” de la deuda”*.

La condonación constituye una forma de perdonar o remitir el pago de la deuda, y sólo puede ser efectuada por quien revista la calidad de acreedor del crédito. Vale decir, por el mismo que estableció el tributo, el Poder Legislativo, a través de la correspondiente ley. Se trata, entonces, de extinguir la obligación tributaria nacida con la realización del hecho gravado. Por lo tanto, es posterior a la realización del hecho gravado, así como al nacimiento de la obligación tributaria. En cambio, la exención debe ser anterior al nacimiento de dicha obligación”¹⁸³.

Ahora bien, en materia promocional, en los últimos años, se recurrió a este tipo de dispensa, respecto del Régimen de Promoción Industrial de la Ley N° 22.021 y sus modificaciones.

Cabe precisar que, en dicho marco, las empresas industriales habían sido beneficiadas con una serie de estímulos tributarios, como ser, con Bonos de Crédito Fiscal -BCF-. Como consecuencia de la situación de emergencia económica suscitada en el año 2.002 y la salida del régimen de convertibilidad, se produjeron alteraciones en la ecuación económico financieras de las firmas promovidas provocando desequilibrios entre las prestaciones, compromisos asumidos y el monto de los beneficios oportunamente aprobados, lo cual generó reclamos judiciales por parte de dichas empresas, con el objeto de obtener la actualización de los montos de BCF otorgados. Varias de esas firmas fueron transitoriamente acreedoras de medidas cautelares, que resolvieron favorablemente sus pedidos.

Sin perjuicio de ello, esas medidas preventivas, en la mayoría de los casos quedaron sin efecto, y la cuestión de fondo también rechazada judicialmente, lo cual originó que la entonces AFIP procediera a intimar las deudas tributarias producidas en consecuencia, solicitando la restitución del monto de las actualizaciones de los beneficios que, por resolución judicial, fueron acreditados en las cuentas corrientes computarizadas respectivas (Medio electrónico que fuera adoptado para la administración y utilización del incentivo).

Estando perfeccionada esa situación, y ante diversos tipos de pedidos, entre los que se encontraban los de las autoridades provinciales en donde las empresas industriales se encontraban radicadas, a favor de la condonación de dichas deudas tributarias, atento la delicada y crítica situación que tendrían que atravesar las industrias en cuestión, y la consecuente afectación de los niveles de producción y empleo del sector industrial, es que en el ámbito del HCN, se tomó la decisión de proceder al uso del instituto de la condonación.

¹⁸³ Cfr. página 335, punto XX del Capítulo I del Título IV de su libro “Tributos al Comercio Exterior”.

En efecto, mediante el dictado del artículo 79 de la Ley N° 27.341 de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2.017¹⁸⁴ -artículo que luego fuera incorporado como artículo 116 bis de la Ley N° 11.672 Complementaria Permanente de Presupuesto (t.o. 2.014) y sus modificaciones, se dispuso la condonación de las deudas de empresas beneficiarias del Régimen de Promoción Industrial de la Ley N° 22.021 y sus modificatorias, generadas hasta el período fiscal 2.015, originadas por el usufructo de una cantidad de bonos de crédito fiscal superior a la originalmente reconocida, que hubiera sido acreditada en el marco de un proceso judicial con resultado final adverso a esas empresas.

Además, a través del Decreto N° 651 del 14 de agosto de 2.017 (BO 15/08/17) se encomendó al entonces Ministerio de Hacienda y al ex Ministerio de Producción a establecer, conjuntamente, el procedimiento para otorgar la aludida condonación, lo que se hizo efectivo a través de la Resolución Conjunta N° 6/17. En el artículo 1° del Anexo a la citada resolución, entre otros aspectos de interés, se dispusieron los requisitos y la documentación a presentar en carácter de DJ ante Autoridad de Aplicación Provincial, por parte de las empresas alcanzadas por lo normado en el artículo precitado, con el objeto de obtener el Certificado de Cumplimiento Promocional - “Certificado CP”-, a los fines de acceder así a la condonación en cuestión –título que daría por habilitada acreditada la condonación-.

A su vez, cabe poner de relieve que mediante la Resolución General de la ex AFIP N° 4.247 del 15 de mayo de 2.018 (BO 16/05/18) y sus sucesivas prórrogas¹⁸⁵, el Organismo Fiscal procedió a extender la prórroga del plazo de suspensión de las ejecuciones fiscales relacionadas con las deudas mencionadas, hasta el 31/12/24.

En conclusión, con la introducción del instituto de la condonación, en el presente análisis, quise poner de relieve, como esta, que representa una medida excepcional que el Estado puede adoptar para perdonar o remitir deudas fiscales de determinados contribuyentes -generalmente en contextos económicos críticos-, ha sido utilizada en materia promocional, para aliviar la situación de las empresas industriales que, debido a la crisis económica de 2.002, enfrentaron desajustes en los beneficios fiscales otorgados, como los Bonos de Crédito Fiscal (BCF).

Generación de Ganancias Extraordinarias, con motivo de la condonación

Ahora bien, otro aspecto interesante para analizar en este punto, son los efectos tributarios no deseados que se generaron con el otorgamiento del instituto de la condonación en relación con las deudas de las empresas beneficiarias anteriormente mencionadas, que se materializaron como consecuencia de la generación de “ganancias extraordinarias” -ello, por aplicación del artículo 2° apartado 2 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en contrapartida del pasivo no cancelado, y con gran incidencia en el patrimonio de las empresas exoneradas-. Es decir, el otorgamiento de la condonación produjo un ingreso gravado en cabeza de cada empresa beneficiada por la misma, en el marco de la Ley del IG.

¹⁸⁴ Publicada en el Boletín Oficial del 21/12/16.

¹⁸⁵ Resoluciones Generales de la ex AFIP Nros. 4.388/18, 4.537/19, 4.663/20, 4.780/20, 4.894/20, 5.021/21, 5.208/22, 5.381/23 y 5.470/23.

Ello tuvo lugar porque, en lo concerniente al concepto de “ganancia”, el referido artículo 2° de la ley del gravamen establece, en relación a los denominados sujetos “empresa”, que: *“A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: (...)*

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior. (...)”.

Además, se recuerda que, a través del inciso s) del artículo 26 de la ley del gravamen¹⁸⁶, actualmente sólo se promueve la exención para *“Las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la Ley de Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Concursos Deportivos”*, dejando afuera cualquier otro tipo de enriquecimiento a título gratuito.

Considero que, a los fines de evitar la gravabilidad de esas ganancias extraordinarias y para mantener la decisión de dispensa que primó con el dictado del artículo 79 de la Ley N° 27.341, es que a través del artículo 106 de la Ley N° 27.467 de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el Ejercicio 2.019, se promovió, adicionalmente, que *“El resultado que se origine como consecuencia de la condonación de las deudas de empresas beneficiarias del Régimen de Promoción Industrial, establecida por el artículo 116 bis de la ley 11.672, Complementaria Permanente de Presupuesto (t.o. 2014), no está alcanzado por las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias...”*.

Finalmente, a título informativo y como antecedente de utilidad, se señala que en el **Dictamen DAT N° 41** del 5 de junio de 2.007, la Dirección de Asesoría Técnica del Organismo Fiscal, se ha analizado la gravabilidad, en el impuesto a las ganancias, de un enriquecimiento que se produjo con motivo de una condonación de un pasivo, en el ámbito de un concurso preventivo, que es interesante tener presente.

Repotenciación de Beneficios Tributarios

No quiero dejar de mencionar que, en cuanto a la posibilidad de actualizar/reexpresar un incentivo fiscal contenido en un régimen promocional, prima en el ámbito administrativo, una posición adversa, sustentado en el alcance de las normas vigentes, en ese sentido. Considero que esa postura se fundamenta en el alcance que merece acordárseles a las siguientes previsiones normativas, a saber:

En primer lugar, fue la Ley 23.928 de Convertibilidad del Austral (BO 28/03/91) la que, entre otros aspectos salientes, prohibió cualquier tipo de mecanismo de indexación, actualización monetaria, variación de costos u otras formas de repotenciar impuestos (artículo 10).

¹⁸⁶ Entonces inciso u) del artículo 20, de la ley del gravamen, conforme el texto ordenado en 1.997 y sus modificaciones.

Luego, la Ley N° 25.561 de Emergencia Pública (BO 07/01/02), estableció el mantenimiento de la derogación de todas las normas legales o reglamentarias que establecieran o autorizaran 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 y/o servicios.

Adicionalmente, el Poder Ejecutivo Nacional a través del artículo 5° del DNU N° 214/02 y sus modificatorios, ratificó las disposiciones traídas a colación precedentemente en el sentido de que las obligaciones de cualquier naturaleza u origen que se generen con posterioridad a la sanción de la norma precedentemente mencionada, no podrán contener ni ser alcanzadas por cláusulas de ajuste.

Por último, el artículo 43 de la Ley de Presupuesto para el ejercicio 2.000 -Ley N° 25.237-, incorporado a la Ley Complementaria Permanente de Presupuesto N° 11.672 Texto Ordenado 2.014- (actual artículo 116) dispone que “...se considerarán nulos y de ningún valor los actos administrativos que aprueben reformulaciones de proyectos, reasignación de cupos fiscales u otorgamiento de beneficios fiscales de promoción industrial ...”; ello, a los efectos de aclarar que, en términos promocionales, por ejemplo, la recomposición de los montos de los Bonos de Crédito Fiscal oportunamente acreditados en las cuentas corrientes computarizadas solicitada por las empresas promovidas en el marco de la Ley N° 22.021 y sus modificaciones, conduciría a una repotenciación de las posibilidades de utilización de los beneficios promocionales lo que se encuentra actualmente vedado por imperio de las normas mencionadas.

Como se pusiera de relieve al analizar aspectos técnicos de la condonación en materia promocional, en cuanto a la reexpresión de los bonos de crédito fiscal, y las acciones judiciales interpuestas, se recuerda que en dichos pedidos, las empresas solicitaban la declaración de inconstitucionalidad de la Ley N° 25.561 y del Decreto de Necesidad y Urgencia N° 214/02, y la plena vigencia de los beneficios promocionales (sobre la totalidad de los niveles de producción mediante la recomposición de los costos fiscales teóricos involucrados en sus proyectos industriales).

Finalmente, debe tenerse presente que la prohibición de actualizar también se puso de manifiesto, en los pronunciamientos de la **Asesoría Legal** de la **ex Administración Federal de Ingresos Públicos involucrados en las Actuaciones N° 1.820 (DI ASLE) del 23 de octubre de 2.003 y N° 1.384 (DI ASLE) del 14 de octubre de 2.004**, en los que el Organismo Fiscal concluyó que “...resulta de las previsiones de la Ley N° 25.561 la prohibición para autorizar, ..., la emisión de bonos de crédito fiscal, con destino a la promoción industrial, en concepto de actualización de los mentados costos fiscales”. En ese mismo orden de ideas, también se ha pronunciado la **Procuración del Tesoro de la Nación mediante la Instrucción SPTN N° 411/AJ/09**¹⁸⁷, cuyas argumentaciones han sido recogidas por el Servicio Jurídico del entonces Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en aquellos casos en que las empresas promovidas cuestionaban la aplicación de la Ley de Emergencia Económica -N° 25.561- y solicitaban la reexpresión del costo fiscal de los beneficios acordados al amparo de la Ley N° 22.021 y sus modificaciones,

¹⁸⁷ De fecha 15 de septiembre de 2.009.

dictamen que contiene una postura adversa a la pretensión de reexpresión, postura unánime que estimo, debería tenerse presente.

3.6 Compromisos y Obligaciones

Las **exigencias** de carácter promocional que, en términos generales, comprenden los regímenes especiales están directamente relacionadas con una serie de **pautas cuantitativas, objetivas y medibles**, que constituyen uno de los elementos esenciales de dichos regímenes. Cabe recordar que, con la promulgación de la norma especial, se busca, como mínimo, alcanzar y/o mantener ciertos objetivos, como contraprestación por el sacrificio fiscal que el Estado nacional asume al otorgar los estímulos tributarios establecidos en la misma. Estos compromisos, dependiendo de la forma en que se instrumente la adhesión del beneficiario al régimen, podrían quedar formalmente establecidos en el acto administrativo particular que concede los beneficios.

Al respecto, he podido advertir que los marcos normativos que han procurado dar efectivo cumplimiento a lo anteriormente expuesto, contemplan expresas exigencias tendientes a lograr la generación y/o el sostenimiento de una determinada inversión (en general en activos fijos - bienes y/u obras), un determinado nivel o capacidad de producción, el incremento y/o mantenimiento de una determinada cantidad de personal (dotación mínima comprometida), entre otros parámetros salientes.

En esos términos, la normativa promocional también prevé **acciones de seguimiento y control** a cargo de la autoridad de aplicación, tendientes a que las obligaciones asumidas se efectivicen, es decir, por ejemplo, en materia de inversiones, que los fondos se apliquen (esto es, que lo comprometido se materialice y se integre), y que esas inversiones se mantengan afectadas al objeto susceptible de promoción, como mínimo, durante el lapso de tiempo que dure el periodo de usufructo de los incentivos oportunamente acordados. Sin embargo, siempre existe la expectativa de que éstas continúen en el circuito productivo, y trasciendan esa instancia, dadas las expectativas puestas en la promoción.

A los fines de verificar el cumplimiento por parte de los beneficiarios, de las exigencias o los lineamientos principales del proyecto, plan, estudio o presentación de que se trate, conforme la normativa vigente, la autoridad de aplicación usualmente procede a solicitar la presentación de declaraciones juradas informativas, con una periodicidad que puede variar según el régimen que se trate.

De considerarse producida alguna desviación sustancial o inconsistencia de relevancia (como ser, el incorrecto uso y/o aplicación de los fondos, la falta de ejecución de una inversión y/o de su mantenimiento, el desarrollo de una actividad distinta a la promovida, la ausencia de integración y/o la falta de mantenimiento del personal comprometido, etc.), la autoridad de contralor debe proceder a instar la sustanciación de un sumario administrativo, con el objeto de solicitar la opinión del beneficiario a los fines de que este último proceda a efectuar el descargo que estime pertinente y aporte la prueba que entienda necesaria a los fines de salvaguardar sus derechos, procedimiento que puede dar lugar a hacer efectivo el régimen de incumplimientos y sanciones, convenido en la norma especial, situación que, dependiendo de la magnitud y gravedad de la falta, puede conllevar hasta el decaimiento de la promoción acordada.

En ese orden de ideas, debe tenerse siempre presente que, cualquier alteración, modificación y/o adecuación vinculada con las exigencias oportunamente convenidas, deben no sólo ser informadas sino evaluadas y de corresponder, autorizadas por la Autoridad de Aplicación, en la medida que ello no implique, por parte de esta última, la modificación/flexibilización de exigencias legales, que exceden sus atribuciones específicas, pudiendo de esa manera, sortear incumplimientos que podrían conllevar la pérdida de la promoción acordada.

Dictado de Normas Reglamentarias y Procedimentales

Por otra parte, nos encontramos con lo que considero son las responsabilidades u obligaciones asumidas por parte del Estado nacional. En ese escenario, el primer compromiso que recae sobre el Poder Ejecutivo nacional, se basa en el hecho de que una vez, sancionada y publicada en el Boletín Oficial la ley promocional de que se trate, este último debe proceder a articular el correspondiente **decreto reglamentario**, vertiendo en él las instrucciones y/o aclaraciones que entienda necesarias para establecer el verdadero alcance de los aspectos salientes del régimen -entre los que se encuentran los beneficios fiscales-; procurando siempre evitar vacíos reglamentarios que puedan generar divergencias de criterios y/o discrecionalidad ante pautas o previsiones legales, que no fueran claras en cuanto al alcance y/o aplicación.

En ese orden de ideas, he podido advertir que no siempre las precisiones respecto del alcance de determinadas franquicias, el PEN las reglamenta en un mismo momento, pudiendo recurrir en ciertas ocasiones, a la complementación de medidas reglamentarias -dictadas en distintas ocasiones-. Esto último, también procede a hacerlo, cuando existen modificaciones normativas posteriores a la sanción original de un determinado régimen, si las circunstancias del caso, así lo ameritan. En efecto, podemos encontrar que en el marco de la ya mencionada Ley N° 26.270, el Poder Ejecutivo procedió a dictar primero el Decreto N° 50 de fecha 16 de enero de 2.008 (BO17/01/08), para luego complementarlo con las previsiones de su similar Decreto N° 289 de fecha 3 de mayo de 2.021 (BO 4/05/21) impulsando de esta manera la integración de la reglamentación con la de los beneficios fiscales faltantes¹⁸⁸; reglamentaciones que -luego de acaecida las modificaciones e incorporaciones legales efectuadas a la ley promocional por la Ley N° 27.685-, fueron superadas por las previsiones del Decreto N° 853 de fecha 27 de diciembre de 2.022 (BO 28/12/22); norma reglamentaria que fuera dictada con el objetivo de tender a lograr una efectiva aplicación del régimen, dotándolo de mayor celeridad, claridad y eficacia.

En cuanto a la importancia de las precisiones reglamentarias, estimo de interés las reflexiones efectuadas por el Dr. José Osvaldo Casas (2.004), quien reproduciendo y acompañando en lo esencial lo señalado por el Dr. Dino Jarach, entiende que *“El caso de una ley que no necesita interpretación es totalmente teórico, por cuanto los hechos siempre tienen alguna característica que torna necesario que el intérprete se coloque en la imagen legal para lograr establecerla a través de la interpretación no sólo del texto de la ley misma, sino de los hechos para encuadrarlos en el alcance de la ley.*

¹⁸⁸ A los ya reglamentados beneficios tributarios de los incisos a) y b) del artículo 6°, e incisos a) y b) del artículo 7° de dicha norma, se le agregó luego el del inciso e) del artículo 6° de la misma.

En síntesis, aplicar la ley exige un doble proceso, tanto el de precisar el alcance de las normas como el de verter en ellas los múltiples y complejos hechos producidos, reconduciéndolos a sus previsiones”.

Por su parte, recae luego, en la **autoridad de aplicación**, el hecho de dictar, en el marco de su competencia específica, las **normas complementarias** que considere necesarias, a los fines de tornar operativo el régimen especial, uniformando el **procedimiento** administrativo a seguir, el que generalmente comprende las etapas de presentación, evaluación, aprobación, registración, seguimiento, control y cierre de la promoción. La etapa que siempre merece mayores precisiones, es aquella vinculada con la acreditación del interesado y de la presentación de la información adicional (antecedentes/documentación relativa al proyecto/estudio de factibilidad/plan de inversión/solicitud), que resulten necesarias a los fines de manifestar su intención voluntaria de adhesión, antecedentes que luego serán evaluados por la autoridad de contralor.

Naturaleza del Acto Administrativo - Acuerdo de Voluntades

Asimismo, se indica que el reconocimiento del beneficiario, en la mayoría de los casos, se lleva a cabo mediante la emisión de un acto administrativo expreso o a través de una inscripción subjetiva en el registro de beneficiarios creado para tal fin. Este procedimiento está vinculado a los compromisos asumidos tanto por el Estado Nacional como por el beneficiario, ya que implica la adquisición de responsabilidades que se formalizan cuando la autoridad competente otorga al interesado la condición de beneficiario, junto con los beneficios tributarios correspondientes y las exigencias que estos conllevan.

En cuanto a la naturaleza del tipo de acuerdo que se genera entre el Estado y el beneficiario y en los términos de lo señalado por Estela B. Sacristán en el desarrollo de su trabajo caratulado “*Responsabilidad del Estado en el Marco de la Actividad del Estado*”¹⁸⁹, plantea que “**...según se esté ante un contexto contractual -o asimilable- o no, se aplicarán las reglas del acto administrativo de alcance particular o las del contrato administrativo, o bien las propias de los actos de alcance general emanados del Congreso o, en su caso, de la Administración.** Así, indagar en cuestiones de responsabilidad del Estado en el marco de la actividad de fomento conllevará una apreciación liminar ineludible: verificar si se está en uno u otro escenario. Ante una modificación, suspensión o extinción del respectivo régimen, el eventual reclamo por los daños basados en la responsabilidad del Estado adoptará uno u otro andanivel, sujetándose a las reglas de prescripción propias de uno u otro supuesto. En síntesis, se estará ante escenarios similares al del ya legendario **fallo “Metalmecánica”**-inspirado en la doctrina que **permite ver, en la relación de fomento, una relación contractual-**, o bien ante contactos reglamentarios dotados de mayor o de menor habilidad para proveer protección jurídica contra modificaciones y discontinuaciones” (la negrita es propia).

¹⁸⁹<https://www.estelasacristan.com.ar/publicaciones/Responsabilidad%20del%20Estado%20en%20el%20marco%20de%20la%20actividad%20de%20fomento%20-%20De%20los%20actos%20de%20estructura%20bilateral%20a%20lo%20contactos%20reglamentarios.pdf>

En el fallo relativo a la firma “Metalmecánica”, entre otros aspectos de interés, la CSJN destaca la importancia no sólo de la existencia de la legislación promocional de fondo, de los decretos reglamentarios dictados al efecto, sino también de los **actos administrativos individuales** que se pudieran suscitar, sosteniendo que entre ellos podemos encontrar los **de carácter: unilateral y bilateral**, según que la expresión de voluntad responda a uno o a dos sujetos de derecho: la Administración pública, en el primer caso, y ésta y el administrado, en el segundo¹⁹⁰, actos que son creadores de derecho y obligaciones para las partes.

Al respecto, en el análisis que efectúa ese Máximo Tribunal a los fines de dilucidar el valor que debe darse en autos, a las voluntades de las partes, y si la del particular integraba o no el acto administrativo que lo relacionaba con la Administración Pública, sostuvo que *“La voluntad del interesado debía, en consecuencia, manifestarse para la incorporación al régimen, pero desde el momento que ésta era aceptada, 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 originaba los respectivos derechos y obligaciones emergentes de la concurrencia de voluntades”* (la negrita es propia)¹⁹¹, agregando que *“Sobre el punto cabe señalar que esta Corte ha reconocido la existencia de derechos adquiridos no sólo en actos contractuales (Fallos: 164:140), sino también en actos de estructura unilateral o bilateral, los cuales —lo mismo que aquéllos— pueden dar nacimiento a derechos subjetivos para el administrado (Fallos: 175:368)”*¹⁹².

Por su parte, es dable mencionar que la Dra. Brand, María (2.020), en relación a los términos vertidos por la CSJN en Fallos 296:672, destaca que *“Cuando el Estado conviene con un particular (en el marco de un régimen de promoción) la liberación de los impuestos por tiempo determinado, totales o parciales, se opera una suerte de contrato entre ambos, del que surge un derecho adquirido para el particular a serle respetada la situación tributaria, presupuesto de aquel contrato.*

En este caso la Corte sostuvo que “no puede eludirse la responsabilidad del Estado por daños y perjuicios, incluido el lucro cesante, por la irrazonable suspensión del régimen industrial de promoción a que la actora tenía derecho” y que “La Nación es responsable de daños y perjuicios por la morosidad de la actuación administrativa y la alteración irrazonable de sus propios actos administrativos, reconocida en el caso incluso en expresiones oficiales que constan en las actuaciones, derivadas de infundada suspensión del régimen de promoción de la industria automotriz a que se había acogido la actora”.

*En efecto y esto es así porque si bien nadie goza del derecho al mantenimiento de las leyes, esto es en tanto que la alterabilidad de los beneficios ya creados y otorgados no afecte una garantía constitucional como el derecho de propiedad”*¹⁹³.

¹⁹⁰ Cfr. el 6° Considerado de Fallos 296:672.

¹⁹¹ Cfr. segundo párrafo del Considerando N° 8.

¹⁹² Cfr. segundo párrafo del Considerando 13.

¹⁹³ Cfr. página 4 de su publicación “ECONOMÍA DEL CONOCIMIENTO. LA “ESTABILIDAD DE LOS BENEFICIOS FISCALES” Y LA REDUCCIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS”.

Por su parte, la **Procuración del Tesoro de la Nación** en el año 1.985, y a través de su dictamen obrante a **Tomo: 172 Página: 326**, también se había pronunciado en cuanto a la naturaleza bilateral de los actos administrativos que cumplimentan la aplicación de la legislación de fomento, en el marco de la doctrina de la “economía concertada”. En ese contexto, entendió que alterar la ecuación económico-financiera tenida en cuenta por una empresa promocionada al tiempo de su inversión, afectaría con ello, derechos que adquiriera como prerrogativa jurídica individualizada al amparo de las normas que le acoraron –cualitativa y cuantitativamente- los beneficios promocionales, en ese caso cuestionados.

Estabilidad de los Actos Administrativos

En ese orden de ideas, es dable poner de relieve que la estabilidad de los actos administrativos -en lo referente a los derechos adquiridos por parte del beneficiario, en lo que hace a sus derechos patrimoniales-, podría implicar el hecho de que ante un cambio de los compromisos oportunamente asumidos por parte del Estado, este último pudiera afrontar los perjuicios económicos que ello generaría, por entenderse configurada una rescisión unilateral de las obligaciones existentes entre las partes, con el consecuente deber de indemnizar por los daños y perjuicios sufridos por el beneficiario, en relación a los valores patrimoniales que resultaran afectados; por estar frente a un posible menoscabo del derecho de propiedad.

En ese orden de ideas, debemos tener presente que la Corte Suprema de Justicia en **Fallos 296:672** recuerda la posición adoptada en **Fallos 175:368** en cuanto a que: “...no existe ningún precepto de ley que declare inestables, revisibles, revocables o anulables los actos administrativos de cualquier naturaleza y en cualquier tiempo, dejando los derechos nacidos o consolidados a su amparo, a merced del arbitrio o del diferente criterio de las autoridades...”¹⁹⁴.

Principio de Seguridad Jurídica

Lo señalado precedentemente guarda relación, además, con el principio de la seguridad jurídica que debe primar en el dictado de todo acto administrativo particular de naturaleza promocional que concede incentivos, durante el plazo de vigencia de la normativa de excepción y mientras se mantenga vigente el status de beneficiario del sujeto promovido.

En el último marco promocional, que fuera sancionado por el Poder Legislativo al momento de elaborar el presente trabajo, esto es, el Régimen De Incentivo Para Grandes Inversiones (RIGI) incluido en el Título VIII de la Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos, Ley N° 27.742 (cuyo análisis será efectuado en el punto 3.10 del presente), se hace especial mención en sus artículos 201 y 202, a los compromisos del Estado Nacional respecto de la preservación de la garantía de estabilidad en materia normativa y de los beneficios fiscales a ser acordados en dicho marco, estableciendo expresamente que los beneficiarios: “...gozarán en lo que respecta a sus proyectos, de estabilidad normativa en materia tributarias, aduanera y cambiaria,

¹⁹⁴ Cfr. Último párrafo del Considerando 13.

consistente en que los incentivos otorgados ...no podrán ser afectados ni por la derogación de la ley ni por la creación de normativa tributaria, aduanera o cambiaria respectivamente más gravosa o restrictiva que las que se encuentran contempladas en el RIGI” (primer párrafo artículo 201).

Con anterioridad, en el marco del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento -Ley N° 27.506 y su modificatoria Ley N° 27.570-, se había dispuesto que: *“Los sujetos alcanzados por el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento gozarán de la estabilidad de los beneficios que el mismo establece, respecto de su/s actividad/es promovida/s, a partir de la fecha de su inscripción en el Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento, y por el término de su vigencia, siempre que cumplan con las verificaciones de las exigencias que dicho régimen prevé”* (cfr. artículo 7°).

Como puede observarse, en los párrafos precedentes, se pone de manifiesto un tema central en la regulación de los beneficios tributarios, esto es, la seguridad jurídica, en el marco de un régimen especial y de los actos administrativos que conceden dichos incentivos. Este principio es fundamental, ya que garantiza que los beneficiarios de programas promocionales puedan confiar en la estabilidad de las normas y de los incentivos otorgados durante el tiempo que dure su vigencia. En este sentido, destaco la necesidad de que las leyes promocionales y sus beneficios sean predecibles y no cambien de manera abrupta, condición que protege a los beneficiarios contra posibles modificaciones legales que pudieran afectarlos negativamente.

En ese orden de ideas, estimo que el Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI) y el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento son ejemplos claros de políticas que buscan brindar certidumbre a los beneficiarios, en el sentido expuesto. En efecto, en ambos casos, las normativas incluyen garantías de estabilidad normativa, y en el primero adicionalmente, intenta reforzar el concepto refiriendo adicionalmente a la estabilidad fiscal, significando ello, en ambos casos, que los incentivos otorgados no pueden ser modificados de manera más restrictiva por cambios en las leyes tributarias, aduaneras o cambiarias. Esto refuerza la idea de que el Estado se compromete a respetar los beneficios pactados mientras dure la vigencia del régimen, siempre y cuando los beneficiarios cumplan con los requisitos establecidos.

Esta estabilidad normativa es clave para fomentar la inversión y la confianza en este tipo de herramientas, ya que permite que los actores económicos involucrados puedan tomar decisiones a largo plazo sin temor a que cambios repentinos en la legislación especial, pudieran alterar las condiciones en las que se basaron las decisiones voluntarias y favorables, relativas a su participación en los regímenes promocionales.

Por otra parte, considero que, así como las leyes en cuestión deben asegurar esta estabilidad tendiente al mantenimiento de un entorno favorable para las inversiones a largo plazo, los beneficiarios deben cumplir con sus respectivos compromisos.

Siguiendo con el alcance del referido principio de seguridad jurídica, es dable remitirnos a las reflexiones que efectuara la CSJN en los **Autos: “Cerro Vanguardia S.A. (TF 22.172-I)c/ DGI”**, conforme se desprende de su resolución de fecha 30 de junio de 2.019 (Fallos 332:1531).

En el caso, la sociedad actora había adquirido la condición de beneficiaria del Régimen de Inversiones Mineras, previsto en la Ley 24.196 y sus modificaciones, a quien, además, la Autoridad de Aplicación le había expedido el respectivo certificado de estabilidad fiscal relativo a la carga tributaria de su emprendimiento, en el orden nacional al 14/08/96, fecha de presentación de su estudio de factibilidad, contando con dicho beneficio por un período de 30 años (cfr. artículo 8° de la ley).

Al respecto, y a modo de muy brevísima síntesis, ya que el instituto fue abordado en el punto 3.5 del presente, se recuerda que el aludido incentivo implica que las empresas que desarrollen actividades mineras en el marco del referido régimen de inversiones, no pueden ver incrementada su carga tributaria total, determinada al momento de la presentación del citado estudio de factibilidad.

Sin perjuicio de ello, el Organismo Fiscal había determinado de oficio la obligación fiscal de la sociedad, pretendiendo el cobro de las retenciones no ingresadas del impuesto a las ganancias, por distribución de dividendos del período fiscal 2.000, en concepto de impuesto de igualación; gravamen que fuera incorporado, en su momento, a continuación del entonces artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1.997, y sus modificaciones, por imperio de lo establecido en el artículo 4° de la Ley N° 25.063 de fecha 7 de diciembre de 1.998.

Si bien parte de la discusión judicial se centraba en analizar si el beneficio de la estabilidad fiscal, resultaba sólo procedente respecto de la carga tributaria del titular del emprendimiento minero, y no así de sus accionistas, con la sola disidencia de la Dra. Highton de Nolasco -cuya posición comparto-, la CSJN rechazó la pretensión fiscal revocando lo resuelto en las instancias anteriores.

Para así decidir, y en lo que respecta al precitado principio de seguridad jurídica, ese Máximo Tribunal se ha manifestado en la referida causa judicial, en cuanto a *“Que si bien, como regla, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por ellas (Fallos: 288:279; 291:359; 299:93; 303:1835), en el caso se configura un supuesto de excepción, precisamente a raíz de que la ley 24.196, con la finalidad de promover las inversiones en el sector minero, estableció la estabilidad por un determinado lapso del régimen tributario aplicable a los respectivos emprendimientos. Por tal motivo, y en virtud de las razones ya expuestas, cabe concluir que la norma incorporada por la ley 25.063 a continuación del art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias no resulta aplicable a la actora.*

Por lo demás, tal conclusión es la que mejor se adecua al principio de seguridad jurídica, al que el Tribunal ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218)¹⁹⁵”.

De lo mencionado, entiendo que la CSJN le reconoció a la empresa minera un derecho adquirido en cuanto al mantenimiento de las condiciones del régimen promocional, considerando en consecuencia que la firma no podía ver afectado dicha atribución, por

¹⁹⁵ Cfr. Considerando N° 12.

aplicación de una modificación tributaria posterior, a la fecha de presentación de su estudio de factibilidad, en el marco del beneficio de la estabilidad fiscal oportunamente acordado.

A mis conclusiones previas, y hasta lo aquí expuesto, considero que el alcance del acto administrativo particular que surge como consecuencia del dictado de una ley promocional, emitido por un órgano competente en ejercicio de una determinada función administrativa acordada por ley, actúa también como un acuerdo de voluntades al que deben ceñirse las partes (Estado/Autoridad de Aplicación - beneficiario), dado que produce efectos jurídicos en dichas relaciones promocionales y en consecuencia, surte efectos respecto de los compromisos asumidos por ambas partes.

Principalmente, por esa razón acompaño el criterio de la disidencia de la Dra. Highton de Nolasco, dado que, en el acuerdo bilateral de voluntades e intenciones entre el Estado Nacional y la compañía minera, el inversionista no formaba parte del mismo, y desde el aspecto subjetivo no era beneficiario -no estaba directamente promovido- y a su vez, el pago del impuesto de igualación en disputa, no era una carga tributaria que recayera sobre el emprendimiento minero, por lo que no le cabía a franquicia.

Respecto de esto último, y desde un punto de vista eminentemente técnico, se señala que, en ese caso, los beneficiarios revestían -en ocasión de producirse las situaciones previstas en el primer artículo incorporado sin número a continuación del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias t.o. 1.997 y sus modificaciones-, el carácter de agentes de retención del gravamen, toda vez que el mismo alcanzaba a los pagos de dividendos o, en su caso, distribución de utilidades, que superaran las ganancias determinadas en base a la aplicación -exclusivamente- de las normas generales de la ley del gravamen-. Es decir, el propósito de su establecimiento era evitar que ganancias consideradas exentas se trasladaran a los accionistas o socios por vía de dividendos o distribución de utilidades. Si bien, actualmente, esta retención ya no resulta de aplicación a los dividendos o utilidades atribuibles a ganancias devengadas en los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2.018 (cfr. artículo 83 de la Ley N° 27.430), estimo que el análisis efectuado y las posiciones adoptadas al efecto, son aspectos a ser tenidos en cuenta, ante la existencia de similares presupuestos que pudieran presentarse en el futuro.

En ese orden de ideas, y a los fines de establecer el correcto alcance de una franquicia, estimo que siempre debe poderse identificar al sujeto a quien la misma está dirigida, es decir, al beneficiario alcanzado por la promoción, aspecto que debería ser claro y expreso, en la ley de que se trate. Este hecho hace que siempre debamos poner especial interés en el aspecto subjetivo en cuestión, elemento al que me he remitido en el punto 3.2 del presente.

Efectuada la aclaración precedente, y siguiendo con el análisis de las implicancias jurídicas que los actos administrativos de índole promocional conllevan, es dable también recordar que es criterio sostenido por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación que aquellos actos que se encuentran “...firmes, que provienen de autoridad competente, llenan todos los requisitos de forma y se han expedido sin grave error de derecho, no pueden ser anulados por la autoridad que los dictó si generaron derechos subjetivos que se incorporaron al patrimonio de sus destinatarios (Fallos: 175:368; 285:195; 308:601; 310:1045; 327:5356, entre muchos otros). También ha señalado el Tribunal que este es

*un principio “de vital significancia, que tiene su base constitucional en la garantía de la propiedad (artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional) y a cuyo través se consolida uno de los pilares del ordenamiento jurídico, cual es la seguridad” (Fallos: 310:1045 y 327:5356)”, sin perjuicio de que “...de todas maneras, la regla no es absoluta, como tampoco son absolutos los principios, garantías y derechos reconocidos por la Constitución Nacional (artículos 14 y 28 de la Carta Magna)”-el subrayado me pertenece-*¹⁹⁶.

Consecuentemente, estimo que es importante para el Estado nacional evitar caer en un comportamiento arbitrario y/o disfuncional, que pudiera ser caratulado judicialmente de inconstitucional por atentar contra garantías constitucionales como la seguridad jurídica y el derecho de propiedad, principios que deben primar siempre en la administración del poder público, en un Estado de Derecho.

Nulidad del Acto Irregular

Sin perjuicio de ello, entiendo que la protección de la seguridad jurídica y el derecho de propiedad a la que hice referencia precedentemente, no deberían alcanzar a quienes actúan de mala fe o de manera negligente. Es por ello, que ese tipo de resguardos jurídicos no deberían cubrir a quienes intentan beneficiarse de actos nulos o ilegales, lo que trae aparejada la necesidad de una conducta honesta y de buena fe, en el ejercicio de los derechos derivados de los actos que conceden beneficios.

En ese orden de ideas, la Dra. Gabriela Inés Tozzini (2.006) reflexiona -siguiendo la postura de la autora Vázquez Cuestas-, que “...*para que la expectativa del particular sea protegida, es necesario que haya confiado en el mantenimiento del acto y que la protección de la confianza pese más que el interés de la colectividad en retirar ese acto. Quedan excluidos de la protección de este instituto quienes en forma ilegítima hayan obtenido el dictado del acto (dolo, amenazas o cualquier acto de corrupción), o a través del suministro de datos inexactos o incompletos, o que hubieran conocido la ilegalidad del acto administrativo o que su ignorancia de la ilegalidad del acto haya sido consecuencia de una grosera negligencia de su parte*”.

La conclusión puesta de relieve, resalta la importancia de la protección de la confianza legítima de los particulares frente a los actos administrativos, pero también establece límites claros para su aplicación. Según Gabriela Inés Tozzini, la expectativa del particular de que un acto administrativo se mantenga válido solo debe ser protegida si dicha persona ha confiado de buena fe en la legalidad del acto. Si el beneficiario ha actuado de manera ilegítima -por ejemplo, mediante dolo, corrupción o proporcionando información falsa-, o si ha sido negligente en verificar la legalidad del acto, no tiene derecho a que se le proteja esa expectativa.

Respecto de esto último, y conforme surge del fallo que reseñaré seguidamente, la Corte Suprema de Justicia refuerza esta idea al señalar que, si un acto administrativo es irregular y ha generado derechos subjetivos en favor del beneficiario, este solo podría ser eliminado a través de una acción judicial, destacando que la administración pública tiene la legitimidad para solicitar la anulación de sus propios actos si estos son ilegales o nulos.

¹⁹⁶ Cfr. considerandos 6° y 7° de Fallos: 338:212.

En términos de esa Máximo Tribunal, si “...se arriba a la conclusión de que el acto en cuestión resulta irregular, corresponderá que se amerite si ha generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, dado que, en caso afirmativo, sólo podría ser eliminado del mundo jurídico por medio de una decisión judicial y previa deducción de la pertinente acción de lesividad (conf. Dict. 220:44; 224:96), estimándose que en tal supuesto, el organismo fiscal tendría legitimación suficiente para deducir judicialmente la pretensión anulatoria de su propio acto (cfr. Dict. 205:128)”. Como puede advertirse, ni el principio de la seguridad jurídica, ni el derecho de propiedad pueden proteger, entre otros, a un beneficiario que obra de mala fe o que intenta valerse de un acto de una autoridad de aplicación, que ha excedido sus facultades de contralor.

Celeridad en las tramitaciones, habilitaciones y solicitudes

Otro aspecto que merece reflexión, es acerca del compromiso que le cabe a la autoridad de aplicación, en cuanto a su deber de actuar con cierta celeridad, dentro de un período de tiempo prudencial, respecto a la habilitación del uso de un incentivo, cuyo beneficiario tiene que cumplir, además, con las instancias administrativas previas de validación/verificación de determinada documentación, para su usufructo.

Para el análisis del aspecto expuesto, me pareció interesante traer a colación, los aportes efectuados en el ámbito judicial, en los Autos “**Metalúrgica Duroll S.R.L. c/EN- M Economía -Secretaría Industria y Desarrollo Productivo-expte s/amparo por mora**, por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal -Sala IV-, causa en la que luego de analizar, en particular, el compromiso de la autoridad de aplicación en relación con la celeridad y la eficiencia en la habilitación del incentivo promocional involucrado, y cómo su demora podía afectar los derechos del beneficiario, resolvió acerca de un conflicto relacionado con la mora administrativa.

En este caso, la empresa demandante había solicitado la emisión de bonos fiscales en el marco del Decreto N° 379/01 y sus modificaciones, pero experimentó demoras significativas por parte del Ministerio de Producción en expedirse sobre su solicitud. La autoridad de aplicación defendió su demora argumentando que el proceso administrativo requería tiempo para el análisis de la documentación presentada, la verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos, la realización de consultas y, en algunos casos, la obtención de los informes técnicos o jurídicos adicionales, necesarios para respaldar la decisión final, a los fines de garantizar la legalidad y la correcta aplicación de la normativa vigente.

Sin embargo, observando dicha Cámara que el plazo reglamentario de 60 días para emitir el bono había vencido sin una justificación válida para la demora, y considerando que la empresa había cumplido con todos los requisitos y presentado la documentación solicitada, con fecha 30 de abril de 2.024, resolvió rechazar la apelación interpuesta por la Administración, conformando la sentencia apelada, en la que el Juez de primera instancia había hecho lugar a la acción de amparo por mora presentada por la firma, condenando al entonces Ministerio de Producción a expedirse sobre las solicitudes de emisión de los bonos fiscales previstos en el Decreto N° 379/01 y sus modificaciones.

Como puede observarse, la Cámara no pudo justificar el retraso y la inactividad de la autoridad de aplicación, basada en cuestiones de complejidad o de acumulación de tareas, cuando por su parte, la beneficiaria había cumplido acabadamente con todos los pedidos de información que le fueron formulados.

En cuanto a las intervenciones oportunas de la autoridad de aplicación, es dable poner de relieve, lo previsto en ese sentido, en el artículo 143 de la Ley N° 11.683, que versa acerca de que *“En los regímenes de promoción industriales, regionales, y sectoriales o de otra clase que conceden beneficios impositivos de cualquier índole, las respectivas autoridades de aplicación estarán obligadas a recibir, considerar y resolver en términos de preferente o urgente despacho según las circunstancias, las denuncias que formule la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS ante las mismas y que se refieran al presunto incumplimiento por parte de los responsables de las cláusulas legales o contractuales de las cuales dependieren los beneficios aludidos. Transcurrido un plazo de noventa (90) días sin haberse producido la resolución de la autoridad de aplicación, la ADMINISTRACION FEDERAL quedará habilitada para iniciar el procedimiento dispuesto en el párrafo siguiente, sin perjuicio de observar los recaudos en él establecidos.*

Cuando en uso de las facultades que le otorga esta ley la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS compruebe el incumplimiento de las cláusulas a que se refiere el primer párrafo de este artículo, podrá considerar a los fines exclusivamente tributarios, como caducos, total o parcialmente, los beneficios impositivos acordados, debiendo, en dicho caso, previa vista por QUINCE (15) días al Organismo de aplicación respectivo, proceder a la determinación y percepción de los impuestos no ingresados con motivo de la promoción acordada, con más su actualización e intereses.

Asimismo, deberá intimar a los inversionistas simultáneamente y sin necesidad de aplicar el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes, el ingreso de los impuestos diferidos en la empresa cuyos beneficios se consideran caducos. En caso de incumplimiento la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS deberá proceder conforme lo establecido por el Capítulo XI de este Título.

La determinación e intimación previstas en el párrafo anterior, en relación con los incumplimientos que la originan, serán procedentes, aun cuando subsistan formalmente los actos administrativos mediante los cuales la autoridad de aplicación haya acordado los beneficios tributarios, y sólo podrá recurrirse cuando dicha autoridad, en uso de las facultades que le son propias y mediante resolución debidamente fundada, decidiera mantener los beneficios promocionales por los períodos a que se refiere la mencionada determinación. Dicho recurso deberá interponerse, exclusivamente, por la vía establecida en el artículo 81 y las sumas repetidas se actualizarán desde la fecha en que fueron ingresadas”.

Conforme se desprende de este último, entre otros aspectos, y en lo que aquí interesa, las autoridades de aplicación de los regímenes de promoción, deberían recibir, considerar y resolver, en tiempo y forma, las denuncias del Organismo Fiscal. Esto asegura una respuesta oportuna ante presuntos incumplimientos de los beneficiarios, lo que facilita una mayor vigilancia y control sobre el uso de los incentivos fiscales otorgados.

Por otra parte, en forma concomitante, a la implementación de las medidas reglamentarias y procedimentales accesorias al régimen legal, es dable poner de relieve la importancia de las **Resoluciones Generales** emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), hoy conocida como la Agencia de Recaudación y Control Aduanero, organismo que, sobre la base de las atribuciones conferidas por la ley promocional y/o el artículo 7° del Decreto N° 618 del 10 de julio de 1.997, sus modificatorios y/o complementarios, o las normas que lo reemplacen en el futuro, procede, por ejemplo, a habilitar servicios web, vinculados con la registración, consulta, administración imputación y/o cesión de franquicias (de aquellos regímenes que

conceden certificados o bonos de crédito fiscal, o con aquellas exenciones que son administradas a través de una cuenta corriente computarizada-¹⁹⁷), ello sin perjuicio de sus propias atribuciones en cuanto a la implementación de aquellas acciones que hagan al cumplimiento de sus propias tareas de verificación y fiscalización.

Finalmente, cuestiones como las mencionadas, ponen de relieve la necesidad de que las autoridades intervinientes en los regímenes de promoción que conceden beneficios, deben actuar de manera oportuna, rápida y eficiente, en el ámbito que a cada una de ellas les compete, para evitar perjuicios innecesarios, para ambas partes (Estado/Beneficiario).

3.7 Régimen de Incumplimientos y Sanciones

Por su parte, todo marco promocional debe contemplar previsiones inherentes a la tipificación de los incumplimientos promocionales que se entienden sustanciales y de interés penalizar, así como también la individualización de las sanciones a ser aplicables, en cada caso, de acuerdo a la gravedad de la falta cometida, es decir, debe contener un régimen particular del que deberá valerse la Autoridad de Aplicación, para resolver a través de un acto administrativo fundado, acerca de la existencia o no de un incumplimiento; previo cumplimiento del debido proceso administrativo, mediante la aplicación de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo N° 19.549, sus modificaciones y demás normas reglamentarias -procedimiento en el que adquiere relevancia la instrumentación de un sumario- o en su caso el que fuera reglado en la norma especial.

El procedimiento administrativo establecido en la Ley N° 19.549 es aplicable a todas las dependencias y entidades que integran el Estado nacional, en cualquier actuación que implique la modificación o extinción de relaciones jurídicas con los particulares. En el caso de los beneficiarios, dicho procedimiento debe seguir estrictamente los lineamientos definidos por el legislador, con el objetivo de garantizar a éstos últimos, la protección de sus derechos, especialmente cuando puedan verse afectados por el ejercicio de la función pública, la protección de sus derechos (en contradicción) y su consecuente defensa.

Al respecto, es dable mencionar que, en la normativa promocional, es común observar que el legislador ha optado por normar a las **faltas** en **leves** o **graves**. Estas pueden involucrar desde la demora y/o la inexactitud y/u omisión temporal, en la presentación de la información requerida por la autoridad competente, hasta las omisiones intencionales y/o falsedades en las presentaciones efectuadas con carácter de declaraciones juradas, que pudieran haber dado lugar a un uso indebido de las franquicias tributarias oportunamente acordadas; además del típico presupuesto vinculado con el incumplimiento de los compromisos asumidos, en el marco promocional de que se trate.

Por su parte, las **sanciones** que se estipulan para esos presupuestos, también están **graduadas**, y varían desde la suspensión temporal en el goce del beneficio -por el período que dure el incumplimiento-, la revocación total o parcial de los incentivos usufructuados -con la consecuente devolución de los tributos dejados de ingresar (más sus intereses) o del instrumento que involucra un crédito fiscal, o el monto de este último si se transfirió

¹⁹⁷ Cfr. por ejemplo, las Resoluciones Generales AFIP Nros. 4652 del 27 de diciembre de 2.019, 5.427 de fecha 5 de octubre de 2.023, entre otras.

(más sus intereses)-, la aplicación de multas promocionales graduadas en un porcentaje del monto de los beneficios utilizados, y la inhabilitación temporal o permanente del beneficiario para volverse a adherir a un régimen especial determinado. A su vez, estas podrán aplicarse de forma conjunta o alternativa, según el caso.

En conclusión, en la mayoría de los casos, el marco normativo que regula los regímenes promocionales establece un sistema detallado y graduado de sanciones ante el incumplimiento de las obligaciones asumidas por los beneficiarios. Como puede observarse, las faltas, que van desde omisiones o inexactitudes en la información presentada hasta la comisión de fraudes intencionales, son tratadas con una variedad de medidas sancionatorias, que buscan garantizar el correcto uso de los beneficios tributarios. Considero que estas sanciones tienen como objetivo principal asegurar la integridad de los regímenes promocionales y proteger los intereses del Estado.

Adicionalmente, estimo que la graduación expresa de éstas y la consecuente aplicación de las sanciones -en forma conjunta y/o alternativa- permiten una respuesta proporcional y adecuada según la gravedad de la infracción cometida, lo que fomenta el cumplimiento de las obligaciones oportunamente comprometidas y promueve un entorno de transparencia y equidad en la aplicación de dicho régimen sancionatorio, disminuyendo la posibilidad de que pudieran existir tratos discrecionales.

Prescripción

Asimismo, la ley promocional debería incluir previsiones adicionales relativas al término de la prescripción de las acciones fiscales para exigir el cumplimiento de las obligaciones del régimen, o para aplicar las sanciones derivadas de su incumplimiento, así como también de las causales de interrupción y/o suspensión a ser aplicables.

Caso contrario, esto es, en el caso de no establecerse en el régimen promocional un plazo de prescripción especial, las acciones del Fisco prescriben de conformidad a las previsiones de la Ley N° 11683, es decir, a los 5 años de producido el incumplimiento de las obligaciones de las que depende el usufructo del beneficio fiscal, es decir, deberá estarse a los términos de las disposiciones del Capítulo VIII de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1.998 y sus modificaciones.

Sin embargo, se señala que existen previsiones espaciales en:

- El Régimen de Promoción Industrial de la Ley N° 22.021 y sus modificaciones, que promueve que *“Prescribirán a los diez (10) años las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones emergentes de la presente ley o para aplicar las sanciones derivadas de su incumplimiento. El término se contará a partir del momento en que el cumplimiento debió hacerse efectivo. La suspensión e interrupción de la prescripción se regirán por las disposiciones de la Ley N° 11.683”* (artículo 21).
- El Régimen de Promoción de la Ley N° 19.640, que se rige por lo previsto en el artículo 21 de la Ley N° 21.608¹⁹⁸ que establece que *“Prescribirán a los*

¹⁹⁸ Abrogada por el artículo 158 del Decreto DNU N° 70/23 (BO 21/12/23).

DIEZ (10) años las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones emergentes de la presente ley y sus distintos regímenes, o aplicar las sanciones derivadas de su incumplimiento. El término se contará a partir del momento en que el cumplimiento debió hacerse efectivo. La suspensión e interrupción de la prescripción se regirá por las disposiciones de la Ley 11.683”. Al respecto, se recuerda que si bien la Ley N° 19.640 no contiene referencia explícita a dicho instituto, la reglamentación de la misma se apoya en el régimen de promoción industrial de la Ley N° 21.608 para supuestos expresamente no contemplados en la misma; como es el caso de la remisión efectuada en cuanto a la aplicación de sanciones, haciéndose también extensivo dicho criterio a lo previsto en materia de prescripción¹⁹⁹.

Ahora bien, en materia de “suspensión” y/o “interrupción”, la Ley N° 21.608 recurre en auxilio de la Ley N° 11.683, es decir, esta remisión no hace otra cosa que hacer suyos los supuestos que al respecto contempla la Ley de Procedimiento Fiscal.

- El Régimen de Promoción de la Industria Automotriz-Autopartista y su Cadena de Valor previsto en la Ley N° 27.686, estipula en su artículo 21, que *“Las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones emergentes de la presente ley e imponer las sanciones derivadas de su incumplimiento prescribirán a los diez (10) años contados a partir de la fecha en que el cumplimiento debió hacerse efectivo. El acto administrativo que ordena la instrucción de sumario administrativo y/o el requerimiento de cumplimiento emitido por la autoridad de aplicación suspenderán por tres (3) años el plazo de prescripción de la acción y se aplicarán en subsidio las disposiciones de la ley 11.683...”*.
- El Régimen de Inversiones en Emprendimientos Forestales y/o Forestoindustriales (Ley N° 25.080 y sus modificaciones), se promueve que *“Las acciones para imponer sanción por infracciones a esta ley, sus decretos y resoluciones reglamentarias, prescriben a los (5) años. El término de prescripción comenzará a contarse desde la fecha que se detecte la comisión de la infracción. Las acciones para hacer efectivas las sanciones pecuniarias aplicadas prescribirán a los dos (2) años. El término comenzará a contarse a partir de la fecha en que la resolución haya pasado en autoridad de cosa*

¹⁹⁹ Artículo 11 del Decreto N° 479/95, dispone que: *“Los incumplimientos de los compromisos asumidos por los beneficiarios del régimen de sustitución en cada proyecto en particular, con relación al nivel de inversiones, producción y personal ocupado, como así también con cualquiera de los demás compromisos establecidos en el artículo 16 del Decreto N° 1139/88, darán lugar a la aplicación del artículo 17 de la Ley N° 21.608 y sus modificaciones”*.

El Artículo 13 del Decreto N° 727/22 aclara que *“La SECRETARÍA DE INDUSTRIA, ECONOMÍA DEL CONOCIMIENTO Y GESTIÓN COMERCIAL EXTERNA del MINISTERIO DE DESARROLLO PRODUCTIVO será la Autoridad de Aplicación del régimen del presente decreto, quedando facultada para dictar las normas complementarias y aclaratorias respectivas. Dichas normas deberán establecer un sistema que permita y garantice el cumplimiento, por parte de los beneficiarios del Régimen de la Ley N° 19.640, del esquema sancionatorio en relación con los incumplimientos incurridos, mediante el cual se deberán aplicar, de manera progresiva o por separado, en proporción a la gravedad y persistencia del incumplimiento, las sanciones previstas en el artículo 17 de la Ley N° 21.608”*.

juzgada. La prescripción de las acciones para imponer sanción y para hacer efectivas las de carácter pecuniario, se interrumpen por la comisión de una nueva infracción y por los actos de impulso del sumario administrativo o del proceso judicial” (cfr. artículo 28 quáter).

Al respecto, es dable advertir que la falta de previsión legal, en relación con el momento a partir del cual comenzaría a computarse el plazo de la prescripción, en términos promocionales, ha suscitado el análisis y los respectivos pronunciamientos jurídicos tanto en el ámbito de la Administración Federal de Ingresos Públicos como del Ministerio de Economía. El Servicio Jurídico de esta última cartera ministerial se ha pronunciado puntualmente en lo relativo a lo previsto en el referido artículo 21 de la Ley N° 22.021 -con relación al cálculo de mérito, según las disposiciones establecidas en el artículo 7° del Decreto N° 2.054/92 y Resolución N° 1.280/92 (ME y O y SP)-, en cuanto a que “...le asiste razón al organismo fiscal cuando señala que la acción queda expedita a la finalización de los períodos que menciona, puesto que su obligación de evaluar el grado de cumplimiento de los sujetos promovidos, debe efectuarse en función de los dos primeros ejercicios comerciales anuales cerrados con posterioridad a: (i) la efectiva acreditación de los bonos de crédito fiscal en las respectivas cuentas corrientes computarizadas, cuando se trate de los supuestos alcanzados por el art. 1° del Decreto N° 1295/03; o, (ii) la puesta en marcha para los restantes casos; esto es, en relación a los no alcanzados por el precitado Decreto N° 1295/03, ello de conformidad con lo prescripto por el art. 7° del Decreto N° 2054/92.

En virtud de lo expuesto, se estima que el curso de la prescripción –en lo que a dicha obligación respecta– solo puede correr una vez transcurrido los términos antes aludidos, dado que sólo a partir de entonces se cumple la directiva del art. 21 de la Ley N° 22.021 que ordena su cómputo “... a partir del momento en que el cumplimiento debió hacerse efectivo...” -Dictamen DGAJ N° 205.745-.

Por su parte, y en el marco del presente análisis quiero poner de relieve, a modo reflexivo, la necesidad e importancia de establecer siempre en el régimen especial, previsiones específicas respecto de los términos de la prescripción de las acciones fiscales, es decir, de disponer plazos claros y específicos que regulen tanto el ejercicio de las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones como la aplicación de las sanciones correspondientes. En la actualidad, la falta de una regulación homogénea en este aspecto, muchas veces genera incertidumbre y, en algunos casos, puede dar lugar a interpretaciones divergentes, lo que afecta la efectividad y la seguridad jurídica en la aplicación de las normativas.

Es por ello, que se refuerza la idea acerca de que es esencial que los regímenes promocionales cuenten con plazos de prescripción definidos, adaptados a la naturaleza de cada régimen y que permitan una adecuada fiscalización de las acciones de los beneficiarios. Al establecerse términos como los 10 años para algunos regímenes, o los 5 años en otros casos, se garantiza que las acciones fiscales puedan ejercerse en tiempo oportuno, sin que se dilaten indefinidamente. Sin embargo, la falta de previsiones uniformes respecto al inicio del cómputo de la prescripción puede generar lagunas legales que dificulten su aplicación efectiva, como lo demuestra el caso de la Ley N° 22.021, donde el inicio del cómputo se vincula a momentos específicos que pueden variar según el tipo de beneficio otorgado.

Además, las disposiciones sobre la suspensión e interrupción de la prescripción, que se rigen por la Ley N° 11.683 y se aplican de manera subsidiaria en algunos casos, refuerzan la necesidad de claridad en cuanto a las condiciones que permiten interrumpir el curso del plazo prescriptivo. Asimismo, entiendo que la remisión a la Ley N° 11.683 para estos casos, si bien proporciona un marco normativo con pautas definidas, nunca habría que dejar de lado, los detalles técnicos y particularidades de cada régimen.

En conclusión, la inclusión de previsiones claras sobre el término de la prescripción y sus causales de interrupción en las leyes promocionales resulta esencial para garantizar una correcta aplicación de las sanciones y un control eficiente sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales del beneficiario. Sin una regulación precisa, los beneficiarios pueden quedar expuestos a la arbitrariedad de la Administración. Por lo tanto, es fundamental que las leyes promocionales, incorporen previsiones en el sentido expuesto.

3.8 Cupos Fiscales

A su vez, entiendo pertinente traer a colación, el tema del establecimiento de los cupos fiscales vinculados con el otorgamiento de beneficios fiscales de excepción, como lo son los incentivos de fomento analizados en el punto 3.5 del presente, dado que constituyen una herramienta de gestión gubernamental tendiente a lograr una mejor proyección en la administración de los recursos públicos.

En efecto, en ciertas ocasiones, las normas especiales establecen ciertas reservas, en cuanto al otorgamiento de determinadas franquicias, y prevén un tope en cuanto al monto de los incentivos a asignar, en un determinado período/ejercicio, lo que, a su vez, conlleva el estableciendo de ciertas pautas normativas adicionales, relativas a los criterios de selección a adoptarse -muchas veces por parte del PEN o la autoridad de aplicación-, a los fines de la asignación/distribución de ese cupo limitado de montos de beneficios.

Por otra parte, y siguiendo con el análisis de las particularidades de dichos cupos, debe tenerse presente que no necesariamente el establecimiento de estos, debe constituir un tope al gasto tributario que el Estado está dispuesto a afrontar en un determinado período, dado que éste puede vincularse, también, con una cuestión de proyección del flujo financiero. Cuando me interiorice luego, en el punto 4, acerca de las particularidades del aludido gasto tributario, voy a hacer referencia al tipo de franquicias que se encuentran involucradas bajo dicho concepto y a cuáles se las excluyen del mismo.

A su vez, se destaca que esa limitación o restricción, puede configurarse a través de la instrumentación de un cupo fiscal en la propia norma promocional o mediante la articulación de pautas y atribuciones insertas en ésta última, para que el cupo fiscal anual respectivo, se perfeccione luego en la respectiva ley de presupuesto. Considero que, conforme la normativa existente, este último supuesto, es el más utilizado, en los últimos años.

Un ejemplo actual, en el primer sentido expuesto, es decir, acerca de la existencia de un cupos fiscal instituido en la misma ley promocional, lo podemos encontrar en los términos del artículo 8° de la Ley N° 27.349 -De Apoyo al Capital Emprendedor- complementado por las previsiones del artículo 10 de su Decreto Reglamentario N° 711

de fecha 8 de septiembre de 2.017 (BO 11/09/17); cupo que fuera instaurado a los fines de la concesión del beneficio de reducción del IG (franquicia analizada en el punto 3.5 del presente).

En el marco legal señalado, se establece un cupo máximo anual equivalente al 0,02% del PBI nominal, a ser asignado por orden de presentación de las solicitudes del beneficio, considerando aquellos sectores que resulten estratégicos, las características de los emprendimientos y/o zonas de radicación de los mismos. A su vez, por previsión expresa se aclara, que la autoridad de aplicación puede reasignar el cupo distribuido.

Adicionalmente, en el artículo 13 de la aludida reglamentación, se estipula que la autoridad referida en último término, es también la encargada de realizar el análisis de las solicitudes del incentivo y se expedirá acerca de si se encuentran reunidos los requisitos para su otorgamiento. Asimismo, en lo que aquí interesa, certificará la existencia del cupo en cuestión y al momento de hacerse efectivo su otorgamiento, detraerá su monto del cupo anual total. Con respecto a esto último, se señala que lo que procede a hacer la autoridad de aplicación, es efectuar una pre imputación del mismo.

Finalmente, cabe poner de relieve que la franquicia involucrada será otorgada, en la medida que se haya realizado efectivamente la inversión, y su otorgamiento puede ser parcial (para el caso que el cupo disponible no comprenda a la totalidad de los beneficios solicitados).

Cupos Fiscales Presupuestarios

Por su parte, pautas normativas especiales, actualmente vigentes, que remiten al establecimiento de cupos fiscales presupuestarios, para el otorgamiento o concesión de beneficios tributarios, las podemos encontrar en

- a) En el artículo 17 del Decreto Reglamentario N° 531/16 y el artículo N° 23 de la Ley N° 27.701 (Capítulo IV). Para la concesión de los beneficios promocionales previstos en el artículo 9° de la Ley N° 26.190 y sus modificatorias -de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica-, es decir, para acordar el beneficio de: Amortización Acelerada en el Impuesto a las Ganancias, la Devolución Anticipada o Acreditación (contra otros impuestos a cargo de la ex AFIP, actual ARCA) el Impuesto al Valor Agregado, la Compensación de Quebrantos con Ganancias (plazo mayor), la Deducción de la Carga Financiera del Pasivo Financiero, la Exención del Impuesto sobre la Distribución de Dividendos o Utilidades, y los Bonos de Crédito Fiscal).
- b) En el artículo 3° de la Ley N° 22.317 y el artículo N° 25 de la Ley N° 27.701 (Capítulo IV). Para acordar la franquicia del artículo 3° de la Ley N° 22.317 y su modificatoria - Régimen de Crédito Fiscal para proyectos de educación tecnológica, agrotécnica, técnica profesional y de formación para el trabajo (Certificados de Crédito Fiscal).
- c) En el artículo 9° de la Ley N° 23.877 y el artículo N° 26 de la Ley N° 27.701 (Capítulo IV). Para el otorgamiento del beneficio del inciso b) del mismo artículo

de la Ley N° 23.877 y su modificatoria -de Promoción y Fomento de la Innovación Tecnológica (Certificados de Crédito Fiscal).

- d) En el artículo 22 de la Ley N° 26.270 y el artículo N° 27 de la Ley N° 27.701 (Capítulo IV). Para poderse autorizar el goce de las franquicias promocionales previstas en los artículos 6° y 7° de la Ley N° 26.270 y su modificatoria -de Promoción del Desarrollo y Producción de la Biotecnología Moderna (Amortización Acelerada en el Impuesto a las Ganancias, Devolución Anticipada o Acreditación -contra otros impuestos a cargo de la ex AFIP, actual ARCA-, del Impuesto al Valor Agregado, Bonos de Crédito Fiscal).
- e) En el artículo 8° de la Ley N° 27.506 y el artículo N° 30 de la Ley N° 27.701 (Capítulo IV). Para los incentivos promocionales previstos en los artículos 8° y 9° de la Ley N° 27.506 y su modificatoria de Promoción de la Economía del Conocimiento, (Bonos de Crédito Fiscal).

Como se apuntara precedentemente, en todas las normas promocionales mencionadas, y por imperio de lo dispuesto al efecto, en éstas últimas, los cupos fiscales involucrados han sido determinados luego, a través de una serie de artículos incorporados a la ley presupuestaria respectiva.

En cuanto a los cupos fiscales presupuestarios relativos al ejercicio 2.024, cabe poner de relieve, un hecho particular. Ante la falta de la respectiva aprobación legislativa de la ley proyectada al efecto, para dicho ejercicio, es que a través del Decreto N° 88 del 26 de diciembre de 2.023 (BO 27/12/23), el PEN estableció que a partir del 1° de enero de 2.024, regirían las disposiciones de la Ley N° 27.701 de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2.023, sus normas modificatorias y complementarias, en virtud de lo establecido por el artículo 27 de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156 y sus modificatorias.

Consecuentemente, en lo que hace a los cupos fiscales de índole promocional, en principio para el referido ejercicio 2.024, resultaban de aplicación los montos contemplados en el Capítulo IV -artículos 23 a 28 y 30- de la citada Ley N° 27.701 de fecha 16 de noviembre de 2.021 (BO 1/12/22).

No obstante ello, actualmente, existe una única excepción, en relación a los cupos fiscales de la Ley de Economía del Conocimiento. En lo que aquí interesa, se informa que, con fecha 5 de julio de 2.024, el PEN en base a las atribuciones conferidas por el artículo 1° y 3° de la CN, procedió al dictado del Decreto N° 594 (BO 8/07/24) que, entre otras medidas de naturaleza presupuestarias, procedió a establecer un cupo fiscal diferencial de \$ 150.000.000.000, para los beneficios fiscales de los artículos 8° y 9° de la referida Ley N° 27.506 y su modificatoria, es decir, incrementó el cupo fiscal de pesos \$ 70.000.000.000, contenido en el artículo 30 de la ley presupuestaria del ejercicio 2.023.

Por otra parte, es dable advertir que el cupo fiscal establecido en el artículo 33 de la Ley N° 26.457 de creación del Régimen de Incentivo a la Inversión Local para la Fabricación de Motocicletas y Motopartes, nunca se tornó operativo, sin embargo, existen

empresas adheridas al mismo, por lo que han accedido sin esa condición, a los beneficios previstos en el mismo.

A su vez, se aclara que si bien la Ley N° 25.872 -que contiene el Programa de Fomento Financiero para Jóvenes Emprendedores-, contempla el establecimiento de un Cupo Fiscal Anual para el beneficio del artículo 7° -Bono de Crédito Fiscal-, se observa que la misma no cuenta con la correspondiente asignación de cupo fiscal, a partir del ejercicio presupuestario 2.017, dado que la última vez que se ha procedido a asignar cupo fiscal al programa bajo análisis, fue a través del artículo 26 la Ley N° 27.198 de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2.016. En este caso, no he encontrado ningún indicio de que se hubiera otorgado luego del año 2.016, el beneficio en cuestión, por lo que en este caso me inclino a pensar que, en cierto sentido pudo condicionar de alguna manera la presencia/operatividad del programa, aspectos que llevan a pensar, si en realidad este tipo de decisiones no pudieran de cierto modo condicionar la vigencia del mismo, aspectos temporales que, a su vez, han sido puestos de relieve en el punto 3.4

Por su parte, y de lo observado respecto de la preparación de la proyección anual de los mismos, advertí que, generalmente, los cupos presupuestarios surgen como consecuencia de la propuesta y/o iniciativa que, en cada caso, efectúa la autoridad de aplicación competente; estimación anual que realiza, por ejemplo, en base a los proyectos que estima aprobar en ese periodo o a los montos de los beneficios usufructuados, en el año anterior, etc.-. Esa ponderación luego es analizada en el ámbito del Ministerio de Economía, gestionándose, por último, su inclusión en la respectiva ley presupuestaria.

Excedentes de Cupos Fiscales

Otro aspecto técnico que entiendo que merece destacarse, es el hecho de que puede ocurrir que sea el régimen promocional y/o la ley presupuestaria la que habilita, el traslado/traspaso de excedentes de cupos fiscales no utilizados -en un ejercicio-, al o los ejercicios presupuestarios subsiguientes; decisión que, en algunos casos, surge como consecuencia de un pedido formal por parte de la de aplicación. Un ejemplo reciente, en ese sentido, lo podemos encontrar en el artículo 31 del proyecto de la ley de presupuesto 2.025, previsión que será sintetizada en párrafos siguientes.

También, en el marco del referido artículo N° 17 del Decreto Reglamentario N° 531/16 de la Ley N° 26.190 y su modificatoria, de fomento de fuentes renovables de energías, se prevé que el cupo fiscal de un determinado período, que no sea utilizado en su totalidad en dicho ejercicio presupuestario, pueda transferirse como saldo adicional al siguiente.

Asimismo, puede suceder que una ley promocional (con cláusula relativa al establecimiento de un cupo fiscal) sea sancionada, luego de la entrada en vigencia de la ley presupuestaria correspondiente al ejercicio de su entrada en vigencia. Como en la planificación de esta última, no se pudo predecir esa nueva situación, el Poder Ejecutivo Nacional, sobre la base de valoraciones de oportunidad, mérito y conveniencia, y a los fines de no dilatar la operatividad del régimen, puede facilitar su inmediata puesta en funcionamiento, a través del dictado de un decreto de necesidad y urgencia que lo

establezca temporalmente (cfr. por ejemplo, lo dispuesto por el Decreto DNU N° 882 del julio de 2.016 -BO 22/07/16).

En ese orden de ideas, cabe agregar que, con el objeto de sortear dicha situación, el legislador puede decidir contemplar en la propia ley especial, una previsión adicional que estipule que, hasta tanto no se establezca un cupo fiscal presupuestario, los proyectos que pudieran resultar aprobados por la autoridad de aplicación, accederán a los beneficios en esta establecidos, de forma directa (que no es lo mismo que decir, que acceden de forma automática)²⁰⁰, es decir, tiene que haber una aprobación previa de la autoridad de aplicación, es decir, de la dependencia con competencia en la materia promocional, conforme fuera analizado en el punto 3.3 del presente trabajo

Sin embargo, ninguna de estas dos posibilidades, fueron contempladas para el ya mencionado Régimen de la Ley N° 27.686, que recién podría contar con el establecimiento de un cupo fiscal para otorgar el beneficio previsto en el inciso a) de su artículo 12 -Devolución de Créditos Fiscales en el IVA-, durante el ejercicio presupuestario 2.025, en la medida que el proyecto de ley presentado al parlamento, sea oportunamente sancionado.

Criterios de Asignación

A su vez, a los fines de salvaguardar el acceso a los incentivos de diferentes tipos de empresas, muchas veces se prevén criterios y/o condiciones adicionales -en la misma ley o posteriormente, en la reglamentación-, tendientes a resguardar el acceso de aquellas compañías de menor tamaño -MiPYMES-; promoviéndose siempre una mayor participación y asignación de recursos para éstos últimos sujetos. También podemos advertir, criterios de priorización vinculados con la promoción de productores agropecuarios, economías regionales, etc. (cfr. el artículo 8° de la Ley N° 27.506 sustituido por artículo 12 del Decreto N° 679 del 6 de octubre de 2.022 -BO 11/10/22- y el artículo 14 de la Ley N° 26.093).

Proyección de Cupos Presupuestarios - Ejercicio 2.025

Finalmente, a modo de síntesis y sobre la base de la información vertida en el Capítulo IV denominada “De los Cupos Fiscales” del proyecto de ley de presupuesto para el ejercicio 2.025²⁰¹, presentada por el PEN ante el HCN, el 15 de septiembre del corriente 2.024, se observa que, en este último, se proyectan las siguientes partidas, a saber:

- En el Artículo 31: Se establece un cupo de \$ 122.783.770.918, para ser asignado a los beneficios promocionales previstos en el artículo 9° de la Ley de Energía Eléctrica N° 26.190 y sus modificatorias.

Como se señalara en párrafos precedentes, adicionalmente, el artículo contempla la posibilidad de que el monto no asignado -de ejercicios anteriores-, se traslade de forma automática al Ejercicio 2.025.

²⁰⁰ A modo de ejemplo, se puede consultar el alcance del artículo 10 de la Ley N° 26.270.

²⁰¹ <https://www.economia.gob.ar/onp/documentos/presutexto/proy2025/ley/pdf/proy2025.pdf>

- En el artículo 32: Se fija un monto total de \$ 7.720.000.000, el cupo fiscal al que se refiere el artículo 3° de la Ley N° 22.317, a ser distribuido de la siguiente manera:
 - a) \$ 6.000.000.000 para el Instituto Nacional de Educación Tecnológica - organismo desconcentrado actuante en el ámbito de la Secretaría de Educación del Ministerio de Capital Humano-.
 - b) \$ 820.000.000 para la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa, Emprendedores y Economía del Conocimiento del Ministerio de Economía.
 - c) \$ 900.000.000 para el Ministerio de Capital Humano -para atender acciones de capacitación laboral-.
- En el artículo 33: Se prevé el cupo anual establecido en el inciso b) del artículo 9° de la Ley de Promoción y Fomento de la Innovación Tecnológica N° 23.877, modificada por la Ley N° 27.430, en la suma \$ 7.000.000.000.
- En el artículo 34: Se estipula un cupo fiscal de \$ 1.000.000.000 para ser asignado a los beneficios promocionales previstos en los artículos 6° y 7° de la Ley de Promoción del Desarrollo y Producción de la Biotecnología Moderna y la Nanotecnología N° 26.270 y su modificatoria.
- En el Artículo 35 - Segundo Párrafo: Se fija el cupo anual al que se refiere el artículo 12 de la Ley de Promoción de Inversiones en la Industria Automotriz-Autopartista y su Cadena de Valor N° 27.686, en la suma de \$ 5.000.000.000, conforme el mecanismo de asignación que establecerá el Ministerio de Economía.
- En el Artículo 36: Se establece un cupo fiscal de \$ 195.000.000.000 para ser asignado a los beneficios promocionales previstos en los artículos 8° y 9° de la Ley de Promoción de la Economía del Conocimiento N° 27.506 y su modificatoria.

De los cupos proyectados para el Ejercicio 2.025 y del análisis de su correspondiente conformación, se observa que se planifican mayores asignaciones a sectores claves de la economía, como ser: la energía, la innovación tecnológica, la biotecnología/nanotecnología y la economía del conocimiento. Por otra parte, entiendo que, con la referida proyección presupuestaria, se refleja el compromiso del Estado a la continuidad y sostenibilidad de los regímenes promocionales, acción que, aun sin contar con información acabada en ese sentido, considero tienen un impacto significativo en la generación de empleo, el desarrollo económico y la sostenibilidad del país.

Finalmente, y en términos generales, estimo que el establecimiento de cupos fiscales en diversos regímenes promocionales, refleja una búsqueda de equilibrio entre planificación presupuestaria, flexibilidad operativa y justicia social, garantizando la existencia de los montos de los incentivos comprometidos, sin comprometer la estabilidad económica del país.

3.9 Régimen de Garantías

Corresponde poner de relieve que algunos regímenes especiales, han requerido a los interesados y/o beneficiarios la obligación de constituir garantías. Conforme el tipo de garantías que han sido implementadas, se observa que las mismas persiguen muchas veces propósitos o finalidades diferentes y que, a su vez, han sido exigidas en distintas etapas de la relación promocional.

Por la importancia de la exigencia, estimo que la misma debería estar siempre establecida en la norma de creación del marco promocional de que se trate, quedando luego sólo en el ámbito del PEN o de la autoridad de aplicación competente, la atribución para disponer el tipo de garantía a presentarse y la oportunidad de su constitución, sustitución, ampliación y/o desafectación, aunque ello no siempre ocurre de esa manera.

Tipos de Garantías

Al respecto, he podido confirmar la existencia de al menos la implementación de dos tipos de ellas. La primera se encuentra vinculada con la materialización del compromiso del interesado de ejecutar y poner en marcha un proyecto de inversión que será objeto de análisis/evaluación por parte de diversas dependencias técnicas y jurídicas intervinientes en la tramitación de su aprobación. En vez, de tender a preservar el sacrificio fiscal que conlleva el usufructo de un beneficio fiscal, que es el segundo tipo de garantía, esta tiende a salvaguardar el dispendio administrativo que ocasionaría la intervención de diversas dependencias de la Administración, en la tramitación de actuaciones de un proyecto, que puede luego ser desistido por voluntad del interesado, previo a su aprobación, es decir, intenta formalizar el compromiso asumido por parte del interesado.

A su vez, en términos generales, los gastos, comisiones y demás erogaciones que pudieran generarse como consecuencia de la tramitación de las garantías a constituirse y/o de su cancelación parcial o total o de su ejecución, resultan estar siempre a cargo del titular del proyecto/solicitante de los beneficios.

Garantías de Ejecución del Proyecto

La **garantía de Ejecución** del proyecto presentado, se la establece en casi todos los casos, teniendo como **beneficiaria a la autoridad de aplicación** interviniente.

Por lo general, esta última se determina sobre la base de un porcentaje del o los beneficios tributarios a ser solicitados, y debe ser constituida en el momento en que el proyecto/solicitud es presentada o en el lapso temporal perentorio que fuere acordado al efecto, una vez perfeccionada la solicitud de acogimiento de que se trate, y evaluada la factibilidad de la misma ante la autoridad competente.

Luego de su establecimiento legal, existen contadas excepciones, en cuanto a la exigencia de su configuración y en general son dispensas en favor de proyectos a ser desarrollados por las micro, pequeñas y medianas empresas, como medida de fomento accesoria, a la promoción principal.

Ahora bien, jurídicamente, si una vez cumplido el plazo perentorio acordado para su constitución, la garantía no fuera perfeccionada, el proyecto debe tenerse por no presentado y deberá procederse al archivo de las actuaciones administrativas vinculadas con el mismo. A su vez, nunca son susceptibles de devolución aquellas garantías relativas a proyectos de inversión que fueren desistidos, por propia decisión de los interesados.

Caso contrario, luego de la evaluación de la factibilidad técnica y económica del proyecto/emprendimiento, y en la medida que el mismo fuera aprobado, las garantías de ejecución oportunamente presentadas deberán liberarse, por ejemplo, una vez verificada la puesta en marcha del mismo. También deben liberarse, en caso de que el proyecto/emprendimiento fuera desestimado por la autoridad de aplicación, siempre a partir de la fecha del dictado del acto administrativo particular, que da cuenta del rechazo.

Garantías sobre los Beneficios

Por su parte, podemos encontrar a la denominada **garantía por el beneficio fiscal asignado/usufructuado**, dependiendo de la decisión adoptada por el legislador en ese sentido. Generalmente, es equivalente al 100 % del monto de uno o varios de los incentivos del régimen que la contempla. Para este tipo de garantía, se prevé mayormente como beneficiario a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y las mismas deben constituirse, ampliarse y mantenerse vigentes por un lapso predeterminado, o durante todo el período en el que se mantengan en ejecución los proyectos/emprendimientos aprobados.

La caducidad de la promoción acordada, y de los beneficios asignados -como por ejemplo, constatada la ilegitimidad o improcedencia del impuesto facturado que diera origen a un reintegro efectuado o a la acreditación de exenciones y/o diferimientos tributarios- puede dar lugar a la ejecución de las mismas, sin necesidad de previa intimación al beneficiario, por parte del Organismo Fiscal.

A su vez, siempre la constitución, sustitución y/o ampliación -previo a la utilización de nuevos beneficios- de las garantías oportunamente exigidas, implica jurídicamente para el asegurador o garante, el otorgamiento de una autorización expresa e irrevocable a favor de la administración, en el caso de que última decidiera proceder a su ejecución, en forma conjunta, alternativa o separada del beneficiario de la obligación principal garantizada. Siempre los gastos incurridos para su obtención/ampliación están a cargo del beneficiario.

Además, se señala que a veces existen exigencias normativas adicionales respecto de las registraciones de las entidades emisoras de las mismas, para que las garantías a ser interpuestas tengan validez.

Formas de Constitución de Garantías

Entre las formas más habituales de garantías que pueden ser constituidas y que han sido aceptadas en los últimos años, podemos encontrar: al depósito bancario, el cheque certificado contra una entidad bancaria, los títulos públicos emitidos por el Estado nacional, el aval bancario, el seguro de caución, los pagarés a la vista, entre otras.

Garantías por Goce Anticipado de Beneficios

A su vez, y si bien los tipos de garantías puestas de relieve precedentemente, son las típicas o las más frecuentes, no quiero dejar de advertir que, en los últimos años, se han dispuesto también pautas vinculadas con un nuevo tipo de garantía que, en algunas ocasiones, es exigida por la autoridad de aplicación, y es utilizada cuando se pretende acordar el derecho a un goce anticipado de algún beneficio fiscal, supeditado luego a la concreción de una variable o exigencia promocional objeto de una verificación subsiguiente.

Ahora bien, habiéndose efectuado precedentemente, aclaraciones teóricas generales, en cuanto a este tipo de exigencia o recaudo promocional accesorio, cabe poner de relieve seguidamente, algunas referencias de marcos promocionales que han previstos en diversos tipos de normas que los conforman, exigencias adicionales, en cuanto a la constitución de garantías como ser:

En el Régimen de Promoción de Inversiones en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura instaurado en la Ley N° 26.360 y sus modificaciones, se han contemplado a ambos tipos de garantías. En efecto, la norma hacía alusión a dicho compromiso en su artículo 4°, respecto del tipo de garantías a las que refiere luego en su artículo 8°, exigencia que ha sido reglamentada por el artículo 13 del Decreto N° 726 del 16 de junio de 2.009 (BO 17/06/09) el que, al complementar las previsiones legales referenciadas, aporta precisiones acerca del tipo de garantías a constituirse, los beneficiarios de las mismas, la oportunidad de su constitución, entre otros aspectos salientes.

- En el caso de la garantía de ejecución del proyecto presentado, se exigía su constitución por un monto equivalente al 10% del beneficio fiscal solicitado. En el caso de inversiones en bienes destinados a la actividad industrial, dicha garantía se constituía al momento de la presentación del proyecto y de tratarse de obras de infraestructura, dentro de los 15 días de realizada la misma, y siempre a favor de la autoridad de aplicación (en ese momento, el Ministerio de Producción). Las garantías debían ser liberadas: a) en el caso que se solicitara la devolución anticipada del IVA correspondiente a los bienes u obras de infraestructura incluidos en el proyecto de inversión, una vez presentada la garantía sobre el beneficio en cuestión, b) en el caso de haberse solicitado la amortización celerada en el impuesto a las ganancias, se liberaban contra la verificación de la puesta en marcha del proyecto de inversión aprobado, y c) en el caso de desestimación del proyecto de inversión oportunamente presentado, una vez dictado el acto administrativo que así lo hubiera dispuesto. Además, se exceptuaba del cumplimiento de la constitución de esta garantía a los proyectos de inversión desarrollados por pequeñas y medianas, en la medida que solicitaran el beneficio de la devolución anticipada del IVA correspondiente a activos u obras de infraestructura incluidos en el proyecto de inversión propuesto.
- En el caso de la garantía sobre los beneficios (sólo era requerida respecto del beneficio fiscal en materia de IVA -acreditación y/o devolución anticipada de los créditos fiscales correspondientes a los bienes u obras de infraestructura

incluidos en el proyecto de inversión promovido-), se optó por establecer su magnitud en un porcentaje equivalente al 100 % del monto del beneficio otorgado y eran constituidas a favor de la Administración federal de Ingresos Públicos.

En el marco de la Ley N° 25.080 y sus modificaciones, de Promoción de Inversiones en Emprendimientos Forestales, en el marco de lo establecido en su artículo 27, no sólo estipula la obligación anual de presentar una declaración jurada de los beneficios usufructuados, sino de constituir las garantías pertinentes sobre los mismos. Es decir, en este régimen se adopta la exigencia de constituir garantías, directamente sobre los beneficios usufructuados.

A los fines de hacer efectiva esa pretensión, la Secretaría de Agricultura, Ganadería, y Pesca ha ido dictando una serie de resoluciones en la materia, encontrándose actualmente vigente, la Resolución N° 286 del 29 de diciembre de 2.022 (BO 03/01/23). En ésta última, se prevén aclaraciones adicionales, por ejemplo, en cuanto a su constitución anual y a su mantenimiento hasta el turno de corta final o tala rasa. Asimismo, mediante esa resolución se exceptúa del deber de su constitución, a aquellos titulares de proyectos de escasa superficie forestal (es decir, inferiores a 500 hectáreas) - cfr. artículo 17-.

A su vez, en el Régimen de la Ley N° 26.457, de creación del Régimen de Incentivo a la Inversión Local para la Fabricación de Motocicletas y Motopartes, contempla en su artículo 26, que la reglamentación dispondría las garantías que deben constituir las empresas interesadas en la percepción de los beneficios previstos en el régimen -estos son: certificados para importación con reducción arancelaria y bonos de crédito fiscal- y la forma de su ejecución, en caso de constatarse incumplimientos.

Conforme surge de los artículos 40 y 41 del Anexo del Decreto N° 1.857 del 26 de noviembre de 2.009 (BO 27/11/09), la emisión de los certificados y de los bonos de crédito fiscal está condicionada a la previa constitución, por parte de las empresas beneficiarias, de una garantía a favor de la entonces AFIP (actual ARCA), por el monto total de los beneficios a percibir, en cada una de las emisiones que fueren acordadas. Dichas garantías deben quedar afectadas hasta la aplicación o el vencimiento de los certificados y/o bonos otorgados, lo que ocurra primero.

Asimismo, tanto la ejecución como la devolución de las mismas deben estar sujetas al mecanismo determinado por el Organismo Fiscal en el artículo 7° de la Resolución General de la ex AFIP N° 2.861 del 22 de junio de 2.012 (BO 29/06/10) y han de constituirse de las siguientes formas: a) depósito de dinero en efectivo, b) depósito de dinero en plazo fijo en el Banco de la Nación Argentina, o c) aval bancario. Su liberación se efectuará dentro de los 60 días corridos posteriores a la fecha de acaecida alguna de las siguientes situaciones, la que ocurra primero:

a) Aplicación total del importe de los certificados de desgravación arancelaria y/o de los bonos fiscales, en la medida que se haya constituido alguna de las garantías previstas en el Artículo 8° de la RG.

b) Comunicación de la entonces Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, de que ha concluido -sin observaciones- la auditoría del período anual al que corresponden los beneficios que determinaron la emisión de los certificados de desgravación arancelaria y/o de los bonos fiscales, cuya aplicación cubre la misma.

c) Vencimiento de la vigencia del certificado de desgravación arancelaria y/o del bono fiscal, sin que se hubiera utilizado.

El referido artículo 8º, remite a otros tipos de garantías que podrán constituirse -resultando admisibles las que se establecen en la Resolución General N° 2.435 y su modificatoria-, y a la forma de aplicación y liberación de las mismas.

Esta última resolución, según lo previsto, a su vez, en el artículo 9º de la RG 2861/10, deberá observarse también por el beneficiario, a los efectos de la constitución, prórroga, ampliación y extinción de las garantías previstas en los artículos 7º y 8º, precedentemente reseñados. Las garantías siempre deberán ser constituidas por cada uno de los certificados de desgravación y/o de los bonos fiscales que se emitan y/o apliquen.

A su vez, los beneficiarios pueden consultar las garantías presentadas y el estado en el cual éstas se encuentran, a través del sitio "web" institucional del Organismo Fiscal, ingresando al servicio "Consulta de Pólizas y Avals Electrónicos".

Por otra parte, en la Ley N° 27.263 y su modificatoria, de creación del Régimen de Desarrollo y Fortalecimiento del Automatismo Argentino, se prevé la posibilidad de exigir la constitución de garantías, bajo determinados presupuestos.

Respecto de lo establecido en el artículo 6º de la ley, en donde se prevé el otorgamiento de un beneficio fiscal -consistente en un bono electrónico de crédito fiscal sobre un porcentaje de las compras de matrices, moldes y herramientas, en la medida que fueran destinados a la producción de las autopartes de los bienes comprendidos en su artículo 4º, los que a su vez, deben cumplir con determinados requisitos de contenido mínimo nacional-, en el artículo 42 de la Resolución N° 599 del 7 de diciembre de 2016 (BO12/12/16) de la , se prevé que las solicitudes de esa franquicia se podrán efectuar a partir de la aprobación del proyecto respectivo por parte de la Autoridad de Aplicación, para facturas de compra realizadas a partir del día 1 de enero de 2016, monto que aclara, deberá ser garantizado a través de una póliza de seguro de caución, contratada con una aseguradora de primera línea, designándose como asegurado o beneficiario a la entonces Secretaría de Industria (hoy Secretaría de Industria y Comercio) Dicha póliza debe mantenerse vigente hasta tanto la Autoridad de Aplicación verifique el cumplimiento del Contenido Mínimo Nacional requerido.

En cuanto a lo dispuesto en el artículo 17 de la ley, en donde se promueve la posibilidad de constituir garantías por el uso del beneficio de exención de derechos de importación respecto de la importación de matrices, moldes, etc., cuyas facturas y registraciones sean posteriores al 1 de enero de 2016, en resguardo de la comprobación de la exigencia legal de no exceder el monto de la mercadería importada con beneficio, el 50% del valor de los bienes de origen nacional adquiridos localmente o producidos in house, exigencia que debe ser controlada a posteriori, en el artículo 42 de la Resolución N° 599/16 se estipula que al momento de realizarse la importación en cuestión, se deberá

garantizar el monto de los aranceles no ingresados. A su vez, en el artículo 53 se regula la forma en que las mismas serán liberadas.

A su vez, un aspecto novedoso es el que establece el artículo 18 de la misma ley, que contempla la posibilidad de que los beneficiarios puedan solicitar anticipadamente hasta un 15% del “beneficio total” estipulado para los primeros 5 años del programa de producción aprobado, siempre que los mismos a su vez, destinaran los recursos transferidos, al programa de desarrollo de sus proveedores locales (debiendo, además éstos últimos, proceder a la compra de herramientas, bienes de capital, instalaciones, entre otros). A los fines de acceder a esa opción, los beneficiarios debían constituir una garantía equivalente al 100% de dicho anticipo. Finalmente, en los términos del artículo 55 de la referida Resolución N° 599/16, las empresas beneficiarias deben garantizar los montos anticipados, mediante pólizas de seguro de caución, contratadas con aseguradoras de primera línea.

Por otra parte, y en el marco del beneficio de diferimiento acordado al inversionista en empresas promovidas, al amparo de la Ley N° 22.021 y sus modificaciones, el inciso a) del artículo 11 refería a que la autoridad de aplicación previa consulta a la Dirección General Impositiva, determinaría las garantías a exigir para preservar el crédito fiscal otorgado.

No obstante ello, en el Decreto Reglamentario N° 3.319/79, y conforme el alcance del artículo que le fuera incorporado por las previsiones de su similar Decreto N° 3/88 (artículo 1°), el PEN estableció que a los efectos de la consulta previa y la determinación de las garantías en cuestión, las mismas se iban a considerar cumplidas cuando la Autoridad de Aplicación a los fines de preservar el crédito fiscal involucrado, manifestara en el acto administrativo de otorgamiento de los beneficios (a la empresa promovida), las garantías que debían otorgar los inversionistas de la misma a favor de la Dirección General Impositiva. Asimismo, aclaraba que, en el caso de que la Autoridad de Aplicación llegara a optar por otra especie de garantía debía cumplir con el requisito de consulta previa antes del dictado del acto administrativo particular que otorgara los beneficios.

Sin perjuicio de ello, en los términos de la Resolución General de la ex AFIP N° 846 del 22 de mayo de 2.000 (BO 26/05/00) -sustitutiva de su similar R.G. N° 797/00-, y su modificación, se estableció el régimen de garantías para que los inversionistas en proyectos promovidos pudieran acceder al beneficio de diferimiento impositivo anteriormente mencionado.

Es dable poner de relieve que, hasta la concurrencia con la deuda diferida, los inversionistas por cada uno de los diferimientos que efectuaran, debían constituir una o más de las siguientes formas de garantías: a) Aval bancario, b) Caución de títulos públicos, c) Prenda con Registro, d) Hipoteca, e) Caución de acciones y f) Seguro de caución, bajo los términos y las condiciones establecidas en ella, para cada caso.

A su vez, las garantías podían ser sustituidas parcial o totalmente, y el Organismo Fiscal debía aplicar el procedimiento establecido en el tercer párrafo del artículo 143 de la Ley N° 11.683, cuando el inversionista hubiera incumplido con las obligaciones establecidas en la referida resolución, circunstancia que debía ser notificada a la

Autoridad de Aplicación, además de ser intimado al responsable, a que regularizara su situación, bajo apercibimiento de considerar la deuda de plazo vencido. Si los importes adeudados por el inversionista estaban garantizados con bienes de la empresa promovida, se notificaba dicha circunstancia a la firma, para que asumiera la deuda impositiva del inversor, si este último así no lo hiciera, o para que sustituyera o complementara la garantía faltante. Esta última situación, también se ponía en conocimiento de la autoridad competente.

Por otra parte, y antes de la asignación del crédito fiscal respectivo, en los términos del Decreto N° 270/98 reglamentario de la Ley N° 23.877 y su modificatoria, de Promoción de la Investigación y Desarrollo, la Transmisión de Tecnología y la Asistencia Técnica, los peticionarios deben constituir, en concepto de garantía de ejecución del proyecto de investigación y desarrollo, un seguro de caución por un importe equivalente al 20% del crédito fiscal solicitado y acreditar en la presentación para la asignación del crédito fiscal, entre otros requisitos, el cumplimiento de las obligaciones tributarias y previsionales vencidas a la fecha de la solicitud (cfr. 7° de la reglamentación). Adicionalmente, la reglamentación prescribe en el artículo 22 que ante el incumplimiento por parte del beneficiario de su obligación de ejecutar el proyecto o de presentar los informes de avance o final de ejecución, así como cualquier otro incumplimiento grave o reiterado de sus obligaciones, se dispondrá la caducidad del crédito fiscal, configurándose el siniestro que hace exigible la efectivización de la garantía prestada por el asegurador.

Por último, y como antecedente acabado, que engloba todas y cada una de las previsiones anteriormente mencionadas, en lo que al régimen de garantías y a sus respectivas particularidades se refiere, lo podemos encontrar en el marco de la Ley N° 26.190 -Régimen de Fomento Nacional para el Uso de Fuentes Renovables de Energía destinada a la Producción de Energía Eléctrica-.

En el cuarto párrafo del artículo 9° del Decreto Reglamentario N° 531/16 se exige que, en el momento de procederse al otorgamiento de los incentivos, el beneficiario debe constituir una garantía equivalente al 100% del monto total de los beneficios asignados al proyecto, más un monto adicional por otros conceptos que pudieran corresponder, en los términos que estableciera la Autoridad de Aplicación.

Adicionalmente, en ese mismo artículo reglamentario, se contempla la posibilidad de que el certificado fiscal previsto en el artículo 9°, inciso 6) de la Ley N° 26.190, modificada por la Ley N° 27.191, pueda otorgarse en forma anticipada. Para ese caso, prevé que la autoridad de contralor es la encargada de establecer los requisitos y las condiciones a cumplimentarse y las garantías que deben constituirse, en caso de solicitarse el otorgamiento del certificado fiscal con carácter previo a la entrada en operación comercial del proyecto. Además, promueve que dicha garantía debe ser devuelta al beneficiario una vez acreditada la entrada en operación comercial del proyecto en el plazo previsto por la autoridad de aplicación.

En cuanto a la garantía relativa al monto total del certificado fiscal anticipado, en el artículo 11 de la Resolución N° 479 del 14 de agosto de 2.019 (BO 16/08/19), se regulan los siguientes aspectos operativos:

- La garantía se constituía a favor de la entonces AFIP -actual ARCA-, a través de su sitio web institucional, en los términos previstos en la Resolución N° 40.647 del 26 de julio de 2.017 de la Superintendencia de Seguros de la Nación.
- La Dirección Nacional de Energías Renovables o el organismo que lo reemplace en sus atribuciones, debe controlar que los beneficiarios presenten garantías de compañías aseguradoras que se encuentren habilitadas para emitir pólizas electrónicas de acuerdo con lo indicado en el “Registro de Entidades Emisoras de Garantía” previsto en el anexo XVI de la R.G. ex AFIP N° 3.885 del 20 de mayo de 2.016 y sus modificatorias y que cumplan el “Cupo para Operar” otorgado.
- La garantía debe tener vigencia desde su constitución hasta la extinción de las obligaciones del beneficiario, de acuerdo con la verificación técnica contable del Total de Componente Nacional (TCN) efectivamente incorporado al proyecto realizada por el INTI o por otra entidad habilitada por esta autoridad de aplicación.
- La garantía implicará el otorgamiento, por el asegurador o garante, de una autorización expresa e irrevocable a favor de la entonces AFIP -actual ARCA- para proceder a su ejecución o a su liberación, según corresponda.
- En caso de que el Certificado Fiscal emitido se fraccione, debe constituirse una garantía por cada fracción.
- La Dirección Nacional de Energías Renovables o el organismo que lo sustituya debe comunicar a la ex AFIP si corresponde ejecutar o liberar la garantía en cada caso, de acuerdo con el resultado de la verificación técnico contable realizada.
- Constituida la garantía en cuestión, se liberará la garantía constituida en cumplimiento del inciso c) del artículo 9° del anexo I de la Resolución 72 del 17 de mayo de 2.016 del ex Ministerio de Energía y Minería y su modificatoria.

Adicionalmente, conforme lo establece el artículo 1° de la Resolución Conjunta N° 4.618 de fecha 29 de octubre de 2.019 (BO 30/10/19), de la entonces Secretaría de Gobierno de Energía y la Administración Federal de Ingresos Públicos, en lo que respecta a los certificados fiscales (tanto los anticipados como los que designa como finales), las garantías deben mantenerse hasta la extinción de las obligaciones del beneficiario, y reitera la idea de autorizar a la entonces AFIP (actual ARCA) a proceder a su ejecución o su liberación, según corresponda.

Además, es la Autoridad de Aplicación la encargada de la afectación de la mismas, siempre que el cupo asignado al garante resulte suficiente. Cumplida dicha afectación, el Organismo Recaudador pondrá a disposición del beneficiario el bono electrónico correspondiente.

Ahora bien, en la referida Resolución N° 72/16, se observan previsiones relativas a otros tipos de garantías contempladas en el régimen, es decir, ya no la vinculada con el goce anticipado de los certificados fiscales, sino respecto de:

a) La garantía de ejecución del proyecto presentado a ser constituida por el interesado, las que serán requeridas una vez emitido el informe técnico favorable sobre el cumplimiento de los requisitos exigidos para el otorgamiento del Certificado de Inclusión y de los beneficios fiscales. Las mismas guardan relación con cada una de los beneficios solicitados, y deben constituirse por un monto equivalente al 10% del total de cada una de franquicias solicitadas en concepto de: a) devolución anticipada del IVA; b) amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias, y c) certificado Fiscal (artículo 9°).

En el artículo 11 se prevén las formas de su constitución -fianza o aval bancario, póliza de seguro de caución, carta de crédito stand by, en efectivo, cheque certificado contra una entidad bancaria-, así como su artículo 12, las entidades habilitadas para su otorgamiento.

Aclara también la resolución, en el mismo artículo 9°, que el plazo de la garantía es el que se corresponde con el programado para la habilitación comercial que fuera declarado, más 365 días y tendrán como beneficiario a la autoridad de aplicación (entonces Secretaría de Gobierno de Energía - actual Secretaría de Energía). A su vez, en el artículo 10 se aclara que la liberación de las mismas procederá una vez emitido el certificado de inclusión del beneficiario.

Como se apuntara, en otros marcos, en el artículo 14, se hace referencia al hecho de que la constitución, sustitución o ampliación de las garantías exigidas, implica para el asegurador o garante, el otorgamiento de una autorización expresa e irrevocable a favor de la autoridad de aplicación para proceder a su ejecución, en forma conjunta, alternativa o separada con el deudor de la obligación principal garantizada, según los términos y condiciones previstos en el instrumento respectivo.

Un aspecto de interés, es lo previsto en el artículo 16, que expresamente establece que la falta de retiro de la garantía, en el plazo establecido, a partir de la fecha de notificación el acto que dispuso su devolución, implica la renuncia tácita a favor del Estado Nacional de lo que constituya la garantía, ordenando luego los pasos procedimentales que la tesorería deberá seguir para el ingreso patrimonial de la misma y la destrucción de aquellas que no puedan ser integradas patrimonialmente, como las pólizas de seguro de caución, aval bancario u otra fianza.

b) Garantías sobre los Beneficios Otorgados, que se deben constituir a favor del Organismo Fiscal y cumplir con la previsto en la Resolución General de la ex AFIP N° 3.885 del 20 de mayo de 2.016, a saber:

- Garantía por la devolución anticipada del IVA: se debe constituir una garantía por cada presentación de solicitud y por un monto equivalente al 100% de la devolución anticipada petitionada en esa presentación, la que será liberada una vez realizadas las auditorías técnico/contables correspondientes.
- Garantía por el Certificado Fiscal solicitado en forma anticipada: En este caso se aplica la normativa puesta de relieve en párrafos precedentes.

- **Garantía por el beneficio a la importación:** En la que se prevé resulta aplicable lo establecido en el artículo 5° de la Resolución Conjunta N° 2/18 del ex Ministerio de Producción y del ex Ministerio de Energía y Minería.

Sobre la base de lo mencionado en este punto, considero que las garantías en los regímenes de promoción fiscal, cumplen un papel fundamental tanto para proteger los intereses del Estado, como para asegurar el cumplimiento de los compromisos por parte de los beneficiarios.

A su vez, he podido advertir que con el tiempo fueron evolucionando los tipos de garantía a constituir, advirtiéndose, además que, en los últimos años, enfoques más dinámicos, que intentan adaptarse a las necesidades imperantes. Sin embargo, es necesario que estos mecanismos se mantengan equilibrados para evitar abusos y para garantizar que los recursos públicos sean resguardados de manera eficiente.

Finalmente, un aspecto relevante en lo que hace a estas últimas, es la reciente implementación de garantías para el “goce anticipado de beneficios fiscales” que, si bien no son tan comunes, representan una novedad en los regímenes de promoción. Este tipo de garantías responden a situaciones donde un sujeto beneficiario o potencial beneficiario busca acceder a incentivos fiscales antes de cumplir formalmente con una determinada exigencia, o de ser formalmente así considerado, lo que implica una mayor flexibilidad en la política fiscal, pero a la vez genera un riesgo que debe ser contrarrestado con mecanismos adecuados de control.

3.10 Régimen de Inversiones para Grandes Proyectos

Quiero empezar este punto aclarando que si bien en el presente trabajo, hasta el momento me he referido a los diferentes marcos promocionales actualmente vigentes, eligiendo comentar en profundidad, sólo algunos de los aspectos esenciales del mismo, ya sea por su particularidad y/o relevancia, brindando, además, las herramientas conceptuales para abordar cualquiera de sus otros elementos constitutivos, en este punto me propongo reseñar la mayoría de los aspectos esenciales contenidos en el **Régimen de Inversiones para Grandes Inversiones** -en adelante RIGI- (a excepción de la materia cambiaria, que no es el objeto del mismo), enfocándome con especial atención en la materia técnico-tributaria, por tratarse del último marco especial aprobado por el Honorable Congreso de la Nación durante el corriente año 2.024, y porque ha generado a lo largo de su debate parlamentario posiciones encontradas en cuanto a la procedencia o no de su sanción, además de que involucra la constitución de sujetos susceptibles de ser promovidos, nunca antes vista, instándose adicionalmente, para éstos últimos, tratamientos tributarios especiales.

Marco Normativo

Hechas las aclaraciones precedentes, comenzaré el presente desarrollo, recordando que el **RIGI** se encuentra contenido bajo el **Título VII** de la **Ley N° 27.742** denominada Ley de Bases y Puntos de Partida para la Libertad de Todos los Argentinos, norma que fuera publicada en el Boletín Oficial del día 8 de julio de 2.024, siendo luego **reglamentado** por el Poder Ejecutivo Nacional a través del **Decreto N° 749** del 22 de agosto de 2.024 (BO 23/8/24).

Este último decreto reglamentario, a su vez, ha sido sustituido en algunos artículos, de forma total o parcial, por las previsiones contenidas en el **Decreto N° 940** de fecha 21 de octubre de 2.024 (BO 22/10/24) y su modificatorio y complementario **Decreto N° 1.028** de fecha 22 de noviembre de 2.024 (BO 22/11/24).

A su vez, con fecha 22 de octubre de 2.024, el Ministerio de Economía ha procedido al dictado de la Resolución N° 1.074²⁰², los procedimientos operativos para la implementación del RIGI, medida complementaria que principalmente instrumenta la tramitación de la adhesión de los interesados al régimen que, como ya iremos viendo en párrafos siguientes, involucra tanto a un vehículo de un proyecto único -VPU-, a los VPU que presenten proyectos de exportación estratégica de largo plazo, y a los proveedores de bienes y/o servicios -a ser importados- para abastecer a un VPU.

A su vez, también contempla el procedimiento para la tramitación de la baja voluntaria de los VPU -contemplada en la norma legal-, sin embargo, nada dice del Régimen de Fiscalización y Control de los compromisos asumidos. Al respecto, estimo que quedará para una etapa subsiguiente el dictado de esas previsiones reglamentarias adicionales.

Por su parte, la entonces Administración Federal de Ingresos, con fecha 22 de octubre de 2.024 ha procedido a dictar las **Resoluciones Generales Nros. 5.589 y 5.590** (BO 23/10/24), así como la actual Agencia de Recaudación y Control Aduanero a la Resolución General N° **5.605** (BO 29/11/24).

La primera de ellas (RG 5.589), contiene aspectos operativos vinculados con los certificados de crédito fiscal a ser acordados y la segunda (RG 5.590), contempla previsiones acerca de: la solicitud y generación de la CUIT especial para los VPU adheridos al RIGI, los aspectos vinculados con la alta de estos últimos en los diversos Tributos y Regímenes vigentes (Capítulo I), el procedimiento para las destinaciones de importación (Capítulo II), aclaraciones en cuanto a las operaciones alcanzadas por precios de transferencia (Capítulo IV), el régimen de facturación (Capítulo VI), los referidos certificados de crédito fiscal y con la franquicia de amortización acelerada en el IG (Capítulos III y V, respectivamente), conteniendo por último, a una serie de disposiciones generales (Capítulo VII).

A su vez, la RG ARCA N° 5.605 modifica el punto 4 del Capítulo E del Anexo I de la citada RG N° 5.589, estableciendo precisiones respecto de la conversión a efectuarse, del monto de las inversiones comprometidas en dólares a pesos, valor que actuará como límite a los fines de la emisión de los referidos certificados de crédito fiscal.

Objeto

En cuanto a los principales aspectos salientes del RIGI, se destaca que el propósito de su constitución, es decir, su objeto promocional -cuyas particularidades analizara con alcance general en el punto 3.1 del presente-, se destaca que los objetivos prioritarios del RIGI, se encuentran vinculados con la idea de: promover el desarrollo económico,

²⁰² Publicada en el Boletín Oficial de fecha 22 de octubre de 2.024.

desarrollar y fortalecer la competitividad de los diversos sectores económicos, incrementar las exportaciones de mercaderías y servicios al exterior -en la medida que surjan de las actividades efectuadas al amparo del régimen-, favorecer la creación de empleo, generar las condiciones de previsibilidad y estabilidad para las grandes inversiones que resultarán alcanzadas por el mismo, fomentar el desarrollo coordinado de competencias nacionales y locales -en materia de recursos naturales- y el desarrollo de las cadenas de producción locales (cfr. artículo 166).

Inversiones

Además, y como su nombre lo indica, se trata principalmente de un régimen de promoción de inversiones. En los términos del Capítulo I - artículo 165 de la mencionada ley, se consideran “Grandes Inversiones” a aquellas que califiquen y se concreten bajo el RIGI, en la medida que sean de interés nacional, y resulten útiles para la prosperidad del país²⁰³.

Sectores

Asimismo, la ley aclara que las inversiones que el régimen pretende alcanzar, deberán estar orientadas a proyectos de inversión en los siguientes sectores: forestoindustria, turismo, infraestructura, minería, tecnología, siderurgia, energía, petróleo y gas en la medida que cumplan con los requisitos establecidos en la norma (cfr. Capítulo II - artículo 167).

A su vez, el artículo 173 de la misma ley, no sólo refiere a los sectores sino también a los subsectores productivos, en que deberán efectuarse las inversiones. El PEN recoge en la reglamentación, ese alcance y dispone los montos mínimos que deberán realizarse - en activos computables-, en cada Sector o Subsector promovido (cfr. artículo 3º, 29, entre otros).

Ámbito de Aplicación

En el artículo 164 de la Ley N° 27.742 se destaca que el régimen, será de aplicación en todo el territorio de la República Argentina, y regirá con los alcances y las limitaciones establecidas en la norma y en sus normas complementarias.

Sin perjuicio de ello, cabe poner de relieve que en su Capítulo XI, se invita a las Provincias, a la CABA y a los municipios a adherir al RIGI, en todos sus términos y condiciones (artículo 224), debiéndose tener presentes al efecto, las exigencias contenidas en el artículo 225.

En este último artículo, se aclara expresamente que las Provincias, la CABA y los Municipios que adhieran al RIGI no podrán imponer a los VPU nuevos gravámenes locales, salvo tasas retributivas -por los servicios efectivamente prestados-. En esos términos, se entenderá que existe un nuevo gravamen local cuando:

²⁰³ En consonancia con lo previsto en la Cláusula del Progreso” prevista en el inciso 18 de la Constitución Nacional.

- Se cree un nuevo hecho imponible respecto de los existentes al 31/12/23, o
- Se modifique el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, las deducciones, las exenciones y/o desgravaciones y/o cualquier otro aspecto de los tributos existentes a dicha fecha, que -en los hechos- implique una mayor carga fiscal.

De tratarse de tasas retributivas por servicios efectivamente prestados -existentes o a crearse en el futuro-, se establece que no podrán exceder el costo específico del servicio efectivamente prestado a los sujetos individualmente considerados; entendiéndose que una tasa excede el costo específico del servicio efectivamente prestado cuando su base imponible se determine sobre la base de ventas, ingresos brutos, ganancias o parámetros análogos.

Cualquier incumplimiento a lo dispuesto precedentemente, debe ser considerado como una violación a lo establecido en el artículo 165 de la Ley N° 27.742, que declara a las Grandes Inversiones, insertas en el marco de la cláusula del progreso contenida en el artículo 75, inciso 18) de la Constitución Nacional, considerándolas de interés nacional y conducentes para la prosperidad del país, el adelanto y bienestar de todas las Provincias, la CABA y los Municipios.

A su vez, conforme se desprende del segundo párrafo del mismo artículo y sin desconocer el ejercicio legítimo de las jurisdicciones y competencias locales, *“...cualquier norma o vía de hecho por la que se limite, restrinja, vulnere, obstaculice o desvirtúe lo establecido en el Título VII de la ley de Bases relativa al RIGI tanto por parte de la Nación como de las Provincias, por sí y por sus Municipios, y la CABA, que hubieran adherido al RIGI, será nula de nulidad absoluta e insanable, y la Justicia competente deberá impedir su aplicación en forma inmediata”*.

Al momento de efectuar el presente trabajo habían adherido las provincias del Chubut (Ley XI-171²⁰⁴), Jujuy (Ley 6.409)²⁰⁵, Mendoza (Ley 9.567)²⁰⁶, Río Negro (Ley 5.724)²⁰⁷, Salta (Ley 8.451)²⁰⁸, San Juan (Ley 2.671-I)²⁰⁹, Corrientes (Ley 6.694)²¹⁰, San Luis (Ley 1135)²¹¹, del Chaco (Ley 4086)²¹², Córdoba (Ley 10.997)²¹³, Catamarca (Ley 5.863)²¹⁴ y se encontraban en curso de aprobación en las legislaturas provinciales las adhesiones de otras provincias.

De lo sintetizado precedentemente, se observa que, en el RIGI, y a diferencia de lo que ocurre en otros regímenes especiales de alcance, principalmente, regional (Ley N° 19.640, Ley N° 22.021 y sus modificaciones), el legislador ha tomado la decisión de posibilitar la realización de inversiones en todo el ámbito nacional -en la medida que las

²⁰⁴ De fecha 15 de agosto de 2.024 (BO 29/08/24).

²⁰⁵ Del 8 de agosto de 2.024 (BO 14/08/24).

²⁰⁶ De fecha 13 de agosto de 2.024 (BO 27/08/24).

²⁰⁷ Del 12 de julio de 2.024 (BO 18/7/24).

²⁰⁸ De fecha 29 de agosto de 2.024 (BO 19/09/24).

²⁰⁹ Del 15 de agosto de 2.024 (BO 22/08/24).

²¹⁰ De fecha 23 de septiembre de 2.024 (BO 01/10/24).

²¹¹ Del 1 de octubre de 2.024 (BO 18/10/24).

²¹² De fecha 30 de septiembre de 2.024, publicado en el Boletín Oficial de esa misma fecha.

²¹³ Del 16 de octubre de 2.024 (BO 21/10/24).

²¹⁴ De fecha 19 de septiembre de 2.024 (BO 27/09/24).

provincias o la CABA adhieran al mismo-, pero limitando la promoción a determinados sectores de la economía, vinculados en gran parte, con la explotación/extracción de recursos naturales, y dejando de lado sectores como el agroindustrial o el industrial-no vinculados con la parte forestal-.

En cuanto a la forma de articular invitaciones y/o adhesiones provinciales/CABA me remito a las conclusiones vertidas en el punto 3.3

Ampliación y/o modificaciones de los planes de inversión aprobados.

Finalmente, se destaca que hay un presupuesto en el artículo 180 de la ley, que se vincula con un plan de inversión de un VPU oportunamente aprobado. En este artículo se refiere a la posibilidad de efectuar modificaciones al referido plan, sin necesidad de aprobación de la autoridad de aplicación, pero sí remite a la exigencia de comunicación de esa decisión. Conforme surge luego de su segundo párrafo, se considera que se está refiriendo siempre, al supuesto de ampliaciones de las inversiones existentes y no así a la reducción de los montos comprometidos, dado que de tratarse de modificaciones vinculadas con reducciones del monto a invertir o de la extensión de los plazos en que las mismas deben efectuarse, se deberá contar con la autorización expresa de la autoridad competente.

Sujetos que podrán adherir

A su vez, en lo que hace a los requisitos inherentes al aspecto subjetivo -analizados en el punto 3.2 del presente-, y en relación a los potenciales beneficiarios, en el artículo 169 de la ley se estipula que podrán solicitar la referida adhesión:

Los Vehículos de Proyecto Único (VPU), titulares de una o más fases de un proyecto que califique como “Gran Inversión”. Los titulares de los VPU deberán tener un único y exclusivo objeto y llevar a cabo una o más fases de un único proyecto de inversión. Es por ello, que los VPU no deberán desarrollar actividades ni poseer activos no afectados a dicho proyecto -con excepción de las inversiones transitorias de su capital de trabajo que hagan a la administración prudente de los fondos de la sociedad-.

Conforme se desprende del mencionado artículo podrán ser considerados titulares de un VPU los siguientes entes:

- a) las sociedades anónimas, incluidas las sociedades anónimas unipersonales y las sociedades de responsabilidad limitada,
- b) las sucursales establecidas por sociedades constituidas en el extranjero,
- c) las “Sucursales Dedicadas”, y
- d) las uniones transitorias y otros contratos asociativos.

En relación a los tipos societarios previstos en el inciso a), el autor Bernardo Carlino (2.024) manifiesta que *“Llama la atención que en la enumeración -taxativa- no se hayan incluido las sociedades anónimas simplificadas (SAS, L. 27.349), que lucen como un tipo societario adecuado y ágil para encarar los emprendimientos de la dimensión requerida en el RIGI. No cabe interpretar que se encuentren comprendidas entre las de responsabilidad limitada, ya que claramente la norma se refiere a las tipificadas por la*

ley 19.550, con especial protección de la responsabilidad personal de los socios hasta el monto de sus aportes”²¹⁵.

Por su parte, y en lo referente a las uniones transitorias de empresas y demás contratos asociativos mencionados en el inciso d) del artículo 169, se recuerda que los mismos se encuentran regulados en la Ley General de Sociedades N° 19.550, a través de los artículos 1.442 a 1.476, del Capítulo 16 -caratulado Contratos Asociativos-. En principio bajo esa tipología podrían resultar alcanzados: los negocios de participación (artículos 1.448 a 1.452), las agrupaciones de colaboración (artículos 1.453 a 1.462), las uniones transitorias (artículos 1.463 a 1.469), y los consorcios de cooperación (artículos 1.470 a 1.478). Bajo ninguno de estos acuerdos contractuales, se constituyen personas jurídicas, sociedades o sujetos de derecho, y pueden configurarse además de los tipos nominados, otros contratos no tipificados.

Si bien no es el objeto del presente trabajo, realizar un análisis pormenorizado de cada uno de los aspectos característicos de cada tipo de contrato, si es importante tener presente que deberían desestimarse en el marco del RIGI, aquellos de carácter mutualista, sin fines de lucro, sin actividad económica empresarial que pueda trascender a terceros y con una duración menor a 10 años -condiciones que pudieran llegar a cumplirse de tratarse de una agrupación de colaboración-, o que tengan socios ocultos, que pueden no ser sujeto empresas –como en el caso de negocios de participación-. De tratarse de consorcios de cooperación que pueden o no perseguir lucro, y sus operaciones pueden o no trascender a terceros, deberán ser analizados en cada caso.

En ese orden de ideas, en el artículo 81 de la reglamentación, se estipula que las “... uniones transitorias y contratos asociativos deberán estar conformados, en todos los casos, por sociedades independientes constituidas en el país o en el exterior, y debidamente inscriptas en el Registro Público de la jurisdicción correspondiente a su domicilio en los términos exigidos por la Ley N° 19.550, t.o. 1984 y sus modificatorias, y el Código Civil y Comercial de la Nación, y su actividad económica deberá estar orientada hacia terceros, esto es, proyectarse al mercado”²¹⁶.

Respecto de lo particularidades y demás restricciones contractuales, anteriormente puestas de relieve, el autor citado en último término, plantea el hecho de que “....la única manera en la que se admitan estos contratos consiste en que sus miembros sean previamente VPU admitidos como adheridos al RIGI con la pertinente constancia y CUIT, ya que desde el punto de vista del derecho societario nada les impide acudir a estas formas de organización asociativa no personificantes o de alguna especialmente diseñada.

En tal caso, no cabe su inclusión en el inciso d) del artículo 169 de la Ley Bases para ser admitidos como VPU, sino como contratos de organización para el desarrollo de los VPU contratantes, quienes se regirán por sus cláusulas y remisiones al CCyCo. como medios para conseguir los fines admitidos en el RIGI, según el cumplimiento individual de las obligaciones de cada VPU”.

SUCURSALES DEDICADAS

²¹⁵ Cfr. página 5.

²¹⁶ Cfr. páginas 6/7.

Las Sucursales Dedicadas son un aspecto subjetivo novedoso. Conforme se desprende del alcance del artículo 170 de la ley, podemos decir, que la constitución de estas últimas surge como consecuencia de una necesidad y de una decisión empresarial adoptada por una sociedad anónima, una sociedad de responsabilidad limitada o una sucursal de una sociedad constituida en el extranjero²¹⁷ que, ante la realización por parte de estas de una o varias actividades que no pueden formar parte del proyecto único de inversión RIGI o que, poseer activos algunos tipos de activos que no van a estar afectados al régimen, optan por crear una nueva sociedad, para poder así cumplir con la exigencia legal de la ley promocional, en cuanto a que el interesado debe realizar una única actividad y poseer sólo los activos a ser afectados al proyecto de inversión RIGI.

Para el referido doctrinario Bernardo Carlini *“Esta es una exigencia que, en nuestra opinión, en la práctica, impone la conveniencia de constituir los nuevos emprendimientos para el RIGI con los formatos asociativos que la Ley Bases permite, ya que lucen más los inconvenientes que las ventajas de adaptar una empresa en marcha. Como lo son las desafectaciones de los activos no relacionados con el proyecto que se aspira a proponer al RIGI, que solo podrá llevarse a cabo mediante la venta o cualquier tipo jurídico de transferencia de su propiedad (inmuebles, muebles registrables, instalaciones, por citar algunos), cuyo destino más conveniente será la constitución de otra empresa propiedad de los mismos socios, sea mediante una escisión patrimonial o la venta. Ni que hablar de los aspectos fiscales y del personal.*

El mapa de rutas propone reflexionar sobre la viabilidad de aceptación por parte de la Autoridad de Aplicación de constituir un fideicomiso con los activos a desafectar, teniendo a la vista la tabulación de los activos computables que enumera la parte pertinente del RIGI. Además, el régimen requiere una precisión en el objeto social que requerirá de la decisión extraordinaria de los socios.

Ante semejante camino procesal, el camino más corto será la constitución de una nueva sociedad diseñada específicamente para obtener la adhesión al régimen de incentivos, habida cuenta de que está corriendo el plazo de dos años para adherirse al mismo, contados desde la vigencia de la ley...”²¹⁸.

Dichos sujetos además de constituir una sucursal dedicada o especial, deben acreditar el cumplimiento de una serie de requisitos adicionales, entre los que cabe poner de relieve: a) la inscripción en el Registro Público que corresponda a su lugar de asiento; b) la obtención de una Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), c) la inscripción en los tributos correspondientes a las actividades que desarrolle, en forma independiente a la sociedad a la cual pertenece; d) la asignación de un capital e) la designación de un único objeto vinculado al desarrollo del proyecto de inversión RIGI; e) la individualización de los activos, pasivos y personal que serán afectados a dicho proyecto de inversión y f) el compromiso de llevar contabilidad separada respecto de la sociedad a la cual pertenece, exigencias que han sido especificadas con cierto detalle, además, en el artículo 6° de la reglamentación.

²¹⁷ Cfr. inciso o) del artículo 3° del Decreto Reglamentario N° 749/24 y su modificatorio.

²¹⁸ Cfr. páginas 4/5.

En cuanto a la exigencia de su inscripción registral, se destaca que la constitución de este tipo de sucursales, era algo no contemplado en las resoluciones de la Inspección General de Justicia o de los Registro Públicos Provinciales.

Fue la IGJ, en primer término, y en el marco de su competencia jurisdiccional en el ámbito de la CABA, quien procedió a darle entidad al trámite relativo al establecimiento e inscripción de una Sucursal Dedicada, a través de la Resolución General N° 19 del 4 de septiembre de 2.024 (BO 5/09/24)²¹⁹, e invitó a las demás autoridades provinciales -de las jurisdicciones que adhirieran al RIGI-, a replicar los procedimientos y la normativa que consideren pertinente, a efectos de permitir la inscripción en sus Registros Públicos a las Sucursales Dedicadas o Especiales, conforme lo establecido en el artículo 170, inciso a) de la Ley N° 27.742. contenidos en la Resolución General IGJ N° 19/24.

Sociedades Locales: En el caso de la inscripción de una “Sucursal Dedicada” o “Especial” de una sociedad anónima o de una sociedad de responsabilidad limitada registradas ante la Inspección General de Justicia, es decir, de una sociedad local, se requiere la presentación de:

- 1) Testimonio de escritura pública o instrumento privado original conteniendo la decisión de apertura de la Sucursal Dedicada o Especial a los efectos de adherir al Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones previsto en el Título VII de la Ley N° 27.742, adoptada por el órgano social competente. La decisión deberá indicar:
 - a) La sede de la “Sucursal Dedicada” o “Especial”.
 - b) La designación del representante a cargo de la “Sucursal Dedicada” o “Especial”, que deberá ser persona humana, con sus datos completos y las facultades que se le confieren, el que deberá aceptar expresamente el cargo conferido y constituir domicilio dentro del radio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En caso de designación de más de 1 representante indicará el modo de actuación y en caso de omisión se presume que actuarán en forma indistinta. Todos deberán aceptar expresamente el cargo y constituir domicilio.
 - c) El monto del capital asignado en los términos establecidos por el artículo 170 inciso c) de la Ley N° 27.742 y la modalidad bajo la cual los activos se atribuirán a la Sucursal Dedicada o Especial.
 - d) La descripción del objeto único del proyecto de inversión atribuido a la “Sucursal Dedicada” o “Especial” en los términos y con los alcances previstos en el artículo 170, inciso d), de la Ley N° 27.742.
- 2) Dictamen contable emanado de Contador Público que se expida sobre la composición de los bienes afectados a la Sucursal Dedicada o Especial (cfr. artículo 1°).

²¹⁹ Luego a través de la Resolución General N° 20 del 30 de octubre de 2.024 (BO 1/11/24), se dispuso la clasificación y la modulación de los trámites previstos en la citada RG IGJ N° 20/24 (Formularios - Anexo D).

Sucursales de sociedades constituidas en el extranjero: De tratarse de la inscripción como Sucursal Dedicada o Especial de una sucursal de una sociedad constituida en el extranjero inscrita en el Registro Público en los términos del artículo 118, tercer párrafo, de la Ley N° 19.550 (T.O. 1.984) y sus modificatorias ante la IGJ, además de cumplir con todos los recaudos indicados, deberá acompañar la resolución del órgano social competente de la matriz disponiendo la apertura de la Sucursal Dedicada o Especial a los efectos de adherir al Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI), la que deberá indicar la información ya referenciada.

Si la sociedad constituida en el extranjero ya está inscrita en otra jurisdicción del país, deberá acompañar la presentación de la constancia auténtica del Registro Público correspondiente que acredite la vigencia de la inscripción de la sucursal inscrita en los términos del artículo 118, tercer párrafo, de la Ley N° 19.550 (T.O. 1.984) y sus modificatorias. En su defecto, el dictamen de precalificación profesional deberá consignar que el dictaminante ha verificado dicho extremo, informando los datos de inscripción. Similar previsión resulta de aplicación de tratarse de una sociedad local (cfr. artículos 3° y 5°).

Libros Rubricados: Por su parte, en todos los casos, los inversores deberán solicitar la individualización y la rúbrica de los libros contables correspondientes a la Sucursal Dedicada o Especial, a los efectos de poder cumplir con la exigencia de llevar contabilidad separada prevista en el artículo 170 inciso f) de la Ley N° 27.742, mediante el procedimiento establecido en el Libro X del Anexo A de la Resolución General IGJ N° 15/2.024 (cfr. artículo 6°).

Libros Especiales: También a través del artículo 7° de la RG IGJ N° 19/24, se modifica el artículo 41 de la Resolución General IGJ N° 15 del 15 de julio de 2.024 (BO 16/07/24), a los fines de habilitar la inscripción de las sociedades dedicadas en los registros especiales taxativamente mencionados, registros en donde también deberá constar cualquier modificación que pudiera suscitarse en el instrumento de instalación de las mismas (art. 7° y 8°).

Baja de la Inscripción: En la misma RG se regula la posibilidad de que se pueda cancelar la inscripción de la Sucursal Dedicada o Especial tras el cumplimiento del proyecto correspondiente a su objeto o por haber tomado la decisión de no continuar con el mismo. En estos casos, se prevé que puedan optar por transformarse en una sucursal en los términos previstos en el artículo 5 de la Ley N° 19.550 (T.O. 1.984) y sus modificatorias.

En términos generales, y en cuanto a la CUIT puesta de relieve en párrafos precedentes, el VPU podrá solicitarla una vez emitido el acto aprobatorio de adhesión al RIGI, por parte de la autoridad de aplicación, a través del servicio web al que hace referencia el artículo 1° de la RG 5.590/24. En esta última también, se da cuenta que la misma será emitida, dentro de los 10 días de recibida la solicitud, para lo cual registrará la razón social del contribuyente anteponiendo la sigla RIGI.

Una vez, asignada la CUIT, el VPU será gerenciado en la División Recaudación de Personas Jurídicas -Agencia 20- dependiente de la Dirección de Operaciones Grandes

Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales.

Algo que entiendo de interés y no fue aclarado en la referida RG, es cual sería considerada la fecha de su otorgamiento, momento a partir del cual podrá requerir el alta en los impuestos y/o regímenes, en los términos del artículo 5° y 6° de la aludida RG. A su vez, estimo que la decisión de otorgar la CUIT especial, una vez que el interesado es declarado beneficiario, podría volverse un obstáculo para el comienzo temprano de la realización de las inversiones -entre la fecha de la interposición de la solicitud de adhesión y la fecha en que el interesado es considerado beneficiario-.

Es por lo señalado en último término, que considero que el Organismo Fiscal, procedió al dictado de la Circular ARCA N° 1 de fecha 19 de noviembre de 2.024 (BO 20/11/24), aclarando que “... ***las personas jurídicas que se constituyan con el único fin de integrar un Vehículo de Proyecto Único (VPU) pueden solicitar su inscripción ante este Organismo en los términos establecidos por la Resolución General N° 4.991 y sus complementarias, a los fines de operar comercialmente, hasta que el citado vehículo -una vez emitido el acto administrativo aprobatorio de adhesión al Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI) por parte de la Autoridad de Aplicación, conforme al artículo 177 de la mencionada ley- obtenga la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) especial de acuerdo con las previsiones del Título I de la Resolución General N° 5.590.***

El otorgamiento de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) conforme a las disposiciones de la Resolución General N° 4.991 y sus complementarias, no significará el reconocimiento de los beneficios del régimen en trato, hasta tanto no se dicte el referido acto administrativo” (el destacado es propio).

Como puede observarse, cabe interpretar que el VPU actuaría primero con una CUIT, obtenida conforme el procedimiento vigente, e alcance general (RG ex AFIP N° 4.991 y sus normas complementarias) y luego, una vez declarado beneficiario, tramitaría lo que coloquialmente llamaría la CUIT definitiva, es decir la CUIT especial a la que refiere la RG ex AFIP N° 5.590.

TITULARES DE CONCESIONES – PROVEEDORES

Por otra parte, el artículo 169 contempla además, a los titulares de concesiones relativas a la ejecución y/o explotación de obras de infraestructura y/o prestación, operación y/o administración de servicios, en la medida que cumplan las exigencias en él contenidas, y a los proveedores de bienes o servicios -con mercadería importada, quienes podrán solicitar su inscripción, exclusivamente, a los efectos de contar con el incentivo aduanero previsto en el artículo 190, respecto a mercaderías e insumos que importen para la prestación que pretendan brindar a un VPU adherido al RIGI y en la medida que cumplan con un porcentaje de facturación, no inferior al que establezca la autoridad de aplicación e informen dicho porcentaje anualmente, con carácter de declaración jurada -acompañada de una certificación emitida por contador público matriculado. Respecto a los primeros, la reglamentación no efectúa ningún tipo de precisión adicional que merezca puntualizarse.

En cuanto a los proveedores, cuando me refería que el marco promocional, contemplaba “principalmente” un régimen inversiones, lo hacía atento a que, para estos sujetos, la ley sólo prevé una exención arancelaria.

Desde el tipo de análisis que, en cuanto al aspecto subjetivo merece efectuarse, se observa que los proveedores pueden adoptar el carácter de personas humanas o jurídicas, y desde un punto de vista tributario, deberán constituirse como sujetos importadores, previo al goce del incentivo previsto para estos.

Exclusiones Subjetivas

A su vez, en el artículo 171, se contemplan taxativamente, “para todos los interesados”, los presupuestos inherentes a las exclusiones subjetivas, es decir, de aquellos sujetos que en ningún caso podrán adherirse, como ser: los condenados por cualquier tipo de delitos, los declarados en quiebra, los que registren deudas con el organismo fiscal (tanto tributarias, como aduaneras y previsionales), etc. Este tipo de limitaciones, alcanzan a los administradores, directores, representantes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia que hayan sido condenados, en el marco del régimen penal tributario, cambiario o aduanero.

Autoridad de Aplicación

En el artículo 218 de la Ley N° 27.742 -Capítulo IX- se prevé que el PEN designaría a la autoridad de aplicación del régimen; aspecto que se ha regulado en el Capítulo IX de la reglamentación. Puntualmente, en el artículo 122, se define como autoridad de contralor al Ministerio de Economía. A su vez, este último podrá convocar a cualquier funcionario del PEN con rango y/o jerarquía no inferior a subsecretario para el mejor cumplimiento del mismo.

Ahora bien, en el marco de las atribuciones propias de la Autoridad de Aplicación, es decir, del Ministerio de Economía de la Nación, y en lo que respeta a las acciones que resultan necesarias a los fines de organizar el circuito administrativo que resultará fundamental para la tramitación de las solicitudes de adhesión de los interesados en acogerse al RIGI, este último ha dictado la Resolución N° 814 de fecha 27 de agosto de 2.024, y su modificatoria Resolución N° 828 del 30 de agosto de este mismo año.

Dependencias que asisten a la autoridad de Aplicación

En el marco de las aludidas resoluciones, el ministro de economía ha decidido acerca de la creación del Comité Evaluador de Proyectos RIGI, quien va a tener a su cargo la evaluación final de las solicitudes de adhesión al régimen y de los planes de inversión presentados²²⁰, así como también ha dispuesto la creación de la Unidad de Coordinación RIGI, que será ejercida a través de la Secretaría de Coordinación de Energía y Minería, en el ámbito de la referida cartera ministerial²²¹.

²²⁰ Cfr. artículo 1° de la Resolución N° 814/24.

²²¹ Cfr. artículo 2° de la Resolución N° 814/24 modificado por el artículo 2° de la Resolución 828/24.

En lo que hace a la integración del mencionado Comité Evaluador de Proyectos RIGI, el mismo está conformado por “...*el titular de la Vicejefatura de Gabinete Ejecutiva de la Jefatura de Gabinete de Ministros, por el titular de la Secretaría de Planeamiento Estratégico Normativo de la Presidencia de la Nación y por los titulares de las Secretarías de Coordinación de Energía y Minería, de Producción y de Infraestructura, y de las Secretarías de Finanzas, de Hacienda y Legal y Administrativa, todas del Ministerio de Economía*”. El mismo deberá expedirse, a través de un informe concluyente, en base a las valoraciones recogidas de los informes técnicos producidos por las reparticiones con competencia técnica en la materia, recomendando en cada caso, la aprobación o rechazo de las solicitudes de adhesión presentadas.

Al respecto, debe tenerse presente que su intervención en el procedimiento de adhesión del interesado al RIGI, es esencial, atento a que con su participación se debería dar por culminada la etapa evaluatoria de las respectivas solicitudes de acogimiento al RIGI, dado que tal como surge de la referida Resolución N° 814/24, su informe es conclusivo, en lo referente a la factibilidad o no de un Vehículo de un Proyecto Único o de un Proyecto de Exportación Estratégica de Largo Plazo.

Además, en cuanto al referido procedimiento -aspectos que como ya se mencionara, se encuentran contenidos en la Resolución del Ministerio de Economía N° 1.074/24-, se observa que la intervención del referido Comité sólo está prevista respecto de las solicitudes de los VPU a cargo de un proyecto único o de exportación estratégica, pero no así para adhesiones de menor envergadura como las de los proveedores de bienes y/o servicios, importados. En cuanto al tipo de pronunciamiento del referido comité, para ambos tipos de proyectos, la referida resolución refiere a que este último emite una recomendación no vinculante (cfr. artículos 11 y 16 de la citada RG).

A su vez, serán funciones de la Unidad de Coordinación RIGI, la de asistir al mencionado Comité, recepcionar y tramitar las presentaciones realizadas por los representantes de los VPU, derivar las solicitudes presentadas a las áreas técnicas con competencia sustantiva en la materia y/o actividad de la que trate el proyecto, monitorear el procedimiento administrativo, llevar actualizados los registros especiales e interactuar con las provincias, municipios y otras entidades de la Administración Pública Nacional en relación a la implementación de los proyectos del RIGI. Para el cumplimiento de sus finalidades, la citada unidad podría requerir la colaboración de expertos en las materias de incumbencia del régimen -actuales en el ámbito de las diversas carteras ministeriales y demás organismos del PEN-.

En base a lo señalado, del alcance de las aludidas resoluciones ministeriales, se van vislumbrando las injerencias y/o roles que le caben en la tramitación de las solicitudes de adhesión tanto al Comité Evaluador como a la Unidad de Coordinación, RIGI.

Restaría sólo saber cuáles de las dependencias técnicas con competencia en la materia y/o jurídicas participarán en los procedimientos de adhesión contenidos en el Anexo a la Resolución N° 1.074/24, y si éstas serán seleccionadas, conforme las competencias que las mismas pudieran llegar a tener, en relación a los sectores y/o subsectores alcanzados por la promoción. Al respecto, cabe poner de relieve que, si bien éstas fueron mencionadas en los procedimientos de los Capítulos I y II, esas remisiones a las intervenciones a las dependencias técnicas o jurídicas competentes, se hicieron con

alcance general, no existiendo precisiones o determinaciones expresas en ese sentido, en los procedimientos administrativos reglados al efecto.

Plazos para la Adhesión

Por su parte, los sujetos interesados podrán adherir voluntariamente a éste, en un plazo de 2 años, computados a partir de la entrada en vigencia del régimen, plazo que podrá ser prorrogado por única vez, por el PEN, y por un período de hasta 1 año a contar desde el vencimiento del plazo anterior (cfr. artículo 168).

Como se destacar en el punto 3.4 del presente trabajo, este lapso temporal perentorio guarda relación con el período de acogimiento, y no con el tiempo de usufructo de los beneficios, ni con la vigencia del régimen.

En ese orden de ideas, cumplido el lapso señalado, y al no poderse efectuar nuevas incorporaciones por imperio legal, el RIGI va a estar vigente pero no operativo para aprobar nuevas adhesiones.

Compromisos - Obligaciones

Requisitos de Adhesión VPU

Por su parte, a los efectos de adherir y adquirir los derechos y los beneficios del RIGI, los titulares de los VPU de un Proyecto Único o de Exportación Estratégica de largo plazo, deberán no sólo cumplimentar con la presentación de la documentación y los antecedentes vertidos en el artículo 176 de la ley, sino:

- Presentar la solicitud de adhesión y un plan de inversión, y

- Obtener la aprobación de los mismos por parte de la autoridad de aplicación (cfr. artículo 175), requisitos que, a su vez, dieron lugar al dictado de las previsiones reglamentarias contenidas en la sección III, caratulada Procedimiento de Adhesión, artículos 46 a 59.

Dentro de las pautas reglamentarias de los requisitos a suministrar en ese sentido, estimo de interés mencionar a la información que deberá suministrarse en cuanto: al cronograma de inversiones a presentar, el plan de desarrollo de proveedores locales, al estudio de factibilidad técnica, económica y financiera del proyecto, al empleo directo e indirecto a generarse, así como también acerca de la declaración que deberá formalizarse, en cuanto a que el desarrollo del proyecto no distorsionará al mercado local (cfr. artículo 47 del decreto reglamentario), entre otros.

En lo que hace al plan de desarrollo de proveedores locales, es dale advertir que también la ley, en el segundo párrafo del artículo 193, garantiza a todos los VPU la inaplicabilidad de cualquier norma o restricción que “...*los obligue a adquirir insumos de proveedores nacionales en condiciones menos favorables que las condiciones de mercado...*”, aspecto que seguramente pueda dar lugar a algún tipo de disputa, en lo referente al alcance de las previsiones señaladas, su prelación e importancia.

A su vez, en el caso de los proyectos de exportación estratégica de largo plazo, los interesados además de cumplir con lo dispuesto precedentemente, deberán presentar la información contenida en el artículo 40 de la reglamentación.

En ambos casos, luego de presentada la solicitud de adhesión y el plan de inversión por parte del VPU (o, en su caso, desde la presentación de cualquier información complementaria o aclaratoria requerida por la autoridad de aplicación al efecto), la autoridad de aplicación contará con un plazo máximo de 45 días siguientes para expedirse aprobándolos o rechazándolos, mediante un acto administrativo expreso, que deberá ser notificado dentro de los 5 días hábiles posteriores a su emisión (cfr. primer párrafo artículo 177 y artículo 54 de la reglamentación).

Adicionalmente, esta última podrá solicitar información complementaria o las aclaraciones que resulten indispensables para analizar la viabilidad y factibilidad del proyecto en función de sus características e incluso podrá citar a una audiencia a mantener con los representantes de los VPU, hecho que suspenderá el referido plazo perentorio (cfr. segundo párrafo artículo 177 y artículos 54 y 55 del Decreto Reglamentario).

En cuanto a los montos de inversión a considerar, debe estarse a lo dispuesto en el Capítulo III - artículo 172, siguientes y concordantes de la Ley N° 27.742, que persiguen la concreción de una inversión total igual o superior a los doscientos millones de dólares -en activos computables- no pudiendo, en principio, superar esa inversión los novecientos millones de dólares.

Asimismo, prevé una exigencia adicional, en cuanto al deber de cumplir con un monto mínimo -de esa inversión total-, durante los dos primeros años, desde aprobación del plan de inversión, conforme los porcentajes que para cada sector/subsector establezca el PEN, no pudiendo nunca ser menor a los doscientos millones de dólares. También estipula que, para contar con las garantías promovidas por el régimen, las inversiones en cuestión, deberán siempre tener el carácter de largo plazo.

Si se tratara de proyectos que puedan resultar en un posicionamiento de la República Argentina como un nuevo proveedor internacional, los mismos podrán ser calificados por la autoridad de aplicación, como Proyectos de Exportación Estratégica de Largo Plazo. Los mismos deben involucran desembolsos de capital -en etapas sucesivas-, en la medida que la inversión mínima en activos computables “por etapa” sea siempre igual o superior a los mil millones de dólares estadounidenses. Esa mayor exigencia de inversión, trae aparejado el derecho del titular del VPU de gozar de algunos beneficios tributarios diferenciales o de ser alcanzado por la estabilidad normativa -en materia tributaria, aduanera y cambiaria-, por un plazo más prolongado; aspectos éstos que serán luego mencionados taxativamente, al momento de referirme a los beneficios del régimen.

Ahora bien, debe tenerse presente que, en todos los casos, para resultar alcanzado por las franquicias, el VPU deberá concretar las inversiones comprometidas por éste. Es decir, efectuar las respectivas erogaciones de fondos y titularizar, de corresponder, los activos que resulten computables.

En el decreto reglamentario (en sus artículos 29 a 32) se explicitan los montos mínimos de inversión según el sector y/o subsector de que se trate²²², como así también para la ampliación y/o la expansión de proyectos preexistentes, definidos como aquellos proyectos no adheridos que se extienden²²³ (en este supuesto no se trata de ampliaciones de proyectos ya adheridos al RIGI). También se regula el supuesto de un proyecto único que pudiera involucrar múltiples sectores²²⁴ y los montos mínimos para proyectos de exportación estratégica de largo plazo, de conformidad con lo estipulado por la ley y las facultades dadas por dicho texto, reseñadas supra²²⁵.

Asimismo, en el artículo 174 se ponen de relieve el tipo de inversiones que podrán ser consideradas, dentro de los activos computables -excluidos los activos financieros y/o de portafolio y los bienes de cambio-. Estas deberán ser desarrolladas a partir de la entrada en vigencia del RIGI y afectadas a la adquisición, producción, construcción y/o desarrollo de activos afectados a actividades incluidas en el régimen.

Además, en el mismo artículo se dispone que podrán considerarse como inversiones en activos computables, a las: a) adquisiciones de cuotas, acciones y/o participaciones societarias, -en la medida que se cumplieran las condiciones en él establecidas- y b) asignaciones de activos a una sociedad dedicada por parte de la sociedad a partir de la cual fue creada, hasta un monto máximo del 15%, porcentaje que también se mantiene, de tratarse de inversiones en inmuebles, derechos reales de usufructo sobre bienes inmuebles, y en concesiones de explotación minera, de petróleo y gas.

Algo no tan habitual, se debe al hecho de que, aquellos servicios que sean esenciales en los proyectos, y en la medida que sean previamente evaluados y autorizados por la autoridad de aplicación -en el acto administrativo particular de aprobación-, puedan computarse dentro del monto mínimo de inversión, en un porcentaje no mayor del 20%.

Si bien esto tampoco sucede, con carácter general, aunque existen excepciones (Ley N° 26.360 y sus modificaciones. Ley N° 27.686), este régimen admite, por parte del interesado, el cómputo de inversiones previas a la fecha de su adhesión RIGI -como ser, en activos fijos, ya habilitados en años anteriores-, integrando los montos comprometidos, ello sin perjuicio de que, el goce de los incentivos respecto de éstas, quedará supeditado y/o condicionado a la aprobación de dicha adhesión.

Las indicaciones o aclaraciones que eran necesarias realizar, respecto de las previsiones legales precitadas, han sido vertidas en los artículos 34 a 39 de la reglamentación, sin embargo, estas nada dicen acerca de cuánto tiempo antes podrían ser esas inversiones previas, aspecto que entiendo de interés, porque lo que se busca en

²²² En general está previsto en doscientos millones de dólares, excepto en el sector de Petróleo y Gas, que los subsectores de explotación y producción de costa afuera y de explotación y producción de gas destinado a la exportación, que ascienden a seiscientos millones, y para el subsector de transporte y almacenamiento en trescientos millones de dólares (Cfr. artículo 29 del decreto reglamentario).

²²³ Según lo previsto en el artículo 60 del Decreto N° 749/24 y su modificatorio, este tipo de ampliaciones sólo pueden ser presentadas por sucursales dedicadas.

²²⁴ En ese caso, se tomará como monto mínimo de inversión el establecido para el sector al que corresponda el objeto principal del proyecto (Cfr. artículo 31 de la reglamentación).

²²⁵ Para este tipo de proyectos, el PEN establece una inversión mínima de dos mil millones de dólares (Cfr. artículo 32 de la reglamentación).

general es la incorporación de bienes nuevos, sin uso, tendiendo al recambio y/o avance tecnológico del activo fijo, entre otros.

En cuanto a las pautas reglamentarias, inherentes a las asignaciones de activos a una sociedad dedicada, por parte de la sociedad local o extranjera de la cual ha sido creada, en el artículo 37 se prevé la fecha en que deberá considerarse que esa asignación tuvo lugar, y refiere a “...*la fecha de la resolución del órgano competente de la sociedad a la cual pertenece la Sucursal Dedicada a la que se le asignaron los activos y/o del representante legal inscripto de la Sucursal Dedicada en cuestión, según corresponda, por la que se resolvió la correspondiente asignación. Ello, sin perjuicio de cualquier acto posterior que pudiere resultar necesario o ulterior para su inscripción ante el Registro Público o ante los registros correspondientes, dependiendo de la naturaleza de los activos asignados. La asignación de activos por parte de las sociedades a las Sucursales Dedicadas queda excluida del régimen previsto por la Ley N° 11.867*”. Esta última norma regula la transferencia de fondos de comercio.

Asimismo, ese mismo artículo reglamentario estipula que “*Para el caso de la puesta a disposición de manera irrestricta de los activos referenciada en el inciso e) del artículo 6° de la presente reglamentación, resultarán aplicables las mismas reglas*”.

Respecto de esto último, y cuando uno se remite al alcance de dichas disposiciones - también reglamentarias-, observa que ese inciso contempla aclaraciones relativas a la exigencia de la acreditación de activos y pasivos por parte de la Sucursal Dedicada, en cuanto a la valuación e individualización de los activos afectados al Proyecto Único desde el inicio del trámite de inscripción en el RIGI, estableciendo adicionalmente que “*Para ello, se deberá acompañar: (i) el acta del órgano de administración que apruebe dicha individualización y/o valuación y los respectivos estados contables; (ii) el informe del órgano de fiscalización, en caso de corresponder; y (iii) el dictamen del auditor con la firma legalizada por el consejo profesional correspondiente. La asignación o puesta a disposición de manera irrestricta de los activos a la Sucursal Dedicada no deberá necesariamente implicar su cambio de titularidad*”.

La previsión puesta de relieve en último término, me genera inquietudes, en cuanto a cómo podrían ser consideradas inversiones propias de una sociedad dedicada (persona jurídica constituida), titular de un VPU, a los fines de alcanzar los montos de inversión comprometidos, cuando las asignaciones en cuestión, desde un punto de vista jurídico, podrían no estar titularizadas por la misma. A su vez, uno se pregunta en calidad de qué, ingresarían a su patrimonio esos activos (no serían adquisiciones efectuadas a través de un préstamo, ni tampoco serían activos alquilados -con opción a compra-). A su vez, en caso de incumplimientos que pudieran traer aparejada la ejecución de deudas fiscales de un proyecto decaído, cómo esas inversiones serían susceptibles de ser ejecutables, en el marco de un juicio de ejecución fiscal, si no se tratarían de bienes de propiedad de la sucursal dedicada.

Requisitos relativo a los Proveedores

Por otra parte, y en cuanto a las exigencias a cumplimentar por parte de los proveedores locales de bienes y/o servicios, las mismas se encuentran dispuestas en el

quinto párrafo y siguientes del artículo 169 de la ley, y en la sección III de la reglamentación -artículos 8° a 26-.

En dicha sección reglamentaria, se precisan los aspectos vinculados con el beneficio arancelario a acordar -que luego será analizado-, y a los compromisos y las obligaciones a cumplimentar por éstos últimos. Al respecto, cabría concluir que, al momento de solicitar su adhesión al régimen, los proveedores deberían estar en condiciones de poder: identificar al VPU al que le va a proveer los bienes y/o servicios -importados-, demostrar la relación contractual existente o no con el mismo -acompañando al efecto las respectivas cartas de intención o su voluntad de participar de las licitaciones a efectuarse-, identificar la mercadería/insumos a importar bajo el régimen de excepción (en el caso de insumos o bienes intermedios los mismos deben ser destinados a un proceso de transformación y/o perfeccionamiento industrial), perfeccionar su compromiso acerca de no utilizar o destinar los bienes y o servicios a otros fines que no sean los de la provisión del VPU de que se trate, y de justificar que no se encuentran vinculados con este último.

Exigencias a partir de su inscripción

Un aspecto, que merece destacarse, es que además de los requisitos de adhesión referenciados en el párrafo anterior, los proveedores, a partir de su inscripción, deberán facturar anualmente, en concepto de bienes vendidos y/o servicios prestados y destinados a los VPU inscriptos en el RIGI, un porcentaje en relación con el total de su facturación -no inferior al que establezca la Autoridad de Aplicación-, porcentaje que aún no ha sido reglamentado.

Consecuentemente, con el vencimiento de cada año calendario, el proveedor deberá informar dicho porcentaje a la Autoridad de Aplicación con carácter de declaración jurada, acompañando una certificación emitida por contador público matriculado. Si así no lo hiciere, este último quedará automáticamente y de pleno derecho suspendido en el uso del incentivo arancelario del artículo 190 de la ley, por el tiempo que se establezca en la resolución que, al efecto, deberá dictar la Autoridad de Aplicación.

A partir de que fuera dispuesta la segunda suspensión, la Autoridad de Aplicación podrá disponer la baja definitiva del proveedor. Asimismo, en el mismo artículo se aclara que el incumplimiento de lo señalado, será considerado una infracción, siendo pasible dicho sujeto de las sanciones del artículo 213.

Durante la suspensión, los bienes que hubieren sido importados con beneficio arancelario, deberán continuar afectados al uso exclusivo para la prestación de servicios al VPU adherido.

Beneficios Tributarios

En cuanto a los tipos de beneficios puestos de relieve en el punto 3.5, se observa que el legislador en el presente régimen, ha optado por aquellos comprendidos en Capítulo IV de la Ley N° 27.742 -artículos 183 a 197-, promoviendo los siguientes.

Impuesto a las Ganancias

Con relación al Impuesto a las Ganancias, los VPU adheridos al RIGI estarán sujetos al siguiente régimen:

- La alícuota a aplicar será del 25%, y no así la escala prevista en el inciso a) de la ley del gravamen (inciso a) del artículo 183).
- Los VPU podrán optar por practicar amortizaciones aceleradas respecto de bienes muebles amortizables (2 cuotas anuales y consecutivas), minas, canteras, bosques, bienes análogos y obras de infraestructura (vida útil reducida al 60% de la estimada (inciso b) del artículo 183).

Esa opción deberá ser informada a la ex AFIP, actual Agencia de Recaudación y Control Aduanero, en los términos y bajo las condiciones previstas en los artículos 24 a 26 de la RG N° 5.590/24.

- El quebranto impositivo²²⁶ sufrido por los VPU en un período fiscal, que no pueda absorberse con ganancias gravadas del mismo período, podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes, sin límite temporal (inciso c) del artículo 183). A su vez, si no pudieran ser absorbidos en un plazo de 5 años, podrán transferirse a terceros. De tratarse de una sucursal dedicada, éstos podrán transferirse a terceros o utilizarse para absorber ganancias gravadas de la sociedad a la cual pertenecen.

Además, los quebrantos se actualizarán por la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida, no estando alcanzados por lo previsto en el artículo 93 de la ley del gravamen.

- Las actualizaciones previstas en la Ley del impuesto a las Ganancias, se practicarán sobre la base de las variaciones porcentuales del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC) (inciso d) del artículo 183).
- La ganancia neta de persona humanas o sucesiones indivisas derivada de los dividendos, utilidades distribuidas y remesas de establecimientos permanentes y provenientes de un VPU tributarán a la alícuota del 7% sobre dichas utilidades. Una vez transcurrido un plazo de 7 años contados desde la fecha de adhesión al RIGI, los dividendos y utilidades quedarán alcanzados por una alícuota del 3,5% (cfr. artículos 184 y artículo 185 - primer párrafo).
- Los pagos que los VPU de proyectos declarados de Exportación Estratégica de Largo Plazo efectúen a beneficiarios del exterior por las locaciones o chárter marítimos, por los servicios de transporte internacional destinado a exportaciones y por los servicios incluidos en contratos de ingeniería,

²²⁶ Al respecto, se recuerda que el artículo 25 de la ley de impuesto a las ganancias establece que el quebranto impositivo sufrido en un período fiscal que no pueda absorberse con ganancias gravadas del mismo período podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes; **transcurridos 5 años** -computados de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil y Comercial de la Nación - después de aquel en el que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna en ejercicios sucesivos del quebranto que aún reste.

adquisición y gestión de construcción, se encontrarán exentos del Impuesto a las Ganancias (segundo párrafo artículo 185).

En los otros tipos de pagos a beneficiarios del exterior, se presumirá ganancia neta el 30% de los importes abonados, excepto que exista una disposición que implique un tratamiento más favorable, en cuyo caso será de aplicación este último. Esta presunción no admite prueba en contrario. También en el tercer párrafo del artículo 185 se pone de manifiesto que, en estos casos, no será aplicable el “grossing up” contemplado en el artículo 227 del decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Respecto de esto último, cabe concluir que deberá emplearse la alícuota efectiva de la retención, en los términos de la ley del IG, sobre el monto a pagarse al exterior, sin que ese importe pudiera incrementarse.

- Podrán deducirse de las ganancias y/o adicionarse a las pérdidas del beneficiario, los intereses y las diferencias de cambio originadas por la financiación del proyecto promovido, no resultando de aplicación la limitación del cuarto párrafo y siguientes del inciso a) del artículo 85 (artículo 192).
- Las Reorganizaciones de empresas, llevadas a cabo con motivo de establecer un VPU o realizar inversiones en activos computables, podrán efectuarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 80 de la ley del tributo, pero con ciertas excepciones contempladas en el artículo 197.

En lo que hace a las previsiones reglamentarias de las franquicias establecidas en el artículo 183 de la ley, se observa que todas ellas se encuentran contenidas en el Capítulo IV.

En el artículo 68, se aclara que la alícuota del impuesto a las ganancias a la que refiere el inciso a) del párrafo 2, del artículo 183 de la Ley N° 27.742 (del 25%), resultará de aplicación respecto de la ganancia neta sujeta a impuesto que surja, en un determinado período fiscal, como consecuencia del desarrollo de las actividades ejecutadas por los titulares de VPU aprobados, y respecto de todo tipo de utilidad, que se genere a partir de la adhesión del VPU al RIGI.

Para Malvitano, Rubén H. y Gebhardt Jorge, autores de la publicación titulada “Ventajas Impositivas del RIGI, Una Reglamentación con Claroscuros” (2.024), el alcance de las previsiones legales precedentes, le genera la siguiente reflexión: *“Pareciera que las erogaciones anteriores a materializarse tal adhesión (análisis de factibilidad del proyecto, sus alternativas de financiación, constitución de vehículo jurídico, etc.) no serían computables; conclusión que resulta ilógica a todas luces. Por lo tanto, entendemos que en realidad la norma se orienta a indicar que el primer ejercicio fiscal arranca en la fecha de adhesión; ello no impide considerar como gasto computable lo erogado con anterioridad (en forma inmediata, o diferida en el tiempo según corresponda). En todo caso, esa adhesión dispara el cómputo de erogaciones que hasta ese instante estarían “en expectativa””* (la negrita es propia).

Al respecto, debe mencionarse que las previsiones legales han sido dispuestas, conforme al alcance de su redacción, a los fines de determinar que la “ganancia neta” a la que deberá aplicársele la alícuota diferencial –es decir, el incentivo fiscal y no así la escala prevista en el inciso a) del artículo 73 de la ley del gravamen-, es la que surge de las actividades ejercidas por el VPU, en el marco de la ley promocional. Es importante esa aclaración, en caso de que luego se constataran incumplimientos en ese sentido, es decir, por ejemplo, que en la práctica el beneficiario haya imputado indebidamente, el beneficio fiscal respecto de rentabilidades de actividades que nunca podrían haber estado alcanzadas por el régimen.

Ahora bien, como la reglamentación está haciendo referencia directamente a la renta neta, se encuentra estableciendo precisiones respecto de un estadio en la liquidación del gravamen, posterior al de considerar a la renta bruta y a las deducciones de los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, así como de las deducciones generales que le pudieran caber al beneficiario. Es decir, la reglamentación nada dice respecto de la pertinencia o no del cómputo de ciertos tipos de erogaciones, como a las que remiten los autores.

En cuanto a la posibilidad de trasladar erogaciones de ejercicios fiscales previos, al de la adhesión del beneficiario al RIGI, no es algo contemplado en la norma promocional, ni habilitado, con alcance general, en el marco de la ley del gravamen.

A su vez, en el caso de las sucursales dedicadas, si bien su constitución legal debería ser uno de los requisitos esenciales, para la presentación de la solicitud de adhesión al régimen -por parte de su representante legal-, la CUIT atribuible a esta, será otorgada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, una vez dictado el acto administrativo particular que la declare beneficiaria del RIGI y así lo instruya, por lo que hasta que ello no ocurra tampoco podría considerarse contribuyente, ni sujeto pasivo de un gravamen al cual hasta ese momento no se había inscripto. Demás está decir que, al proyectarse el cronograma de inversiones a ejecutarse, es poco probable que, aun admitiendo el régimen la existencia de inversiones previas a la adhesión, el emprendimiento de la SD, que aún no se ha puesto en marcha, genere utilidades previas a su adhesión.

En el artículo 69, se regula el régimen especial de amortización acelerada, de carácter opcional -que deberá ser comunicada a la Autoridad de Aplicación y al Organismo Fiscal -así como la obligación del beneficiario de declarar anualmente la vida útil asignada a cada bien amortizable, la exigencia respecto del mantenimiento de las inversiones alcanzadas por el incentivo -hasta la conclusión del ciclo de la actividad que motivó su adquisición o el término de su vida útil, si ésta fuera menor-, la sanción en caso de no cumplimentarse esta última previsión -dado por el reintegro al balance impositivo de la amortización especial, la que se computará como ganancia gravada del ejercicio en que se realizó la deducción-, y la forma en que operará la franquicia según se trate de la realización de inversiones en bienes y/u obras y/o en minas, canteras, bosques y bienes análogos.

También la reglamentación aclara que, tratándose de bienes que hayan sido habilitados en ejercicios anteriores al de la aprobación de la solicitud de adhesión, la franquicia sólo podrá ser usufructuada por el valor residual de los bienes afectados al Proyecto RIGI.

En cuanto a la exigencia de devolver al balance impositivo, la amortización especial que no hubiera resultado procedente -con más los intereses y accesorios que pudieran corresponder-, los precitados autores Malvitano, Rubén H. y Gebhardt Jorge, destacan que *"La norma nos genera interrogantes: a) entendemos que la obligación de rectificar a consecuencia del incumplimiento solo puede abarcar aquellos períodos respecto a los cuales el Fisco no haya perdido su derecho a reclamar, en base a las normas vigentes en materia de prescripción; b) no parece sensato exigir el reintegro íntegro de la amortización acelerada. En todo caso debió haberse referido solo al exceso sobre la cuota de amortización normal; e incluso, en ese escenario, permitir reabrir también los períodos siguientes en los que no se hubiera computado la cuota de amortización alguna (por haber finalizado con anticipación la vida asignada), cuando el replanteo hubiera permitido su deducción. De este modo, solo podrían exigirse diferencias de impuesto e intereses resarcitorios considerando el ajuste simétrico previsto para casos como este por la ley 11.683"* (el destacado es propio).

No coincido con el razonamiento precedente, en cuanto a que la reglamentación remitiría a la devolución de toda la cuota de amortización deducida, cuando en realidad debiera haberse referido a la devolución sólo del exceso sobre la cuota de amortización normal. La "amortización acelerada o especial" justamente está dada por la diferencia entre el monto de la amortización que se hubiera computado el contribuyente, en los términos de la ley del gravamen -régimen general- y el monto de la amortización a deducir por el beneficiario, en el marco de la ley promocional.

En el artículo 70, y en cuanto a los quebrantos a los que remite el inciso c) del párrafo 2 del artículo 183 de la ley, prevé la forma de su utilización, en el caso de que los mismos sean transferidos a terceros.

Al respecto, se aclara que este último, podrá aplicarlos en el período fiscal en que los haya recibido, pero si esa situación hubiera ocurrido luego de finalizado un periodo fiscal pero antes de la presentación de la DJ respectiva, el adquirente podrá optar por: a) aplicarlo al período fiscal finalizado o al período fiscal en que los recibió.

Asimismo, informa que los quebrantos transferidos deberán considerarse como quebrantos generales de fuente argentina generados en el período fiscal en el que se incorporan y podrán deducirse por el término de 5 años desde la fecha de su imputación, vencido ese plazo no cabe deducción alguna.

En cuanto a los aspectos reglamentarios transcritos coincido con los autores anteriormente referenciados, en cuanto a que la transferencia de los quebrantos que realice el VPU a un tercero, será por su valor actualizado, dado que la posibilidad de transferencia recién se genera luego de transcurridos el plazo de 5 años. A su vez, comparto su postura respecto de que el período de imputación que tiene el adquirente, opera desde el cierre del primer ejercicio en el que se hubiera imputado el quebranto adquirido.

Adicionalmente, en el artículo 71, se establecen los lineamientos a adoptar por parte del Organismo Fiscal, al reglar el procedimiento de la transferencia de quebrantos no absorbidos.

Al respecto, es interesante lo dispuesto en el inciso d) del referido artículo 71, que versa acerca de que *“Si el organismo recaudador cuestionara la validez del quebranto transferido, dicho reclamo solo podrá dirigirse al VPU, quedando el tercero adquirente del derecho cedido excluido de toda responsabilidad, excepto que se pueda demostrar que actuó de mala fe o con conocimiento de las razones que dan lugar a la ilegitimidad o inexistencia del quebranto transferido. Esta previsión no será aplicable en caso que el VPU sea una sucursal dedicada y el derecho al cómputo de los quebrantos haya sido utilizado por su casa matriz, en cuyo caso esta última será solidariamente responsable con el VPU por cualquier reclamo relacionado con el quebranto transferido”*.

Además, en el artículo 77 del proyecto se remite a la aplicación supletoria de las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias y su decreto reglamentario, en lo no previsto en la reglamentación.

Ahora bien, en lo referente a los tratamientos que cabe acordarse a las ganancias netas de las personas humanas y sucesiones indivisas, derivadas de dividendos y utilidades, a los que se refiere el primer párrafo del artículo 185 de la Ley 27.742, el artículo 72 de la reglamentación destaca que la alícuota involucrada aplica a cualquier dividendo o utilidad distribuido por el VPU, luego de transcurridos 7 años desde el cierre del período fiscal correspondiente a la fecha de adhesión al RIGI; regula, además, el tratamiento a seguir, en el caso de que los dividendos y utilidades distribuidas resulten no computables en cabeza del beneficiario -en los términos del artículo 68 de la Ley del gravamen-.

En el artículo 73, se regula lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 185 de la Ley N° 27.742, vinculado a los pagos que efectúan los VPU titulares de Proyectos de Exportación Estratégica de Largo Plazo a beneficiarios del exterior, por los siguientes conceptos: a) Locaciones o charters marítimos, b) Servicios de transporte internacional utilizados en exportaciones de bienes realizadas desde el territorio argentino, y c) Servicios relacionados con contratos de ingeniería, adquisición y gestión de construcción.

El tratamiento en el impuesto a las ganancias del resto de los pagos que efectúan los VPU titulares de Proyectos de Exportación Estratégica de Largo Plazo a beneficiarios del exterior, se encuentra aclarado en el artículo 74 del proyecto, en relación a lo previsto en el tercer párrafo del artículo 185 de la ley.

Por su parte, el artículo 75 de la reglamentación, se ocupa de aportar precisiones en cuanto a la no aplicación de las normas de acrecentamiento, en el IG, a la que alude el cuarto párrafo del artículo 185 de la Ley N° 27.742.

Finalmente, en lo respecta a las reorganizaciones de empresas en el impuesto a las ganancias contempladas en el artículo 197 de la ley, se destaca que en el artículo 93 del Decreto N° 749/24 y su modificatorio, se detallan aspectos inherentes a la documentación y demás antecedentes que los titulares de VPU tienen deber de presentar ante la autoridad de aplicación.

Impuesto al Valor Agregado

Los VPU podrán pagar el IVA (incluidas las percepciones) generado por la compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes de uso o por

inversiones en obras de infraestructura y/o servicios -necesarios para su desarrollo y construcción-, mediante la entrega de Certificados de Crédito Fiscal tanto a sus proveedores como a la ex AFIP -actual ARCA- (cfr. inciso a) del artículo 187).

Los CCF tendrán, para los proveedores, el tratamiento de saldos de libre disponibilidad. En ningún caso los VPU podrán computar los créditos fiscales reales abonados con dichos certificados (cfr. incisos b) y c) del artículo 187).

En el artículo 78 del decreto reglamentario se establece el procedimiento que deberá cumplirse para la emisión y entrega de los mencionados Certificados de Crédito Fiscal, que requerirá de normativa adicional a dictarse por parte del Organismo Fiscal. También se promueve el curso de acción a seguir, en caso que se constate la improcedencia de las imputaciones (artículo 79).

Asimismo, en el artículo 80 de este último, se remite a la aplicación supletoria de las normas de la Ley del IVA y su normativa reglamentaria, en lo no previsto en la reglamentación.

El procedimiento para la emisión, seguimiento y utilización de los aludidos certificados para cancelar el IVA facturado y sus correspondientes percepciones, han sido instrumentados por la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos a través del Título III de la RG N° 5.590/24. Un aspecto a destacar, es que los mismos sólo podrán emitirse una vez que el proveedor, prestador y/o locador de bienes y/o servicios (RI en el gravamen), haya emitido el comprobante que respalda la operación incluida en el plan de inversión, y en la medida que los datos de este último sea consistente con lo informado por la autoridad de aplicación.

En ese orden de ideas, se señala que la gestión de los CCF, será efectuada a través de un servicio “web” denominado CERTIVA -Certificados de Crédito Fiscal IVA, considerando en este caso, los requisitos, plazos y demás condiciones previstas en la RG N° 5.589/24.

Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias

A su vez, los VPU en cuestión, podrán computar el 100% de los importes abonados y/o percibidos en concepto de Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuentas Bancarias, como crédito en el Impuesto a las Ganancias (cfr. artículo 189 de la Ley N° 27.742). Al respecto, no se han efectuado aclaraciones reglamentarias en ese sentido. Sin perjuicio de ello, entiendo que como sucede en otros marcos promocionales, a los fines de resultar operativa la franquicia, la misma debería usufructuarse respecto de las cuentas que fueran utilizadas en forma exclusiva a estos efectos.

Tratamiento Diferencial - Tributos Aduaneros

Conforme surge del alcance del artículo 190, las importaciones de bienes de capital nuevos, repuestos, partes, componentes y mercaderías de consumo, así como las importaciones temporarias efectuadas por los VPU adheridos al RIGI, se encontrarán exentas de derechos de importación, de la tasa de estadística y comprobación de destino,

y de todo régimen de percepción, recaudación, anticipo o retención de tributos nacionales y/o locales.

A su vez, conforme se desprende del quinto párrafo del artículo 169 de la ley promocional, también serán pasibles de gozar de este incentivo, los proveedores locales de bienes y/o servicios, importados, en la medida que los mismos sean destinados a prestaciones a brindarse a los VPU.

En los términos del artículo 191, las exportaciones para consumo de los bienes obtenidos al amparo del proyecto promovido, realizadas por los VPU adheridos al RIGI, estarán exceptuadas del pago de derechos de exportación, luego de transcurridos 3 años contados desde la fecha de adhesión al RIGI. De tratarse de proyectos declarados de Exportación Estratégica de Largo Plazo, los VPU titulares estarán exentas de derechos de exportación, a partir de los 2 años contados desde la fecha de adhesión al RIGI.

Los VPU adheridos al RIGI podrán importar y exportar libremente bienes para la construcción, operación y desarrollo de dicho proyecto adherido, sin que puedan aplicárseles prohibiciones ni restricciones directas, restricciones cuantitativas, cupos o cuotas, de ningún tipo, ni cualitativas, de carácter económico (cfr. artículo 193). Sin perjuicio de ello, en lo que respecta a los derechos, incentivos, facilitaciones y garantías que surgen del citado artículo, en el artículo 90 de la reglamentación se advierte que, en ningún caso, dicho tratamiento puede extenderse o interpretarse como liberación respecto de restricciones, controles y/o prohibiciones no económicas que tengan por finalidad garantizar, asegurar y preservar la seguridad, salud y el bienestar general de la población.

Respecto del estímulo aduanero previsto en el artículo 190 de la Ley 27.742, el artículo 82 del reglamento prevé que con la aprobación de la adhesión del VPU al RIGI, quedará definido el universo de mercaderías alcanzadas por la exención aduanera (sin perjuicio de la posibilidad de solicitar modificaciones posteriores); situación que requerirá de la correspondiente presentación de una declaración jurada y de la documentación adicional correspondiente, ante la autoridad de aplicación y por parte del beneficiario.

Además, en el artículo 83 de la reglamentación, estipula que la exención dispuesta en el referido artículo 190 de la ley, resulta aplicable a las importaciones de bienes de capital nuevos, repuestos, partes, componentes y mercaderías de consumo que se relacionen directamente al plan de Inversiones aprobado y que no lo es, respecto de los insumos.

Adicionalmente, se establece que dichas mercaderías se corresponden con los productos identificados como BK o BIT según el Anexo I del Decreto N° 557/23²²⁷, no obstante, los otros bienes que el VPU solicite y que la autoridad de aplicación excepcionalmente autorice.

Por su parte, los artículos 84 a 88 de la reglamentación regulan las normas inherentes a la comprobación de destino de la mercadería a ser importada bajo el usufructo del incentivo, así como también cómo actuar ante el caso que se suscite un incumplimiento en ese sentido.

²²⁷ Que aprueba la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.), ajustada a la VII Enmienda del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

Además, en el artículo 89 del decreto reglamentario, se remite a la aplicación supletoria de lo dispuesto en la Resolución General de la ex AFIP N° 2.193/07 y sus normas complementarias y reglamentarias (relativo al régimen de comprobación de destino).

Por último, en el Título III de la RG N° 5.590/24 se efectúan aclaraciones acerca de la tramitación de las destinaciones de importación, y del régimen de comprobación de destino, relativa a las mercaderías que ingresan al país, al amparo del RIGI (cfr. artículo 7° y 8° y los Anexos I, II y III).

Estabilidad tributaria, aduanera y cambiaria (Capítulo VI - artículo 201)

Los VPU gozarán en lo que respecta a sus proyectos, de estabilidad normativa en materia tributaria, aduanera y cambiaria. Al respecto, la ley dispone que la misma consiste en que los incentivos otorgados, no podrán ser afectados ni por la derogación de ley promocional ni por la creación de una norma más gravosa o restrictiva que la prevista en el RIGI. De lo destaca surge que la misma ampara y/o garantiza los beneficios en ella establecidos, y los oportunamente acordados al beneficiario.

La estabilidad tributaria, aduanera y cambiaria junto con la estabilidad regulatoria tendrá vigencia durante los 30 años siguientes de la fecha de adhesión por parte del VPU.

En el caso de proyectos de Exportación Estratégica de Largo Plazo que se ejecuten en etapas sucesivas, se extiende dicho plazo hasta los 30 años posteriores a la fecha estimada de puesta en marcha de cada etapa del Proyecto, siempre que la primera etapa cumpla con los compromisos mínimos de inversión. En ningún caso el beneficio de las etapas sucesivas se extenderá más allá de 30 años contados desde el décimo año de la puesta en marcha.

Los nuevos tributos que se creen a partir de la fecha de adhesión del VPU o el incremento de los existentes a dicha fecha, no serán aplicables a los VPU. Esa situación no inhibe a los VPU beneficiarse de la eliminación de tributos o reducción de alícuotas que pudieran establecerse en el futuro. (cfr. artículo 202).

A su vez, el alcance de lo que debe entenderse por un incremento de tributos, está definido en el mismo artículo.

En el caso de tributos aduaneros vinculados con las importaciones y/o exportaciones para consumo efectuadas por los VPU, serán de aplicación la alícuota y la base imponible vigente a la fecha de adhesión del VPU (cfr. artículo 204).

Los aspectos reglamentarios de la referida estabilidad se encuentran contenidos en el artículo 105 del reglamento, entre otros aspectos salientes, establece los tributos alcanzados por la franquicia, los mecanismos de compensación -en caso de suscitarse un incremento de la carga tributaria del VPU-, y la posibilidad de extender el incentivo a la carga tributaria de la CABA, provincias y municipios en la medida de la adhesión de éstas, al RIGI.

Finalmente, en lo que hace a lo dispuesto en el artículo 204 de la ley, el artículo 107 de la reglamentación, advierte que el tratamiento aduanero allí previsto, no resultará de aplicación respecto de las mercaderías alcanzadas por las exenciones instauradas en los artículos 190 y 191 de esa norma legal, en la medida que el beneficiario cumpla con las condiciones allí estipuladas.

Tratamiento Impositivo diferencial

Sin perjuicio de las franquicias tributarias contenidas en el RIGI, este último también contempla provisiones normativas adicionales, que regulan el tratamiento impositivo a acordar a las UNIONES TRANSITORIAS y demás contratos asociativos. En el artículo 188 se establece el siguiente:

Impuesto a las Ganancias

- Serán considerados sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias, y deberán considerarse comprendidos en el apartado 2 del inciso a) del artículo 73 de la ley del gravamen (inciso i).
- Las distribuciones de utilidades del VPU a sus miembros tendrán el tratamiento previsto en el artículo 68 de la ley del tributo (no computables) -cfr. inciso ii)-.
- Las operaciones, actos o relaciones económicas entre el VPU y sus miembros, serán consideradas de forma independiente, es decir, separada a sus miembros.

Al respecto, es dable señalar que en el artículo 82 de la reglamentación se estipula que, a los fines de quedar alcanzadas por lo establecido precedentemente, dichas entidades deberán estar conformadas, en todos los casos, por sociedades independientes constituidas en el país o en el exterior, y debidamente inscriptas en el registro público respectivo y su actividad económica estar orientada hacia terceros, esto es, proyectarse al mercado.

Demás Tributos Provinciales, de la CABA y/o de los Municipios

Adicionalmente, la norma prevé que no podrán alcanzarse con ningún tributo local las operaciones, transferencias, ventas, locaciones, prestaciones ni ninguna otra relación económica entre el VPU y sus miembros.

Por su parte, en lo que hace a las SUCURSALES DEDICADAS, en el artículo 195 se estipulan los siguientes tratamientos tributarios diferenciales, en materia de IG e IVA, y demás tributos nacionales, provinciales, de la CABA y/o municipales.

En el Impuesto a las Ganancias (inciso a):

- Serán considerados sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias, y deberán considerarse comprendidos en el apartado 2 del inciso a) del artículo 73 de la ley del gravamen –cfr. punto i)-.

- Las distribuciones de utilidades de la Sucursal Dedicada a la sociedad a la cual pertenece, tendrán el tratamiento previsto en el artículo 68 de la ley del tributo (No computables) -cfr. punto ii)-.
- La asignación de patrimonio que se efectúe de la sociedad a la Sucursal Dedicada a efectos de su establecimiento, inscripción y adhesión gozará de los atributos impositivos que posea la sociedad a la cual pertenece, en proporción al patrimonio asignado -cfr. punto iii)-.
- Las operaciones, actos o relaciones económicas entre la sociedad y la Sucursal Dedicada deberán ser caracterizadas, al sólo efecto de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el RIGI, como si se trataran de empresas independientes-cfr. punto iv)-.
- Los quebrantos que pasados los 5 años no pudieran ser absorbidos por ganancias gravadas, podrán utilizarse para absorber ganancias gravadas de la sociedad a la cual pertenecen o transferirse a terceros (cfr. inciso c) artículo 183).

En el Impuesto al Valor Agregado (inciso b):

- Serán sujetos pasivos del impuesto, en forma separada a la sociedad a la cual pertenecen -cfr. punto i)-.
- No se considerarán venta las asignaciones que se realicen a la Sucursal Dedicada, a los efectos de su adhesión al RIGI. Los saldos de impuestos existentes en la sociedad serán atribuibles a la Sucursal Especial en la proporción de los bienes asignados -cfr. punto ii)-.
- Las operaciones, actos o relaciones económicas entre la sociedad y la Sucursal Dedicada deberán ser caracterizadas, al sólo efecto de la Ley de IVA y el RIGI, como si se trataran de empresas independientes -cfr. punto iii)-.

En lo que respecta a los demás tributos nacionales, provinciales, de la CABA y/o municipales (inciso c), la ley dispone que no podrán alcanzarse con ningún otro tributo nacional o local, las operaciones, actos o relaciones económicas entre la sociedad y la Sucursal Dedicada -Inciso c)-.

A su vez, en lo que atañe al tratamiento tributario acordado a las referidas sucursales dedicadas, el artículo 91 del reglamento prevé que éstas mantendrán los atributos correspondientes a la estructura jurídica adoptada por la sociedad que la hubiera constituido, conforme lo previsto en el artículo 170 y el punto iv) del inciso a) del artículo 195, ambos de la Ley N° 27.742.

También, aclara aspectos relativos a la asignación de activos a la Sucursal Dedicada, y a la transferencia de atributos fiscales, en forma proporcional al valor del patrimonio neto transferido a dicha sucursal -que incluirá, entre otros, los quebrantos en el impuesto a las ganancias y saldos técnicos en el impuesto al valor agregado-. En todos los casos, a los fines fiscales, el valor para la Sucursal Dedicada del activo transferido, será el que tenían dichos activos para la casa matriz.

Con relación al tratamiento previsto en el inciso a) del artículo 195 de la referida ley, la Sucursal Dedicada deberá llevar sus estados contables/estado patrimonial de conformidad con las normas vigentes en la materia, en forma separada de la sociedad a la cual pertenece.

En el Impuesto al Valor Agregado, al momento de determinar el saldo técnico que se traslada desde la casa matriz a la Sucursal Dedicada por los activos aportados, el contribuyente podrá optar entre atribuir créditos fiscales en proporción al patrimonio neto efectivamente transferido o trasladar los créditos fiscales directamente generados por la compra o fabricación del activo transferido, siempre y cuando, a la fecha del aporte, la sociedad tuviera saldo técnico susceptible de ser trasladado (cfr. artículo 91 del DR).

Por otra parte, en el artículo 92 de la reglamentación, se destaca que las restricciones que por régimen general apliquen en materia aduanera a las sucursales, por su condición de tal, con relación a las destinaciones de importación temporal, no resultarán aplicables a las sucursales dedicadas.

Régimen de Incumplimientos y Sanciones

Como se mencionara en el punto 3.7 del presente, el mismo guarda relación, principalmente, con la fijación y graduación de las faltas y con la determinación de las sanciones a aplicar, en cada caso.

Al respecto, se señala que en el Capítulo VIII del RIGI, se promueve tanto el Régimen de Incumplimientos (artículos 211 y 212), como de las Sanciones susceptibles de aplicación (artículo 213 y 217), así como también el procedimiento para la apertura del Sumario Infracional (artículo 214), aspectos que se reglamentan a través de los artículos 116 a 122 del Capítulo VIII del Decreto N° 749/24 y su modificatorio.

Las causas objeto de sanción, se encuentran establecidas en el referido artículo 211 y se configuran ante la omisión o demora en la presentación de la información requerida por la autoridad de aplicación -inciso a- o la falta del requerimiento de autorizaciones previas para efectuar ciertas acciones -inciso c-, ante la presentación de declaraciones juradas falsas o inexactas -inciso b-, por la decisión unilateral de desafectar bienes alcanzados por las franquicias previstas en el régimen y/o de inversiones que conforman los proyectos de inversión -inciso d-, con carácter previo a los plazos previstos en el régimen, por desarrollar actividades que no se correspondan con su objeto único -inciso e-, y por incumplir injustificadamente obligaciones promocionales -inciso f-, y por el goce indebido de franquicias promocionales -inciso g-.

La corroboración acerca de la configuración de este tipo de presupuestos, surgen como consecuencia de las actividades de verificación y control propias de la autoridad de aplicación y siempre conllevan la existencia de requerimientos previos a los beneficiarios, a los fines de que éstos últimos aporten la documentación o la información adicional que haga a su derecho, todo ello, como medidas preventivas que tienden a la subsanación de los incumplimientos, en primera instancia.

En términos procedimentales, podemos precisar que, en esta instancia, la autoridad de aplicación instruye el inicio de un sumario, en la que se le comunica al beneficiario la

imputación objeto de controversia, para que el mismo haga el descargo pertinente y aporte la prueba que estime conveniente, información que luego será evaluada por la autoridad de contralor, decidiendo acerca de la procedencia o no de la misma y resolviendo, en último término, respecto de la configuración o no del incumplimiento.

En cuanto al régimen de sanciones, el mismo siempre se encuentra regulado y es aplicado conforme la gravedad de la falta. El beneficiario puede ser pasible de una o más sanciones de naturaleza promocional, sin perjuicio de las que le pudieren caber, además, en el marco de la legislación tributaria, aduanera, previsional y/o penal vigente.

Las sanciones se gradúan en el RIGI, respecto de las exigencias contempladas en el referido artículo 211 de la ley promocional, y van desde el apercibimiento -para los supuestos de sus incisos a) y b)-, luego pasan a distintos montos de multas -graduadas conforme se configuren los presupuestos de los incisos a) a f)²²⁸-, disponiéndose, además, el cese del régimen con la posibilidad de declarar la caducidad total de los incentivos -para el caso del inciso f)-, la inhabilitación del beneficiario para solicitar una nueva adhesión -como sanción accesoria a la anterior²²⁹-, y la devolución de las franquicias usufructuadas, -de producirse el supuesto del inciso g)- (cfr. artículo 213 de la ley).

En los términos de los artículos 24 y 25 de la reglamentación, el incumplimiento de las exigencias relativas a los proveedores, también dará lugar a la iniciación de un sumario, y a la aplicación de las sanciones estipuladas en los artículos 211 y 213 de la ley, a excepción de lo previsto en el inciso f), por tratarse de la sanción vinculada con el cese, en caso de incumplimientos de las inversiones, no aplicable a los proveedores.

En el mismo artículo 211, se aclara que, la imposibilidad de dar cumplimiento con las condiciones y compromisos para la permanencia en el régimen, y su falta de comunicación a la autoridad de aplicación -cfr. anteúltimo párrafo del artículo 180 de la ley- dará lugar a la configuración de una causal de agravamiento de la sanción a aplicarse.

En lo referente al cese, se observa que en el artículo 216, se aclara que el mismo no tendrá efectos retroactivos ni afectará a los incentivos gozados y/u obtenidos con anterioridad.

Por su parte, en el artículo 214 de la ley, hace referencia a que una vez instruido el sumario pertinente, y en forma concomitante a éste, la autoridad de aplicación puede optar por instar una acción judicial tendiente a lograr preventivamente, la suspensión del goce de los beneficios por parte del beneficiario, sobre la base de una medida cautelar favorable acordada al efecto.

Finalmente, hay un aspecto novedoso en el artículo 217, en cuanto a la recurribilidad de una sanción. A la posibilidad de recurrirla en el ámbito administrativo, se le suma otra posibilidad, que es la opción de someter la controversia a arbitraje, hecho que una vez

²²⁸ Para el caso de las multas de los incisos b) y c), las mismas se ajustarán anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual del Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC), publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, correspondiente al 31 de diciembre del año anterior al del ajuste respecto al mismo día del año anterior.

²²⁹ En el último párrafo del artículo 216 de la ley, se reitera la idea que una vez producido el cese de los incentivos, el VPU no podrá volver a ser incluido en el RIGI.

configurado produce la suspensión de los efectos del acto administrativo que dispuso la sanción.

Régimen de Arbitraje

En ese orden de ideas, se señala que, en el Capítulo X de la ley, se contempla un Régimen de Arbitraje por medio del cual, ante las controversias que deriven del RIGI, entre el Estado Nacional y el VPU adherido²³⁰, y que no puedan resolverse mediante consultas y negociaciones amistosas, podrán ser sometidas a un arbitraje nacional o internacional (cfr. artículo 221), cuestiones que han sido aclaradas a través de las previsiones de los artículos 124 al 137 del Título X de la reglamentación. En ese contexto, la disputa susceptible de ser sometida a arbitraje, y a elección del VPU, deberá efectuarse de acuerdo con:

- a) El Reglamento de Arbitraje de la Corte Permanente de Arbitraje de La Haya (2.012),
- b) El Reglamento de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional (excepto las Reglas de Procedimiento Abreviado); o
- c) El Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados, del 18/03/65 o, en su caso, el Reglamento de Arbitraje (Mecanismo Complementario) del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI).

Con excepción de que el VPU opte por el supuesto del inciso c), el tribunal arbitral o la institución administradora, según corresponda conforme a las reglas aplicables, definirá la sede del arbitraje, que deberá establecerse fuera de la Argentina y en un país que sea parte de la Convención sobre el Reconocimiento y la Ejecución de Laudos Arbitrales Extranjeros del 10/06/58.

Sin perjuicio de ello, en los términos del último párrafo del artículo 221 de la ley, se faculta al PEN a establecer mecanismos de solución de controversias con el VPU, específicos para cada proyecto, en el acto administrativo que apruebe la solicitud de adhesión al RIGI y el plan de inversión.

En ese marco, y a través del artículo 134 del decreto reglamentario, el PEN dispuso acerca de la creación y conformación de un Panel RIGI, integrado por profesionales independientes de las partes -de las áreas de ingeniería, ciencias económicas y derecho-, con competencia para resolver disputas, en la medida que el VPU involucrado, así lo hubiera así decidido.

Por su parte, el artículo 222 de la ley, promueve que los derechos e incentivos adquiridos bajo los términos y condiciones del Régimen se consideran “inversiones protegidas” en el sentido previsto en los tratados de promoción y protección recíproca de inversiones que resulten aplicables, y su afectación podrá dar lugar a la responsabilidad internacional del Estado Nacional de conformidad con sus disposiciones, y sin perjuicio de los remedios previstos en el régimen.

²³⁰ Incluye, pero no se limita a cuestiones relativas a: a) la ejecución, aplicación, alcance o interpretación del régimen, y b) al uso, goce, cese y/o ejercicio de los derechos, beneficios e incentivos obtenidos por los VPU.

A su vez, en el artículo 223 se precisa que la existencia de un proceso arbitral no suspenderá, retrasará o afectará de ninguna manera las obligaciones de la República Argentina o los derechos del VPU y su pleno uso, goce y ejercicio. Al respecto, el artículo 137 de la reglamentación, estipula que en el caso de que el Estado hubiera obtenido una medida cautelar, en el marco del artículo 214 de la ley, los derechos y obligaciones podrán ser suspendidos.

Serrano Redonnet, Diego M (2.024), en cuanto a este aspecto manifiesta que *“El RIGI ha contemplado otra protección muy eficaz para los inversores, ya que prevé que cualquier disputa o controversia con un inversor que no pueda solucionarse mediante consultas y negociaciones amistosas podrá ser sometida por el VPU (o sus accionistas extranjeros) a arbitraje local o internacional (si el inversor es extranjero), conforme a reglamentos arbitrales de reconocido prestigio en el mundo, como -según establece la ley- los del Tribunal Permanente de Arbitraje de 2012, o el de la Cámara de Comercio Internacional, o el del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones de 1965, o el del Reglamento de Arbitraje (Mecanismo Complementario) del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones. En el caso de inversores extranjeros, contempla que el arbitraje tenga sede fuera de la Argentina, pueda ser en idioma inglés, y exige que ninguno de los árbitros sea nacional argentino o del Estado de origen del accionista mayoritario del VPU”*.

Según el referido autor *“La seguridad de un arbitraje imparcial para la resolución de controversias surgidas en el marco del RIGI es una importante garantía para la protección de la inversión, que la Argentina ya ha reconocido desde hace muchos años en los bonos y empréstitos soberanos obtenidos en los mercados internacionales de capitales, en los diversos tratados de protección bilateral de inversiones firmados por la Argentina en vigencia actualmente, en el régimen de contratos de participación público-privada (PPP) de la ley 27328 e incluso en la ley Bases para el caso del contrato de concesión de obra pública que dicha ley reforma en aspectos centrales. La propia ley aclara que los derechos e incentivos del inversor adquiridos bajo el RIGI se consideran inversiones protegidas bajo los tratados de protección bilateral de inversiones firmados por el país y su violación podrá dar lugar a la responsabilidad internacional de la Argentina bajo tales tratados. Si bien la cultura jurídica argentina tradicional ha mirado con recelo el arbitraje en las disputas legales entre el Estado y los particulares, lo cierto es que los inversores tienen una desconfianza explicable en someter cualquier controversia a los tribunales locales argentinos y que -en términos de costo, duración, imparcialidad y profesionalidad el arbitraje ha resultado ser el foro preferido de resolución de disputas en esta materia”*.

Finalmente, este último apunta que *“Si bien el RIGI no establece en forma expresa el régimen de responsabilidad que tendría el Estado en ese supuesto, en nuestro criterio debería aplicarse en tal caso la reparación integral que compense al inversor tanto por el daño emergente como por el lucro cesante de que se vio privado por el accionar estatal, aun cuando el Estado invoque razones de oportunidad, mérito o conveniencia o la defensa del interés público”*.

Cupos Fiscales

En el RIGI, no se advierte la existencia de previsiones vinculadas a la constitución y/o implementación presupuestaria de ningún tipo de cupo fiscal para la concesión de los estímulos fiscales.

Régimen de Garantías

En cuanto al régimen de garantías, se recuerda que en el artículo 182 de la Ley N° 27.742, se dispuso que la reglamentación establecería “...*las clases de garantías que deberán exigirse para preservar el crédito fiscal relativo al otorgamiento de los incentivos tributarios y aduaneros a los VPU, específicamente relacionados con la utilización indebida de beneficios*”, conforme los tipos contenidos en su segundo párrafo. Del alcance de la redacción transcrita no se vislumbra la intención del legislador de establecer garantías respecto de aquellos casos en que no se requiere de la presentación de un proyecto de inversión, por lo que el uso del beneficio aduanero del proveedor, no requiere de la constitución de garantías, en el marco promocional.

Al respecto, y si bien la potestad conferida al PEN es bastante amplia, denotando, además, la posibilidad de poderse establecer diferentes tipos de garantías, según el tipo de crédito fiscal a resguardar, observo que en la medida reglamentaria, sólo se ha tomado la decisión de disponer de su constitución, ante un hecho puntual vinculado con el presupuesto incluido en su artículo 66, en el que la autoridad de aplicación luego de haber iniciado un sumario administrativo, tendiente a esclarecer si se ha producido o no de un incumplimiento promocional, y siempre que la misma entienda que podría existir riesgo para la preservación del crédito fiscal involucrado, puede exigir algunas de las garantías indicadas en el artículo 182 de la ley.

Disposiciones Varias

Si bien conceptualmente, he tratado de agrupar las diferentes previsiones normativas, conforme los elementos teóricos que fueran puestos de relieve en el punto 3 de este trabajo, existen en el RIGI, una serie de cláusulas normativas adicionales que merecen destacarse, en cuanto al hecho de que:

- Los VPU adheridos al RIGI podrán optar por llevar sus registros contables y estados financieros, preparados en dólares estadounidenses utilizando las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) -cfr. artículo 194-.
- Los incentivos tributarios otorgados a través del RIGI no producirán efectos en la medida en que pudieran resultar en una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros -cfr. artículo 196-. Al respecto, y sin perjuicio de no estar implementado aún, en el marco de la legislación interna una tasa mínima de imposición para alcanzar rentas de grandes empresas multinacionales -que no tienen sede en el país, pero sí ganancias por sus operaciones en el mismo-, este tipo de previsiones legales se encuentran enmarcadas en los pilares del proyecto BEPS de la OCDE y del G20, en el cual a lo largo de los años se han desarrollado y proyectado estrategias para evitar la evasión fiscal.

- Los incentivos en materia cambiaria, se encuentran alcanzados por lo previsto en el Capítulo V -artículos 198 y 199 de la ley-, y reglamentados en el Capítulo V (artículos 94 al 104) del Decreto N° 749/24.
- En el marco de lo previsto en el artículo 19 del Régimen Penal Tributario -ley 27.430 y sus modificaciones, la entonces AFIP -Ahora ARCA- estará dispensada de formular denuncia penal cuando el VPU haya exteriorizado el criterio utilizado para determinar la obligación tributaria -incluyendo aquellos aspectos relativos a la base imponible, alícuota, exenciones, hecho imponible, alcances y/o vulneración de la estabilidad tributaria, entre otros- a través de presentación por escrito efectuada a dicha administración con anterioridad a la presentación de la respectiva declaración jurada (artículo 203).

En ese orden de ideas, en el artículo 106 de la reglamentación se establece que lo estipulado en el artículo 203 de la Ley N° 27.742 no exime al organismo fiscal del deber de interponer la respectiva denuncia penal, en caso de constatarse la utilización fraudulenta y/o el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, en los términos del Régimen Penal Tributario establecido en el Título IX de la Ley N° 27.430 y sus modificaciones.

- Las acciones, cuotas o participaciones sociales de los VPU podrán ser transferidos, directa o indirectamente. A su vez, las mismas podrán ser objeto de prenda, cesión con garantía, fideicomiso y/o cualquier otro tipo de negocio jurídico de garantía con entidades financieras, organismos de crédito, locales o extranjeros. En ambos casos, no se requerirá la previa de la autoridad de aplicación, debiendo informar de ello a ésta última dentro de los 15 días corridos siguientes de ocurrido (cfr. artículo 207).
- Las franquicias a ser acordadas no podrán ser acumuladas con incentivos de la misma naturaleza contenidas en otros regímenes promocionales preexistentes (artículo 208). Al respecto, en el artículo 109 de la reglamentación, se aclara que la limitación a la que se refiere el artículo 208 de la Ley 27.742 procede, únicamente, de tratarse de beneficios promocionales de similar naturaleza, que resulten aplicables respecto de una misma inversión, bajo la titularidad de un mismo sujeto beneficiario. Además, en el artículo 110 del reglamento, se define, entre otro, qué se entiende por incentivo de la misma naturaleza.
- En el Capítulo VII y VIII se establecen causales de cese temporal de beneficios y derechos (artículo 209 y 216), y en qué casos operará la baja voluntaria de los VPU (artículo 210), cuyas precisiones reglamentarias se encuentran incluidas dentro de los artículos 113 y 114 del Capítulo VII.

Finalmente, en lo referente a las aludidas disposiciones transitorias del RIGI, el decreto reglamentario y su modificatorio contempla en su **artículo 138**, que *“A los fines de lo dispuesto en el artículo 190 de la Ley N° 27.742, suspéndese el pago del impuesto previsto en el inciso a) del artículo 35 de la Ley N° 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública y sus modificaciones para las operaciones de compra de billetes y divisas en moneda extranjera que se efectúen para el pago de las importaciones indicadas en el mencionado artículo 190”*.

Conforme lo señalado, se suspendió el pago del llamado Impuesto PAIS para las operaciones de compra de billetes y dividas en moneda extranjera que se efectúen para el pago de las importaciones de bienes nuevos, repuestos, partes, componentes y mercaderías de consumo efectuadas por los VPU adheridos al RIGI.

4. GASTO TRIBUTARIO

Otro aspecto, que es interesante abordar, en términos conceptuales, es el costo fiscal o la pérdida de la recaudación para financiar las necesidades públicas (el gasto público), que conlleva la adopción de determinados incentivos tributarios, es decir, el **Gasto Tributario** que, medidas como las analizadas -Regímenes de Promoción-, producen en las rentas públicas.

Definición

En ese orden de ideas, debe tenerse presente lo destacado en el **Informe Anual de Estimación de Gastos Tributarios** emitido por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal del Ministerio de Economía²³¹ que, entre otros aspectos salientes, y en cuanto a la naturaleza y alcance del mismo, pone de relieve una serie de conceptos técnicos, de sumo interés.

En el mismo, dicha Dependencia técnica da cuenta, de que éste último, constituye el monto de los ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objeto de beneficiar o favorecer el desarrollo de determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos. Consecuentemente, cuando nos referimos al gasto tributario, estamos haciendo alusión a la “...transferencia de recursos públicos implementada a través de una reducción de las obligaciones tributarias con relación a un impuesto de referencia, en lugar de un gasto directo”^{232 233}.

Asimismo, en los términos, de la publicación del **Banco Iberoamericano de Desarrollo** (2.009) perteneciente a la serie “Documentos de trabajo” de la referida entidad, el gasto tributario debe ser entendido, como “...aquella **recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales**, es una de las varias herramientas de que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas. Su finalidad es **favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía**. También se suele llamar a esta variable “**renuncia tributaria**”, aludiendo al hecho de que por esta vía el fisco desiste parcial o totalmente de aplicar el régimen impositivo general, atendiendo a un objetivo superior de política económica o social” (la negrita es propia), como lo son y como lo viéramos al analizar la cláusula constitucional del progreso, las franquicias tributarias contenidas en los regímenes de promoción.

²³¹ https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/informe_sobre_gastos_tributarios_anos_2021-2023.pdf

²³² En el caso del gasto directo, primero se percibe el ingreso y luego se efectúa el pago de un subsidio o una transferencia. En el caso del gasto tributario, se compensan directamente el pago con el ingreso.

²³³ Cfr. página 1, Gasto Tributario - Definición, objetivo y cuestiones metodológicas.

En cuanto al origen del instituto, la referida publicación del BID apunta a que: *“El concepto de gasto tributario surgió a comienzos de los años sesenta, prácticamente de manera simultánea en Alemania y Estados Unidos, países que fueron los primeros en elaborar presupuestos de gastos tributarios, como una forma de dar transparencia a la acción pública ejecutada por esta vía, tal como normalmente se hace con el gasto directo. Con posterioridad, durante los años ochenta, esta práctica se hizo extensiva a casi todos los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y a unos pocos países en desarrollo.*

La demanda de la comunidad internacional por una mayor transparencia en materia de política fiscal, junto con una tendencia creciente al uso de concesiones tributarias, sobre todo en países en desarrollo que buscan atraer inversiones, extendió el interés por el tema de los gastos tributarios al resto del mundo”²³⁴.

Estimación Presupuestaria

Por su parte, en el Mensaje de remisión al Honorable Congreso de la Nación, del proyecto de ley de presupuesto para el Sector Público Nacional 2.025, el PEN además de presentar datos acerca de las estimaciones del Gasto Tributario para el período 2.023-2.025, dentro de los que se incluye un cuadro con el detalle de las valoraciones relativas a los regímenes de promoción económica, aporta aclaraciones técnicas adicionales, en cuanto a los criterios y a la metodología utilizada, en lo referente a que:

- a) La cuantificación del gasto tributario se expresa mediante una valorización teórica y potencial de los ingresos que el fisco no percibe al otorgar un tratamiento impositivo diferenciado. Al expresar una ausencia de recaudación, advierte que el monto “recuperable” de ingresos depende de múltiples factores que incluyen cambios en el comportamiento de los agentes lo que no lo haría estrictamente equiparable al concepto de “pérdida de recaudación”.
- b) El marco de referencia (o benchmark) se basa en un enfoque conceptual en el que únicamente los elementos esenciales del sistema tributario se incluyen en él. En este sentido, se toma como referencia la estructura de cada impuesto establecida en la respectiva legislación (su objeto, alícuotas, deducciones generales, exenciones) y se identifican los casos que, dentro de dicho marco, son beneficiados por un tratamiento especial. El sistema de referencia distingue entre detracciones estructurales, consideradas aspectos fundamentales, y detracciones no estructurales, que son incluidas como gastos tributarios.
- c) La estimación de los gastos tributarios tiene como objetivo primordial dar mayor transparencia a la política fiscal, aportando una medición aproximada del gasto equivalente vinculado a los tratamientos impositivos preferenciales vigentes.
- d) Para alcanzar tal objetivo se comienza relevando las políticas públicas que se financian a través del otorgamiento de dispensas de carácter tributario en lugar de hacerse a través de gastos directos. Luego se procede a estimar los montos que el Estado deja de percibir en concepto de ingresos tributarios como consecuencia de

²³⁴ Cfr. página 2 de la publicación.

la aplicación de esas políticas financiadas con tales beneficios tributarios. Esta metodología supone la inexistencia de cambio alguno en el comportamiento de los agentes y, por lo tanto, trata de medir el beneficio otorgado a los contribuyentes favorecidos por cada tratamiento impositivo diferencial.

En lo atañe al presente trabajo, y en lo que hace al análisis de los beneficios fiscales que tienen incidencia en el gasto tributario relativo a Regímenes de Promoción, se recuerda que las franquicias otorgadas por éstos, pueden ser de naturaleza financiera - como ser: el diferimiento/prórroga del pago de tributos nacionales, la amortización acelerada en el impuesto a las ganancias, la devolución anticipada o acreditación contra otros tributos, de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, entre otros- o bien constituir un verdadero sacrificio fiscal para el Estado Nacional que los concede –como ser la exención, la reducción, la desgravación, la estabilidad fiscal, los certificados/bonos de crédito fiscal, los reintegro, los diferimientos, entre los más salientes.

En cuanto a lo señalado en último término, en el informe antes mencionado, la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, advierte que, identificar a los gastos tributarios se emplea siempre un enfoque de largo plazo, por lo que se consideran, exclusivamente, dentro de dicho concepto, a los beneficios tributarios en los que existe una disminución de recaudación, y se excluye de su alcance a los incentivos fiscales de índole financiera, toda vez que la pérdida de recaudación a que dan lugar en los años en que estos beneficios se usufructúan, es compensada con mayores pagos de impuestos en años posteriores.

En ese orden de ideas, se destaca que, en los últimos años, se han adoptado mucho las medidas promocionales de naturaleza financiera como ser la amortización acelerada del impuesto a las ganancias o la devolución anticipada o acreditación contra otros tributos, de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, respecto de aquellas franquicias que representan un verdadero gasto tributario.

Análisis del Gasto Tributario

Ahora bien, considero que el estudio analítico de este tipo de gastos, en países no tan desarrollados como el nuestro, no cuenta aún con los sistemas de información suficientes, como para obtener información acabada, en cuanto a su dimensión, y menos respecto de su incidencia en la economía local. Respecto de esto último, cabe agregar que, los informes económicos complementarios, efectuados en el ámbito de la administración pública, son poco difundidos.

En lo que hace puntualmente, al gasto tributario vinculado con los regímenes de promoción, se señala que existen proyecciones estimativas tendientes a la cuantificación de las franquicias usufructuadas, sobre la base de la información suministrada al efecto por las autoridades de aplicación de los diversos marcos especiales.

Sin perjuicio de ello, y si bien la obtención de estas estimaciones pueden a veces tener cierto grado de complejidad, el hecho de que el Estado nacional pueda estar en condiciones de informar el costo aproximado del gasto tributario y de suministrar aclaraciones adicionales respecto de las bases de la metodología utilizada para su cuantificación, dan cierto marco de transparencia a las acciones estatales ejecutadas en

ese sentido; no obstante lo cual, considero que existen aún varios aspectos que merecen profundizarse en cuanto a la precisión de los datos y la detección de inconsistencias y corrección de errores en la información utilizada en las bases operativas para efectuar las estimaciones y en los modelos de su simulación, atento que son en la actualidad, variables de política tributaria bastantes consultadas.

En esa línea de ideas, se ha pronunciado también el BID, en el trabajo anteriormente mencionado, poniendo de relieve, que la falta de una única definición e identificación del Gasto Tributario, hace que no se pueda contar con una metodología consistente, que permita comparaciones confiables de las magnitudes de los gastos tributarios entre los distintos países. A su vez, este último centra su atención en una serie de aspectos que se deberían profundizar en cuanto al análisis del dimensionamiento del Gasto Tributario, las implicancias de su medición, revisión y actualización -como mecanismos permanentes, tendientes a lograr su eficiencia²³⁵-, y a cuestiones vinculadas con la equidad²³⁶ y su impacto en la progresividad del sistema tributario.

Si bien no he pretendido, en este punto, efectuar un análisis pormenorizado del gasto tributario, si me he permitido poner de relieve, los aspectos conceptuales indispensables, para entender qué tipo de disminución de la recaudación -vinculadas con la concesión de franquicias promocionales-, puede resultar alcanzada bajo el concepto de Gasto Tributario en nuestro país, conforme la definición que recoge y ha adoptado la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal dependiente del Ministerio de Economía, dependencia especializada en cuestiones técnicas vinculadas con: el cálculo de los recursos tributarios provenientes de la actividad económica interna, la compilación, sistematización, análisis y evaluación de la información vinculada a estos últimos, la evaluación del costo fiscal de los regímenes de promoción de actividades económicas, entre otras (cfr. Decisión Administrativa N° 449 de fecha 5 de junio de 2.023 (BO 06/06/23)).

Aclarado lo anterior, en relación con la información contenida en el mensaje de elevación de la ley de presupuesto 2.025 al Honorable Congreso Nacional (HCN), en lo que respecta al **Gasto Tributario Estimado para el Período 2.023-2.025**, particularmente en lo que concierne a las políticas promocionales, cabe destacar que dicho gasto ha sido proyectado detalladamente, conforme al Cuadro V que se adjunta a continuación. Este cuadro ofrece una visión integral de las estimaciones y el detalle de los recursos destinados a los distintos regímenes promocionales establecidos por el gobierno, permitiendo observar la distribución y el impacto económico de estas políticas fiscales.

De acuerdo con el análisis que se desprende del Cuadro V, se puede observar que el Régimen de Promoción de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur es el que generaría el mayor gasto tributario en el año 2.025, con una estimación del

²³⁵ En este sentido, el BID pone de relieve que muchas veces los gastos tributarios se instauran en atención a propósitos no tan meritorios. *“Por ejemplo, con frecuencia son creados para responder a las presiones ejercidas por ciertos grupos corporativos, para proteger a industrias nacionales no competitivas o para dar señales a determinados grupos de interés”* (Cfr. página 8).

²³⁶ En este aspecto, efectúa reflexiones en cuanto a que el gasto tributario, en la medida que favorezca a un grupo específico de contribuyentes o actividades se traducirá, siempre, en una pérdida de equidad horizontal (Cfr. página 5).

0,18% del Producto Bruto Interno (PBI). Este régimen se mantiene como una de las iniciativas más importantes dentro de las políticas promocionales, lo que refleja la importancia que se le otorga a la región en términos de estímulo económico. A continuación, se posiciona el Régimen de Inversiones Mineras, con un gasto tributario proyectado para ese mismo año, en el 0,07% del PBI, al que le siguen el Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento y el Régimen de Fortalecimiento para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (MiPYMES), ambos con un impacto proyectado de 0,06% del PBI cada uno, lo que resalta el enfoque estratégico en la diversificación económica y el fortalecimiento del sector tecnológico y empresarial. Finalmente, el Régimen de Energías Renovables se encuentra en una posición más baja, con un gasto tributario proyectado del 0,02% del PBI.

CUADRO V

GASTOS TRIBUTARIOS ORIGINADOS EN REGIMENES DE PROMOCION ECONOMICA ESTIMACIONES PARA LOS AÑOS 2023 - 2025

CUADRO NRO. 3

GASTO TRIBUTARIO	2023		2024		2025	
	Millones de \$	% PIB	Millones de \$	% PIB	Millones de \$	% PIB
TOTAL	1.152.263,3	0,60	2.285.411,3	0,40	3.321.123,9	0,43
I - Promoción industrial. Decretos Nros. 2.054/92, 804/96, 1.553/98 y 2.334/06.	73.296,7	0,04	37.148,9	0,01	83.208,9	0,01
- Exención IVA compras y saldo	71.469,4	0,04	36.264,7	0,01	81.841,5	0,01
- Exención Impuesto a las Ganancias	1.827,4	0,00	884,1	0,00	1.367,4	0,00
II - Promoción no industrial. Ley N° 22.021 y Decreto N° 135/06.	0,5	0,00	0,3	0,00	0,5	0,00
- Exención Impuesto a las Ganancias	0,5	0,00	0,3	0,00	0,5	0,00
III - Promoción de la actividad minera. Ley N° 24.196.	136.266,9	0,07	395.971,6	0,07	540.941,3	0,07
IV - Promoción económica de Tierra del Fuego. Ley N° 19.640.	509.040,6	0,27	875.305,6	0,15	1.348.412,5	0,18
- Liberación IVA compras y ventas	238.183,8	0,12	468.615,0	0,08	715.833,2	0,09
- Exención Impuesto a las Ganancias	74.591,7	0,04	144.253,5	0,03	228.898,8	0,03
- Exención Derechos de Importación	91.988,4	0,05	112.565,8	0,02	165.645,8	0,02
- Alícuota reducida Impuestos Internos sobre productos electrónicos	104.276,7	0,05	149.871,3	0,03	238.034,7	0,03
V - Reintegro a las ventas de bienes de capital de fabricación nacional. Decreto 379/01.	7.582,9	0,00	3.690,0	0,00	6.806,7	0,00
VI - Promoción de las Sociedades de Garantía Recíproca. Ley N° 24.467.	69.396,9	0,04	202.523,6	0,04	207.832,4	0,03
- Deducción en el Impuesto a las Ganancias de los aportes de capital y los destinados al fondo de riesgo, de los socios protectores y partícipes en las sociedades de garantía recíproca	62.547,3	0,03	187.454,6	0,03	185.530,3	0,02
- Exención en el Impuesto a las Ganancias de las sociedades de garantía recíproca	2.585,5	0,00	5.688,0	0,00	8.418,3	0,00
- Exención en el Impuesto al Valor Agregado de los ingresos de las sociedades de garantía recíproca	4.264,1	0,00	9.381,0	0,00	13.883,8	0,00
VII - Régimen para la promoción y el fomento de la investigación y el desarrollo científico y tecnológico. Ley 23.877.	374,3	0,00	1.122,8	0,00	1.218,1	0,00
- Pago del Imp a las Ganancias con certificados de crédito fiscal	374,3	0,00	1.122,8	0,00	1.218,1	0,00
VIII - Régimen de fomento de la educación técnica. Ley 22.317.	1.369,3	0,00	1.356,0	0,00	1.666,4	0,00
- Pago de cualquier impuesto nacional con certificados de crédito fiscal	1.369,3	0,00	1.356,0	0,00	1.666,4	0,00
IX - Régimen de inversiones para bosques cultivados. Ley N° 25.080.	-	-	-	-	-	-
X - Régimen de promoción de la Economía del Conocimiento Ley 27.506	77.392,0	0,04	240.158,0	0,04	467.352,0	0,06
- Beneficios contemplados en los artículos 8° y 9° de la Ley. Contribuciones Patronales	67.660,0	0,04	199.960,0	0,04	390.000,0	0,05
- Impuesto a las Ganancias	9.732,0	0,01	40.198,0	0,01	77.352,0	0,01
XI - Régimen de Promoción de la Industria Naval Argentina. Ley 27.418	240,6	0,00	807,9	0,00	1.119,3	0,00
- Exención de Derechos de Importación	240,6	0,00	807,9	0,00	1.119,3	0,00
XII - Régimen de fomento del uso de fuentes renovables de energía. Leyes Nros 26.190 y 27.191.	23.483,0	0,01	72.003,5	0,01	123.392,1	0,02

XIII - Régimen para el fortalecimiento de la micro, pequeña y mediana empresa. Ley N° 27.264.	241.322,4	0,13	422.517,3	0,07	491.611,2	0,06
- Pago a cuenta en el impuesto a las Ganancias del 100% impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cta. Corriente	241.322,4	0,13	422.517,3	0,07	491.611,2	0,06
XIV- Régimen autopartismo argentino. Ley N° 27.263.	12.294,2	0,01	32.552,8	0,01	47.254,5	0,01
- Pago de impuestos nacionales con certificados de crédito fiscal	1.081,8	0,00	5.906,1	0,00	7.824,6	0,00
- Exención de Derechos de Importación	11.212,5	0,01	26.646,6	0,00	39.429,9	0,01
XV - Obras de Infraestructura Crítica. Ley 26.422, art. 34.	-	-	61,3	0,00	-	-
- Exención de Derechos de Importación.	-	-	61,3	0,00	-	-
XVI - Régimen de apoyo al capital emprendedor. Ley 27.349.	79,6	0,00	107,0	0,00	165,5	0,00
- Deducción de los aportes de inversión en el Impuesto a las Ganancias	79,6	0,00	107,0	0,00	165,5	0,00
XVII - Régimen de fomento a la generación distribuida de energía renovable integrada a la red eléctrica pública. Ley N° 27.424 Art. 28.	123,4	0,00	84,9	0,00	142,4	0,00
- Pago de impuestos nacionales con certificados de crédito fiscal	123,4	0,00	84,9	0,00	142,4	0,00

Fuente: Subsecretaría de Ingresos Públicos. Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía.

No obstante, es necesario señalar que hay una estimación adicional que, si bien no está reflejada en las proyecciones actuales, es fundamental tener en cuenta para los años subsiguientes. Se trata del gasto tributario que se generará a partir del Régimen de Incentivos para las Grandes Inversiones (RIGI). Este régimen, aún en una instancia de implementación, podría tener un impacto significativo en las finanzas públicas una vez que se operativice plenamente y se comiencen a aplicar las franquicias fiscales previstas para dichas inversiones, varias de las cuales tendrán incidencia en el gasto tributario, bajo el concepto que, de este último, ha sido anteriormente desarrollado.

Finalmente, y como tema de actualidad, merece señalarse que, en el último año, se ha discutido mucho, en el ámbito nacional, acerca de si el gasto tributario vinculado con la concesión de estímulos fiscales, debería formar parte de la discusión o no sobre el ajuste fiscal, como variable a ser utilizada para estabilizar las cuentas públicas. Al respecto, en el referido mensaje de elevación de la ley presupuestaria, el PEN realiza la siguiente reflexión: *“La medición del gasto tributario provee, además, información necesaria para medir el rendimiento potencial del sistema impositivo y el desempeño de su administración. No obstante, es necesario advertir que, si se desea utilizar el informe de gasto tributario como herramienta para evaluar cambios en la estructura tributaria (como eliminar o incluir exenciones), deberán efectuarse los ajustes necesarios para medir la reacción de los agentes involucrados con el fin de cuantificar el impacto efectivo de los cambios sobre la recaudación. Implica, por lo tanto, contar para estos casos con información adicional, tal como elasticidades de oferta y demanda, el comportamiento con relación a la evasión, entre otros aspectos”* (la negrita es propia). Consecuentemente, no sería la decisión actual del PEN avanzar sobre una modificación acerca de la composición del gasto tributario estimado para el 2.025, cuyo monto total asciende a 3.321.123,9 (millones de \$), en lo que hace a los regímenes de promoción.

5. INFORMACIÓN PROMOCIONAL

En lo que hace al relevamiento de la información de índole promocional que quizás podría haber llegado a ser relevante, merece mencionarse el Registro de Subsidios e Incentivos creado por el Decreto N° 2.172 de fecha 8 de noviembre de 2.012 (BO

14/11/12), norma que luego fuera derogada por el Decreto N° 684 del 31 de julio de 2024 (BO 1/08/24).

En los considerandos que formaban parte de la medida, se daba cuenta, entre otros aspectos de interés, que lo que se buscaba era:

- Optimizar las políticas económicas y productivas aumentando los grados de eficacia en la utilización de los recursos públicos, con el objetivo de lograr una acción coherente y eficiente del conjunto de medidas de política pública que redunden en mejoras genuinas de la competitividad de la economía y una mayor inclusión social, otorgando prioridades de acuerdo a los intereses del conjunto de la sociedad,
- Disponer de un registro que consolide y centralice la información relevante para el apropiado diagnóstico y la mejora continua del accionar público, y
- Relevar del conjunto del Sector Público Nacional aquellas políticas y programas destinadas a generar aumentos en los niveles de producción de bienes y servicios y en la generación de valor agregado, empleo calificado e innovación tecnológica; y fortalecer las capacidades de producción de los actores económicos.
- En ese contexto, el mismo promovía la sistematización de la información relativa:
 - a) A los Subsidios previstos en programas y planes de promoción productiva implementados en el sector público (con excepción de programas sociales); entendiéndose por subsidio: a cualquier tipo de: asistencia financiera tales como bonificaciones de tasas y líneas de créditos especiales, aportes no reembolsables, beneficios impositivos y aduaneros con costo fiscal o financiero para el Estado, asistencia técnica y capacitación; subsidios al consumo de servicios públicos al sector productivo; y promoción del empleo; comprendiendo tanto el uso de fondos propios como de fuentes de financiamiento externa,
 - b) Al Padrón de beneficiarios de los mismos (identificación de la persona física o jurídica beneficiaria; el respectivo número de Código Único de Identificación Laboral o Código Único de Identificación Tributaria; monto y tipo de subsidio; Fuente de Financiamiento; fecha de otorgamiento y ejecución del subsidio; período de vigencia del subsidio; en su caso, contraprestación o requisitos exigidos al beneficiario y toda otra información de interés).

La implementación, gestión y operación del aludido registro iba a estar a cargo de la entonces Subsecretaría de Coordinación Económica y Mejora de la Competitividad dependiente de la ex Secretaría de Política Económica y Planificación del Desarrollo de entonces Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en su carácter de autoridad de aplicación, como órgano encargado de la coordinación de las diversas acciones, que su establecimiento y puesta en funcionamiento requirieran.

Los diversos organismos y/o dependencias de las carteras ministeriales responsables de las admisiones, aprobaciones y/o ejecuciones de los instrumentos de promoción -en

ese momento vigentes-, debían coordinar acciones conjuntas con la citada Subsecretaría, con el objeto de cooperar y participar de la efectiva puesta en operatividad del registro. En ese marco, era a su vez, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la encargada de desarrollar el sistema informático de acuerdo a los requerimientos y necesidades de la Autoridad de Aplicación.

El manejo de la información del mencionado registro no iba a ser de acceso público, en su totalidad, sino principalmente, una herramienta de gestión para la toma de decisiones gubernamentales y un mecanismo de consulta permanente de las partes intervinientes. Sin embargo, dicho registro nunca estuvo en pleno funcionamiento.

No obstante ello, en el ámbito de la referida Subsecretaría, y con el propósito de contribuir al desarrollo del sistema productivo nacional la ex Dirección de Coordinación de Políticas Productivas había relevado y sistematizado un conjunto de instrumentos nacionales dando origen a la Base de Instrumentos para el Desarrollo Productivo (Implementada en los términos de la Resolución del ex Ministerio de Economía y Finanzas Públicas N° 445 del 25 de julio de 2.011). Esa dependencia era, en ese momento, la administradora encargada de supervisar y coordinar el funcionamiento de la red de colaboradores encargados de la publicación y actualización de los instrumentos que daban contenido a la base (interpreto que eran las autoridades de aplicación de los mismos), información que era de acceso público, pero de la compulsa que fuera efectuada al mismo, se observa que esta herramienta tampoco se encuentra operativa.

Actualmente, y para entender un poco la decisión de desistir de dichas herramientas, dentro de los fundamentos utilizados por el PEN a través del Decreto N° 684/24, motivaciones que dieron sustento a la derogación del Registro de Incentivos y Subsidios -Decreto N° 2.172/12-, se encuentran aspectos relativos:

- Al plan de modernización del Estado (Decreto N° 434/19),
- A la implementación del Sistema de Gestión Documental -GDE- (Decreto N° 561/16),
- A la creación de los módulos “Registro Integral de Destinatarios” (RID) y “Gestor de Asistencias y Transferencias” (GAT) del GDE, como único medio de registro, tramitación y pago de todas las prestaciones, beneficios, subsidios, exenciones, y toda otra transferencia monetaria y/o no monetaria y asistencia que las entidades y jurisdicciones contempladas en el artículo 8° de la Ley N° 24.156 y sus modificaciones otorguen a personas humanas o personas jurídicas públicas o privadas, independientemente de su fuente de financiamiento (Decreto N° 1.063/16), y
- A las buenas prácticas en materia de simplificación aplicables para el funcionamiento del Sector Público Nacional, y a las mejoras continuas de procesos, a través de la utilización de las nuevas tecnologías y herramientas informáticas, utilizando e identificando los mejores instrumentos, los más innovadores y los menos onerosos, con el fin de agilizar procedimientos administrativos, reducir tiempos que afectan a los administrados y eliminar regulaciones cuya aplicación genere costos innecesarios.

Adicionalmente, en el referido decreto se evidencia el hecho de que la implementación de la Plataforma de Instrumentos para el Desarrollo Productivo, creada en el marco del Registro de Subsidios e Incentivos, generaba duplicidad en la carga de la información similar a aquella que se encuentra en los módulos “Registro Integral de Destinatarios” (RID) y “Gestor de Asistencias y Transferencias” (GAT) del sistema de Gestión Documental Electrónica (GDE).

Es por todo lo mencionado, que el antepenúltimo considerando del referido decreto, hace alusión al hecho de que resultaba “...*necesario derogar el citado Decreto N° 2172/12 ... ya que además de no cumplir con el objetivo de su creación, existen en la actualidad herramientas de administración y gestión más innovadoras y menos onerosas que consolidan la información relevante de las políticas públicas relacionadas con los incentivos a la producción*”. Al respecto, sólo puedo dar cuenta, en esta instancia, acerca de mi deseo que el sistema de información actualmente adoptado, pueda dar respuesta a las necesidades tendientes a conocer, con mayor precisión aspectos vinculados con el gasto que involucra la adopción de las medidas tributarias de excepción como las alcanzadas por este trabajo, y de las estimaciones del gasto tributario -analizado en el punto anterior-, así como también respecto de los tipos de beneficios actualmente usufructuados, el universo de beneficiarios, los proyectos incumplidos y/o caducos, entre otros aspectos de interés, y que el mismo no se vea dificultado por la escases de datos apropiados, por no haberse definido bien, las fuentes, el tipo de información y los organismos de los cuales dicho sistema debe nutrirse, es decir, que pueda contarse, en definitiva, con información certera y de calidad, que permita constatar que la decisión adoptada no sólo se redujo al hecho de minimizar los tiempos y los costos administrativos, que conlleva el hecho de mantener un sistema de información conexo.

Por otra parte, debe tenerse presente que, por lo general, es a instancia de la Autoridad de Aplicación de los regímenes de promoción vigentes, que se efectúan publicaciones en las páginas institucionales de gobierno, que ponen en conocimiento del público, en general, de la normativa promocional vigente, y en algunos casos, de toda otra información adicional que resulte de interés para aquellos sujetos que deseen acceder y/o interiorizarse respecto del alcance de los mismos.

Registros de Beneficiarios

Finalmente, se destaca que también es dicha entidad, la encargada de administrar las altas y las bajas de los registros de beneficiarios que fueron creados, en el marco de diversas leyes promocionales, anotaciones registrales de naturaleza principalmente subjetiva, como ser, los implementados por: el artículo 2° de la Ley N° 24.196 y su modificatoria (Registro de Beneficiarios de la Ley N° 24.196), artículo 24 de la Ley N° 25.080 y su modificatoria (Registro de Titulares de Emprendimientos Forestales o Forestoindustriales), artículo 5° y artículo 5° bis de la Ley N° 26.270 y su modificatoria (Registro Nacional para la Promoción de la Biotecnología Moderna y Registro Nacional para la Promoción de la Nanotecnología, respectivamente), artículo 3° de la Ley N° 27.506 y su modificatoria (Registro Nacional de Beneficiarios del Régimen de Promoción de la Economía del Conocimiento), y el artículo 2° del Decreto N° 379/01 y sus modificaciones (Registro de Beneficiarios y Productos del Régimen de Incentivo para Fabricantes de Bienes de Capital), entre otros.

Conclusiones

En primer término, quiero destacar que, a lo largo del presente trabajo, relativo a los Regímenes de Promoción que contemplan franquicias de naturaleza tributaria, en nuestro país, he llegado a diversas conclusiones técnicas, de índole personal, en los distintos puntos que lo conforman, las cuales han sido expuestas en su respectivo contexto promocional, específico. Por ello, no me referiré nuevamente a ellas, en esta conclusión final, para así evitar reiteraciones innecesarias; ello sin perjuicio de que, considero que deben ser tenidas especialmente en cuenta, al momento de analizar, algún elemento particular del tema objeto de estudio.

Aclarado ello, quisiera expresar en esta instancia final, mi postura favorable respecto de la intervención del Estado en las actividades económicas primarias y productivas del país, a través de la utilización de instrumentos de estímulo fiscal, y mediante la implementación de los llamados regímenes especiales, de promoción y/o fomento, cuyas características y particularidades fueron analizadas previamente. En efecto, considero que estos regímenes especiales son una herramienta valiosa para el Estado, ya que pueden contribuir con el fomento y el desarrollo económico y social del país, promoviendo el crecimiento sostenible, reduciendo las desigualdades y la falta de oportunidades que afectan a muchos sectores de la población.

Eso se debe al hecho de que entiendo que, la concesión de estímulos fiscales -tales como exenciones, desgravaciones, reducciones de impuestos, entre otros beneficios-, a través de marcos normativos especiales puede ser el único medio viable para atraer inversiones en sectores estratégicos que, de otro modo, no habrían experimentado desarrollo. En otros casos, estimo que la justificación de estos regímenes responde a necesidades geopolíticas, con el objetivo de preservar las instalaciones industriales y la población en zonas del país que requieren atención especial, como las áreas más australes y/o aquellas que son clave por su acceso a rutas marítimas que conectan con mercados internacionales importantes, o bien por razones de soberanía.

En efecto, muchas veces para lograr la concreción de ese tipo de inversiones, que sólo pueden ser atraídas y/o motivadas por los beneficios tributarios ofrecidos, la ley especial contribuye directamente a la creación de empleo, apoya a sectores vulnerables y revitaliza economías locales. Al mismo tiempo, reduce las disparidades sociales al generar proyectos que impactan positivamente en las regiones menos favorecidas. Por ejemplo, la instalación de plantas productivas y/o el desarrollo de obras no solo generan trabajo, sino que también mejoran la infraestructura conexas, como los servicios básicos esenciales, en regiones aisladas, lo que eleva la calidad de vida de la población local.

En una segunda etapa de implementación de la ley promocional, el fomento de inversiones como las señaladas, puede impulsar la innovación, la mejora en la calidad de bienes y/o servicios, y el aumento de la producción en sectores económicos emergentes. En esta fase, se busca favorecer la competitividad, el valor agregado local y el incremento de las exportaciones, tanto de productos primarios como de los manufacturados.

No obstante, lo mencionado anteriormente no sería viable ni sostenible sin la promoción de acciones y programas adicionales que, a partir del desarrollo de esas inversiones, también contribuyan a la protección del medio ambiente.

A raíz de todo lo expuesto, quiero añadir a mi reflexión inicial que la implementación de un régimen especial debe ir acompañada de estudios económicos sólidos que proporcionen información adicional sobre las ventajas cualitativas y cuantitativas que la creación de estos regímenes podría generar. Esto les permitirá a las autoridades competentes poder identificar con precisión las actividades, sectores o economías regionales que realmente necesitan del apoyo gubernamental para prosperar y/o expandirse, cumpliendo así con los objetivos de progreso establecidos por la Constitución Nacional.

Sin embargo, considero que el logro de estos objetivos de desarrollo, nunca podrían alcanzarse sin la colaboración sustancial de las respectivas autoridades de aplicación. Estas tienen la responsabilidad de instrumentar, entre otros, los procedimientos de verificación y control que aseguren el cumplimiento de las metas y requisitos establecidos, en cada caso, más allá de simplemente conceder los estímulos fiscales. Por lo tanto, las autoridades de contralor deben ser conscientes de la magnitud de esas responsabilidades, mientras que los sujetos beneficiados con los mismos, deben comprender la importancia y el compromiso que implica adherir voluntariamente a los regímenes de promoción, y a los requisitos que en ellos se establecen.

En este sentido, estimo que el éxito de estos regímenes no depende únicamente de la magnitud de los beneficios fiscales otorgados, sino también de la capacidad del Estado para establecer un marco institucional sólido que genere confianza en los inversionistas, proteja los intereses de la comunidad y promueva una cultura de responsabilidad social empresarial.

Asimismo, los sectores productivos involucrados deben asumir un compromiso claro y transparente con los objetivos de desarrollo, asegurando que las inversiones impulsadas por estos incentivos contribuyan a la creación de un entorno económico sostenible y equitativo, respetuoso con los derechos laborales y el medio ambiente.

Es por ello, que más allá de cualquier consideración técnica que al respecto pudiera llegar a efectuar, entiendo que, el sentido moral debe prevalecer en ambos casos, complementado con un sentido ético, como el que mencionaba el Dr. Bidart Campos, y que fuera referenciado en la primera parte de este trabajo.

En conclusión, los regímenes de promoción que conceden franquicias tributarias, si bien son un instrumento esencial de progreso, deben implementarse con todas las precauciones necesarias para que sean efectivos, eficientes, y cumplan con los objetivos para los que fueron creados.

En este sentido, quisiera agregar que estos regímenes no deben considerarse como una solución permanente, como así también su contenido debe adaptarse a las realidades cambiantes del contexto económico, social y ambiental del país, imperantes en el momento de su implementación, atendiendo así a las necesidades emergentes y dinámicas.

En resumen, aunque los regímenes de promoción fiscal son importantes para fomentar el crecimiento y el desarrollo, su efectividad dependerá de la capacidad de las autoridades para gestionarlos con prudencia, transparencia y en el marco de un enfoque integral que considere todas las dimensiones del progreso nacional.

Por último, a través del presente trabajo y sobre la base de la experiencia recogida en la materia, espero haber hecho un pequeño aporte en un área tributaria especial, que se ha convertido en parte principal de mi actuación profesional.

Jurisprudencia - Por orden de referencia

CSJN, “*Carlos Pascolini SACIFICA. c/ DGI. s/ impugnación*” (24 de septiembre de 1.991 - Fallos: 314:1088).

CSJN, “*Municipalidad de General Pueyrredón c/Soc. Jockey Club de Mar del Plata*” (27 de febrero de 1.979 - Fallos: 154:25).

CSJN, “*Ferrocarril Central Argentino v. Provincia de Santa Fé*” (3 de julio de 1.897 - Fallos: 68:227).

CSJN, “*Compañía de Tierras Central Argentina contra la provincia de Córdoba; sobre exención e impuestos fiscales y cobro de pesos*” (10 de noviembre de 1.887 - Fallos 32:318).

CSJN, “*Ferro Carril Central Argentino contra la Municipalidad del Rosario, por devolución de impuestos*” (31 de marzo de 1.906 - Fallos 104:73).

CSNJ, “*Municipalidad de la Banda v. Ferrocarril Central Argentino*” (22 de marzo de 1.939 - Fallos 183:181).

CSJN “*Ferrocarriles del Sud c/ Municip. de Juárez*” (22 de marzo de 1.939 - Fallos 183:190).

CSJN, “*FCC Córdoba v. Municipalidad de San Francisco*” (26 de mayo de 1.941- Fallos 189:394).

CSJN, “*Ferrocarril Central Argentino v. Municipalidad de la Capital*” (2 de abril de 1.918 - Fallos 127:189).

CSJN, “*Roca Hnos. y Cía. V. Provincia de Santa Fe*” (13 de noviembre de 1.940 - Fallos 188:247).

CSJN, “*Compañía Entrerriana de Teléfonos Ltda. SA v. Provincia de Entre Ríos*” (23 de abril de 1.941 - Fallos 189:272).

CSJN, “*Provincia de Buenos Aires v. Cía. Unión Telefónica del Río de la Plata*” (5 de mayo de 1.949 - Fallos 213:467).

CSJN, “*Compañía Argentina de Teléfonos SA v. Provincia de Mendoza*” (28 de noviembre de 1.963 - Fallos 257:159).

CSJN, “*Compañía Argentina de Teléfonos SA v. Provincia de Salta*” (10 de noviembre de 1.977 - Fallos 299:149).

CSJN, “*Provincia de Buenos Aires v. Empresa Nacional de Telecomunicaciones*” (24 de agosto de 1.982 - Fallos 304:1186).

CSJN, “*Telefónica de Argentina SA v. Municipalidad de Gral. Pico s/acción meramente declarativa*” (27 de febrero de 1.997 - Fallos 320:162).

CSJN, “*Cía. de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener SA v. Provincia de Neuquén*” (16 de abril de 2.002 - Fallos 325:723).

CSJN, “*Yacylec SA c/ Corrientes, Provincia de s/acción declarativa*” (15 de junio de 2.004 - Fallos 327:2369).

CSJN, “*Edesur SA V. Dirección de Vialidad de la Provincia de Bs. As. s/acción declarativa*” (8 de agosto de 2.006 - Fallos 329:2975).

CSJN, “*Maderas Martini, S.A.C.I.F. s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias*” (4 de julio de 1.985 - Fallos 307:1083).

CSJN, “*Estado Nacional c/ Tucumán, Provincia de s/Acción de Lesividad*” (10 de octubre de 2.023 - Fallos 346:1180).

CSJN, “*Fisco Nacional -Administración.Fed.Ing.Publicos c/San Luis, Provincia de s/acción de Lesividad*” (3 de octubre de 2.023 - Fallos 346:1117).

CSJN, “*Fleischmann Argentina inc./ recurso por retardo - impuestos internos*” (13 de junio de 1.989 - Fallos: 312:912).

CSJN, “*Alaluf, Alberto c/ Nación*” (10 de agosto de 1.962 - Fallos: 253:332).

CSJN, “*Municipalidad de Tucumán contra Ferrocarril Central Argentino y Buenos Aires y Rosario*” (7 de julio de 1.910 - Fallos 113:165).

CSJN, “*Puerto de Rosario S.A. c/ Dirección General del Impuesto a los Réditos*” (15 de febrero de 1.946 - Fallos 204:110).

CSJN, “*Cía. Ferrocarrilera de Petróleo c/ Nación*” (14 de junio de 1.937- Fallos 178:75).

CSJN, “*Puloil S. A. s/ impuesto ventas*” (6 de marzo de 1.964 - Fallos 258:75).

CSJN, “*Broer y Cía. S.R.L.*” (25 de agosto de 1.971 - Fallos 280:307).

CSJN, “*Indacor S.A. c/ AFIP s/ amparo ley 16.986*” (2 de julio de 2.020 - Fallos 343:538).

CSJN, “*Minera del Altiplano SA c/ Estado Nacional - PEN y otra s/amparo*” (10 de julio de 2.012 - Fallos: 335:1315).

CSJN, “*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28.448-A) c/ DGA*” (9 de noviembre de 2.013 - Fallos: 336:2209).

CSJN, “*DACAR EXPORT IMPORT SA (TF 19717-A) c/ DGA s/*” (13 de septiembre de 2.011 - D. 85. XLVII.ROR).

CSJN, “*Metalmecánica S.A. c Gobierno nacional*” (23 de diciembre de 1.976 - Fallos: 296: 672).

CSJN, “*Carman De Cantón Elena c. La Nación, s. pensión*” (14 de agosto de 1.936 - Fallos 175:368).

CSJN, “*Cero Vanguardia S.A. c. DGI*” (30 de junio de 2.009 - Fallos 382:1531).

CSJN, “*KEK, SERGIO LEONARDO Y OTROS c/ MUNICIPALIDAD DE CORONEL DU GRATY s/demanda contencioso administrativa*” (25 de marzo de 2.015 - Fallos: 338:212).

CNACAF Sala IV, “*Metalmecánica Duroll S.R.L. c/EN- M Economía -Secretaría Industria y Desarrollo Productivo-expte s/amparo por mora*” (30 de abril de 2.024).

Referencias Bibliográficas - Por orden alfabético

ALBERDI, Juan Bautista. “*Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina*”, 1º Ed., Buenos Aires, Editorial Losada, 2.003.

ALBERDI, Juan Bautista. “*SISTEMA ECONOMICO Y RENTÍSTICO DE LA CONFEDERACIÓN - SEGÚN LA CONSTITUCIÓN DE 1853*”, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Grupo Unión/Círculo Azul, 2.021.

BASALDÚA, Ricardo Xavier “*Tributos al Comercio Exterior*”, 2º Ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 2.016.

BIDART CAMPOS, German J. “*MANUAL DE LA CONSTITUCIÓN REFORMADA*”, 2º Ed., Tomo I y III, Buenos Aires, Editorial Ediar, 1.998.

BULIT GOÑI, Enrique. “*La Cláusula del Progreso y la Materia Tributaria*”, Tomo 203, págs. 908-913, Buenos Aires, Diario El Derecho, 2.003. Cita Digital ED-DCCLXVI-387.

BRANDT, María I. “*ECONOMÍA DEL CONOCIMIENTO. LA “ESTABILIDAD DE LOS BENEFICIOS FISCALES” Y LA REDUCCIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS*”, Errepar On Line, Doctrina Tributaria, N° 478-489, 2 de diciembre de 2.020.

CARLINO, Bernardo P. “*RÉGIMEN DE INCENTIVO PARA GRANDES INVERSIONES (RIGI) Y EL DERECHO SOCIETARIO*”, Doctrina Societaria y Concursal, Errepar, publicación del 25 de julio de 2.024.

CASÁS, José Osvaldo, *“Interpretación económica de las normas tributarias”*, Capítulo VIII, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2.004.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *“Modelo de Código Tributario del CIAT -UN ENFOQUE BASADO EN LA EXPERIENCIA IBEROAMERICANA”*, mayo 2.015.

Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), adoptada por la República Argentina, Ley N° 23.054 del 1 de marzo de 1.984.

FENOCHIETTO, Ricardo *“El Impuesto al Valor Agregado”*, 2° Ed., Buenos Aires, Editorial La Ley, 2.007.

LALANNE, Guillermo A. *“LA CLAUSULA DEL PROGRESO” Y LAS TASAS*”, Tomo 1, págs. 277-319, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2.007.

MALVITANO, Rubén H. y GEBHARDT, Jorge. *“Ventajas Impositivas del RIGI, Una Reglamentación con Claroscuros”*, Doctrina Tributaria, Errepar, publicación del 11 de septiembre de 2.024.

NÚÑEZ, Eduardo José. *“Los Incentivos Fiscales en el Derecho Tributario Argentina”*, Buenos Aires, Editorial La Ley SA, 1.982.

RAIMONDI, Carlos A. y ATCHABAHIAN, Adolfo. *“El impuesto a las Ganancias”*, 4° Ed, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2.007.

RAMAYON, Nicolás. *“La cláusula el progreso como límite al otorgamiento de privilegios impositivos”*, págs. 1-2, Buenos Aires, Diario El Derecho N° 10.434, publicación del 1 de febrero de 2.002.

SACCONI, Mario A. *“IMPOSICIÓN Y EXENCIÓN TRIBUTARIA”*, La Ley Online, PET 2.008 (agosto-401).

SACRISTAN, Estela B. *“LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO EN EL MARCO DE LA ACTIVIDAD DE FOMENTO”*, publicación de la Facultad de Derecho Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, 2.008, págs. 615/628.

SERRANO REDONNET, Diego M. *“EL RÉGIMEN DE INCENTIVO PARA GRANDES INVERSIONES -RIGI-”*, Doctrina Tributaria, Errepar, publicación del 13 de agosto de 2.024.

TOZZINI, Gabriela Inés. *“LA SEGURIDAD JURÍDICA, LA CONFIANZA LEGÍTIMA DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LAS FACULTADES RECAUDATORIAS MUNICIPALES”*, Buenos Aires, Doctrina - Colección Zeus N° 7.299, Documento N° 00609, Editorial Zeus, 2.006.

VILLELA, Luiz. LEMGRUBERT, Andrea. JORRATT, Michael. BANCO *“Los Presupuestos de Gastos Tributarios - Conceptos y desafíos de implementación”*, documento del Banco Interamericano de Desarrollo, 2.009.

WINKLER, Dora Paula. *“RÉGIMEN DE PROMOCIÓN ECONÓMICA INDUSTRIAL, análisis jurídico y fiscal de sus normas”*, Buenos Aires, Ediciones De Palma, 1.983.

ZUDAIRE Hugo Eugenio *“INCENTIVOS TRIBUTARIOS Y EL COSTO FISCAL DE LA PROMOCIÓN INDUSTRIAL”*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2.001.

Bibliografía Adicional - Por orden alfabético

AMÉNDOLA, Manuel Alejandro y SOLVENS, José *“EL REQUISITO DEL BENEFICIO PÚBLICO EN LAS EXENCIONES: LEYES Y FILOSOFÍA”*, La Ley Online, PET 2.010 (marzo-439).

COSENTINO, Mariano Alejandro. *“BENEFICIOS FISCALES Y ADUNAEROS EN TIERRA DEL DUEGO”*, Buenos Aires, Editorial Cooperativas, 2.004.

LOCURSCIO, Ana Paula. *“LA ESTABILIDAD FISCAL EN LOS REGÍMENES DE PROMOCIÓN ECONÓMICA (PRIMERA PARTE)”*, Errepar On Line, Consultor Tributario, N° 109 (marzo 2.016).

LOCURSCIO, Ana Paula. *“LA ESTABILIDAD FISCAL EN LOS REGÍMENES DE PROMOCIÓN ECONÓMICA (SEGUNDA PARTE)”* Errepar On Line, Consultor Tributario, N° 111 (mayo 2.016).

TOIA, Leonardo Marco. *“Promoción Industrial - La proyección de su crisis histórica en la configuración de su situación jurídica”*, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, agosto 2.020.

Dictámenes Jurídicos – Informes o Pronunciamientos Técnicos - Por orden alfabético y fecha de emisión

Acta Reunión – Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA, del 8 de agosto de 2.004.

Administración Federal de Ingresos Públicos, respuesta consulta no vinculante, página 1.533 del Boletín Impositivo AFIP N° 85 (agosto de 2.004).

Asesoría Legal de la ex Dirección de Forestación de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, dictamen del 31 de enero de 2.008.

Dirección de Asesoría Legal de la entonces AFIP, Dictamen DI ASLE N° 1.384 del 14 de octubre de 2.004.

Dirección de Asesoría Legal de la ex AFIP, Dictamen DI ASLE N° 1.820 del 23 de octubre de 2.003.

Dirección de Asesoría Legal de la entonces AFIP, Dictamen DI ASLE N° 1.476 del 22 de agosto de 2.002.

Dirección de Asesoría Legal de la ex AFIP, Dictamen DI ASLE N° 12 de fecha 24 de mayo de 2.000.

Dirección de Asesoría Técnica del Organismo Fiscal, Dictamen DI ATEC N° 33 de fecha 17 de septiembre de 2.019.

Dirección de Asesoría Técnica de la entonces AFIP, Dictamen DAT N° 41 del 5 de junio de 2.007.

Dirección de Asesoría Técnica de la ex AFIP, Dictamen DI ATEC N° 61 del 14 de octubre de 2.005.

Dirección de Asesoría Técnica del Organismo Fiscal, Dictamen DAT N° 32 de fecha 8 de abril de 1.996.

Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía, Dictamen: IF-2021-106785361-APN-DGAJ#MEC del 4 de noviembre de 2.021.

Dirección General de Asuntos Jurídicos del entonces Ministerio de Economía y Producción, Dictamen DGAJ N° 205.745 de fecha 14 de octubre de 2.008.

Dirección General de Asuntos Jurídicos del ex Ministerio de Economía y Producción, Dictamen DGAJ N° 154.864 del 1 de abril de 2.004.

Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía, Informe: IF-2021-47238758-APN-DNI#MEC de fecha 27 de mayo de 2.021.

Dirección Nacional de Impuestos del ex Ministerio de Economía y Producción, Informe DNI N° 427 de fecha 13 de junio de 2.005.

Dirección Nacional de Impuestos, Informe DNI N° 1.052 de fecha 2 de octubre de 2.003.

Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía, Informe DNI N° 641 de fecha 25 de julio de 2.000.

Dirección Nacional de Impuestos del ex Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, Informe DNI N° 479 de fecha 30 de junio de 1.999.

Dirección Nacional de Impuestos del entonces Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos, Informe DNI N° 821 de fecha 23 de noviembre de 1.994.

Dirección Nacional de Incentivos Promocionales del ex Ministerio de Economía y Producción, Informe DNIP N° 163 del 2 de julio de 2.004.

Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal del Ministerio de Economía, Informe sobre Gastos Tributarios - Estimación para los Años 2.021-2.023, elaborado en septiembre de 2.022.

Procuración del Tesoro de la Nación, Instrucción SPTN N° 411 del 15 de septiembre de 2.019.

Procuración del Tesoro de la Nación, Dictamen N° 172 del 6 de septiembre de 2.013, (Tomo: 286 Página: 146).

Procuración del Tesoro de la Nación, Dictamen N° 17 de fecha 18 de enero de 2.007, (Tomo: 260 Página: 075).

Procuración del Tesoro de la Nación, Dictamen de fecha 5 de marzo de 1.985. (Tomo: 172 Página: 326).

Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, Fallo “CEP S.A.”, Dictamen del 20 de marzo de 2.000.