

Voces: IMPUESTO ~ FRANQUICIA TRIBUTARIA ~ PROMOCION INDUSTRIAL ~ JURISPRUDENCIA ~ IGUALDAD ANTE LA LEY ~ PROVINCIA ~ SENTENCIA CONTRADICTORIA

Título: El fomento de las industrias y la emergencia económica

Autores: Sabsay, Daniel A. Fernández, Cristian H.

Publicado en: LA LEY 05/07/2016, 05/07/2016, 1

Cita Online: AR/DOC/1424/2016

Sumario: I. Franquicias tributarias y restricciones legales posteriores.— II. Coordinadas interpretativas para la promoción industrial.— III. Igualdad y equidad tributaria.— IV. En busca de un horizonte de certezas.— V. Una posible solución.

Abstract: Resulta fundamental la intervención del Poder Legislativo o Ejecutivo Nacional a fin de que se garanticen los derechos que las empresas adquirieron a la luz del régimen de promoción industrial y las franquicias tributarias. Lo ideal sería la sanción de una ley que no deje lugar a dudas sobre la inaplicabilidad de la prohibición de actualización monetaria a las empresas alcanzadas por regímenes promocionales. Sin embargo, las ejecuciones fiscales en marcha y el peligro que implican para el sostenimiento de miles de puestos de trabajo no se compadecen con los tiempos parlamentarios. Por ello, la respuesta a esta problemática debe ser urgente y provenir del Poder Ejecutivo.

I. Franquicias tributarias y restricciones legales posteriores

El presente artículo versará sobre el impacto que las normas de emergencia económica tuvieron sobre el régimen de franquicias tributarias a favor de las provincias de La Rioja, Catamarca, San Luis y San Juan.

Consideramos imprescindible como marco previo, hacer una breve referencia a la normativa de promoción industrial y a las decisiones judiciales adoptadas en el transcurso de las controversias que tuvieron lugar como consecuencia de la modificación de la misma.

La ley 22.021 estableció un régimen de franquicias tributarias que tuvo por objeto estimular el desarrollo económico de la provincia de La Rioja. Luego, la ley 22.702 extendió el régimen promocional previsto en la ley 22.021 a las provincias de Catamarca y San Luis. Lo mismo sucedió con la ley 22.973 respecto de la provincia de San Juan.

Las mencionadas normas determinan que las inversiones realizadas en determinados plazos y respecto de las actividades señaladas en la zona promocionada se deducirán del impuesto a las ganancias.

El disparador de estas normas de fomento fue la ley 21.608 de promoción industrial cuyo objetivo se traduce en la expansión de capacidad industrial del país y en el fortalecimiento de la participación de la empresa privada en este proceso.

Entre las medidas de carácter promocional podemos mencionar exenciones, reducciones, suspensiones, desgravaciones y diferimiento de tributos, entre otras.

La ley 23.614 trajo consigo un único sistema nacional de promoción industrial para el establecimiento de nuevas actividades industriales y la expansión y modernización de las existentes, definiendo como "proyectos prioritarios" aquellos que tuvieran repercusión significativa sobre la estructura económica del país.

En el año 1988, la ley 23.658 (Bono para el saneamiento financiero provincial) vino a sustituir el régimen de ventajas tributarias a las empresas radicadas en las provincias citadas con anterioridad [\(1\)](#), suspendiendo el otorgamiento de nuevos beneficios de carácter promocional [\(2\)](#). También establece que las ventajas tributarias tendrán lugar mediante la utilización de Bonos de Crédito Fiscal [\(3\)](#).

Las ventajas otorgadas por las normas de fomento señaladas sufrieron una alteración como consecuencia de la crisis económica que tuvo lugar en nuestro país entre los años 2001 y 2002. [\(4\)](#) Mientras los compromisos de inversión asumidos por las empresas en virtud del régimen promocional se mantuvieron vigentes, los beneficios establecidos en la legislación se vieron reducidos. Ello, como consecuencia de la omisión estatal con referencia a su actualización.

No perdamos de vista que el término "reexpresión" implica la actualización de la información contenida en los estados financieros, la cual se ve afectada por la inflación. En efecto, se trata de una información errónea que debe ser actualizada a fin de conocer el valor real de los estados financieros.

La situación descripta dio origen a reclamos judiciales de parte de las empresas perjudicadas. Así, el 18 de marzo de 2008, la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza en autos "Formar S.A. c/ AFIP-DGI s/ Ordinario", confirmó la sentencia del Juzgado Federal de San Luis que había hecho lugar a la demanda ordenando a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que contemplara la reexpresión de los bonos de la cuenta corriente computarizada que reflejen los costos fiscales del proyecto desde el momento en que se omitió aplicar tal reexpresión y hasta la efectiva utilización de los bonos reexpresados de conformidad con la normativa promocional que beneficia a la empresa actora.

De idéntica manera, otros precedentes dictados por cámaras federales se han pronunciado a favor de la reexpresión, beneficiando a empresas de las provincias de San Juan y Catamarca.

El 4 de junio de 2013, en el marco del caso "Orbis Merting San Luis S.A.I.C. c/ AFIP y otros s/ ordinario", la Corte Suprema de Justicia de la Nación rechazó, por inadmisibile (art. 280 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) el recurso extraordinario federal interpuesto por la AFIP contra uno de los fallos favorables a la reexpresión de bonos.

Se advierte una clara diferencia de criterios en la solución de la controversia relativa a la reexpresión de los bonos de crédito fiscal en las provincias de San Luis y San Juan respecto al estado de situación en el que se encuentra la provincia de La Rioja. La incertidumbre en la que están sumergidas las empresas riojanas frente al régimen promocional establecido en la ley 22.021 tiene su origen en sentencias contradictorias.

En la Provincia de La Rioja, la firma Ricoltex S.A. planteó una acción declarativa de certeza (5) cuyo objeto consistía en la interpretación que debía hacerse de los contratos promocionales. La Cámara de Apelaciones dijo que la acción no podía prosperar porque no había sido probado el daño de las empresas.

Cabe señalar que el Juzgado Federal de La Rioja había admitido una medida cautelar promovida por Ricoltex S.R.L. ordenando reexpresar los bonos de crédito fiscal. Luego, aquélla fue revocada por la Cámara Federal.

Con posterioridad a la acción declarativa de certeza rechazada, se inició una acción diferente -cumplimiento de contrato- en la que si se produjo prueba y se perseguía la demostración de que el contrato promocional no se cumplía si las acreditaciones en la cuenta corriente fiscal se hacían a valores nominales y no a valores ajustados como correspondía. Ello, en virtud de que las empresas habían sufrido el ajuste que la inflación produce en las obligaciones comprometidas en los respectivos decretos de promoción. Sin embargo, el Tribunal de La Rioja entendió que existía cosa juzgada entre las dos acciones sin considerar que la primera era una acción de certeza y la segunda una acción de cumplimiento de contrato.

En otra dirección, el Juzgado Federal de La Rioja hizo lugar a la acción declarativa de certeza deducida por la firma "Gualco S.A." en contra del Estado Nacional, la AFIP y la Provincia de la Rioja, declarando la inaplicabilidad a la relación promocional de la prohibición de actualización monetaria (art. 4 ley 25.561) como así también la plena vigencia del régimen de franquicias tributarias que tiene por objeto estimular el desarrollo económico de la Provincia de La Rioja.

La sentencia consideró que el perjuicio de la empresa se producía "a causa de tener que solventar con sus propios medios los mayores costos de producción manteniendo el compromiso acordado con el Estado para el otorgamiento del beneficio, sin que por parte de éste haya un reajuste de las prestaciones a su cargo, que retorne el equilibrio existente al momento del acuerdo". Para ello, tuvo en cuenta la pericia contable. Allí, el perito explicó que, a partir de la devaluación en la moneda ocurrida en el año 2001, los beneficios acordados a la empresa resultaron insuficientes para cubrir su producción, generando saldos negativos que debieron ser soportados por la empresa y quedaron fuera de los beneficios reconocidos legalmente. Ello, en virtud de que, el monto de los bonos de crédito fiscal otorgados resultaron, a partir de 2001, escasos para cubrir la producción a la que la empresa se comprometió al encontrarse alcanzada por el régimen promocional.

Entre sus consideraciones, el fallo bajo examen citó el caso "Formar S.A." al que hicieramos referencia

previamente. Justamente, el 18 de marzo de 2008, la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza en autos "Formar S.A. c/ AFIP-DGI s/ Ordinario", confirmó la sentencia del Juzgado Federal de San Luis que había hecho lugar a la demanda ordenando a la AFIP que contemplara la reexpresión de los bonos de la cuenta corriente computarizada que reflejen los costos fiscales del proyecto desde el momento en que se omitió aplicar tal reexpresión y hasta la efectiva utilización de los bonos reexpresados de conformidad con la normativa promocional que beneficia a la empresa actora.

El 15 de febrero de 2011, la sentencia del Juzgado Federal de La Rioja fue confirmada por la Cámara Federal de Córdoba. Luego, la AFIP interpuso recurso extraordinario federal contra esa decisión, el cual fue declarado inadmisibles por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 18 de febrero de 2014, dejando así firme el criterio ratificado por la Cámara Federal cordobesa.

En suma, la acción declarativa de certeza de "Gualco S.A." fue admitida porque en la misma se produjo prueba sobre el daño sufrido por la empresa. Aquí subyace la principal diferencia con el caso "Ricoltex S.A." en el cual no fue ofrecida prueba por entender que era innecesaria. Justamente, la ausencia probatoria fue la que determinó el rechazo de la demanda. Sin embargo, tenemos la firme convicción de que esa sentencia es equivocada ya que no era imprescindible ofrecer medios probatorios. En efecto, la tensión entre la prohibición de actualización monetaria y la letra y espíritu del régimen patrimonial es una cuestión de puro derecho. La referida colisión normativa es un hecho público y notorio que no necesita demostrarse y la vulneración de los beneficios promocionales al impedir la reexpresión de bonos fiscales es una conclusión a la que puede arribarse tan sólo acudiendo a las reglas de la lógica.

A este panorama cambiante e incierto, corresponde agregar que el 29 de diciembre de 2011, la Gobernación de La Rioja efectuó con relación a esta temática un planteo judicial en el marco de la competencia originaria de nuestro máximo tribunal. El expediente fue caratulado "Provincia de La Rioja c/ AFIP s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" Exp. 705/2011 y aún está pendiente de resolución.

En definitiva, existen sentencias contradictorias en diferentes jurisdicciones y cuestiones pendientes de solución en trámite ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Los fallos favorables a empresas radicadas en las provincias de Catamarca, San Juan y San Luis se contraponen con lo que sucede con las empresas de la Provincia de La Rioja, que se encuentran en una situación de desventaja por los diferentes criterios judiciales. Todo ello genera una notoria inseguridad jurídica que debe ser subsanada a fin de brindar tranquilidad a la iniciativa privada, proteger las fuentes de empleo e incentivar nuevas inversiones y el desarrollo provincial.

II. Coordenadas interpretativas para la promoción industrial

Recordemos que las medidas de fomento representan una de las formas en que el Estado interviene en la economía. Así, el legislador se encuentra habilitado para dictar leyes que tengan como propósito estimular e incentivar ciertas actividades en determinadas regiones.

En el caso "Metalmecánica", el Alto Tribunal explicó la naturaleza jurídica de la relación entre el Estado Nacional y las empresas adheridas al régimen de promoción industrial. En efecto, se trata de una relación bilateral regida por una regulación específica que genera derechos y obligaciones recíprocos. A esta doctrina judicial, podemos agregar otros fallos en los cuales nuestro Máximo Tribunal se pronunció sobre la interpretación y estabilidad de regímenes promocionales.

En autos "Ford Motor Argentina S.A. c/ Aduana", del año 1972, la Corte Suprema explicó que la alteración del régimen promocional instituido por el propio gobierno importaría desconocer derechos acordados a las empresas y desvirtuaría las finalidades que lo inspiraron (6). Se trataba de un caso en el que un decreto del año 1965 que había establecido un plan a regir en los años 1966, 1967 y 1968, fue modificado posteriormente con un recargo del 5%.

En materia de interpretación, en el caso "Madoni y Moretti S.C.A. s/ recurso de apelación", nuestro máximo tribunal compartió los fundamentos del Procurador Fiscal. A saber: "...es jurisprudencia de esta Corte que las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el

texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (Fallos 296:253 y sus citas, y dictamen de fecha 27 de diciembre de 1985 en la causa A. 256 "Atirco S.A.C.I.F.A. s/ recurso de apelación").....no resulta lógico atenerse al sentido más restringido que puede darse a las palabras utilizadas en la norma, sino indagar cuál ha sido su finalidad y si esta se ha cumplido, pues solo de tal manera, el mayor beneficio esperado a través de la recaudación fiscal podrá alcanzar su verdadero sentido" (7).

Así las cosas, entre las coordinadas interpretativas a tener en cuenta para dilucidar el tema objeto de este artículo se encuentra el principio de razonabilidad. Este principio tiene su raíz constitucional en el art. 28 de nuestra ley fundamental y expresa que la regulación debe ser razonable, no pudiendo alterar el núcleo del derecho en cuestión.

En reiterados precedentes la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que aún supuesta la legitimidad de los fines de la ley, ésta se torna arbitraria cuando los medios que se adoptan para lograr esos fines no guardan adecuada proporción con ellos o con las circunstancias que la motivaron (8).

No debe perderse de vista que la finalidad de la ley 22.021 fue "revertir un proceso histórico que indica que la Provincia de la Rioja, por sus particulares circunstancias, no ha podido aprovechar debidamente las ventajas otorgadas por regímenes de promoción de carácter general oportunamente dictados. Por ello se estimó necesario el establecimiento de un conjunto armónico de medidas que se consideren, en forma particular, las características propias de la realidad económica de dicha Provincia, a fin de coadyuvar a la reversión del proceso que la caracteriza. En efecto, la economía provincial carece de la acumulación de capital necesario para generar las fuentes de trabajo que el crecimiento demográfico reclama, lo que da origen al éxodo de la población riojana. Por otra parte, existe una brecha tan grande entre el nivel medio de desarrollo del país y el alcanzado por la Provincia de la Rioja, que resulta necesario establecer incentivos que permitan acortar una distancia con el propósito de conseguir un desarrollo equilibrado".

Impedir la actualización de los créditos fiscales de las empresas que comprometieron inversiones en la provincia y pretender ejecutar a aquéllas no representan medios proporcionales con la finalidad perseguida por el régimen promocional. En sentido contrario, desvirtúa esos fines desincentivando la inversión y producción.

A partir del año 1967, en el caso "Outon José", la Corte Suprema ha sostenido que el contexto general de las leyes representa un principio básico para poder interpretarlas (9). En pronunciamientos más recientes, el alto tribunal ha explicado que "la hermenéutica de las normas constitucionales y legales no puede ser realizada por el intérprete en un estado de indiferencia respecto del resultado y sin tener en cuenta el contexto social en que tal resultado fue previsto originariamente y habrá de ser aplicado" (10). Esta idea nos acerca al consecuencialismo como método de ponderación al momento de evaluar una medida.

Al comentar el caso "Itzcovich", María Angélica Gelli explica en qué consiste el consecuencialismo como criterio de control de razonabilidad. Se trata precisamente de medir los efectos nocivos que la ley provoca (11).

La prestigiosa autora reconoce que no corresponde al alto tribunal examinar el acierto o conveniencia de una norma aunque sí puede y debe analizar si los medios empleados se adecuan a los fines buscados o si, por el contrario, consagran una manifiesta iniquidad (12).

Resulta necesario considerar no sólo el contexto de sanción de la norma sino también el de su aplicación a efectos de que pueda ser sometida a una prueba de verificación de su adaptación constitucional (13).

Consideramos que la interpretación jurídica de la situación bajo examen debe tener en cuenta el contexto, las circunstancias sociales y las consecuencias de su alcance y aplicación. En rigor, resulta imprescindible solucionar una situación inequitativa como lo es el desigual tratamiento entre empresas radicadas en diferentes provincias, y sus trabajadores, protegidos por un mismo régimen promocional.

A su vez, un control de razonabilidad intenso nos lleva a analizar los costos y beneficios sociales y económicos. Este análisis considera los efectos de la norma en términos de eficacia y finalidad perseguida.

Siguiendo esta línea de pensamiento, la reexpresión de bonos de créditos fiscales parece una solución eficaz

para la conservación de fuentes laborales en empresas. En rigor, equiparar la situación fiscal de las empresas radicadas en La Rioja con aquellas pertenecientes a San Juan, San Luis o Catamarca es un medio idóneo para preservar y promover las actividades industriales, el progreso, el desarrollo equitativo y el empleo productivo.

III. Igualdad y equidad tributaria

No desconocemos que las sentencias dictadas en el marco de una causa judicial producen efectos para el caso concreto. No obstante ello, el hecho de que en la causa "Orbis Merting San Luis S.A.I.C. c/ AFIP y otros s/ ordinario", la Corte Suprema de Justicia de la Nación rechazara, por inadmisibile (art. 280 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) el recurso extraordinario federal interpuesto por la AFIP, dejando así firme el criterio favorable a la reexpresión de bonos de crédito fiscales, constituye una perfecta hoja de ruta para el comportamiento que debería adoptar la AFIP de cara al futuro.

Tomando como base los principios de igualdad y de no discriminación, es dable señalar que los beneficiarios del fomento de industrias deben ser tratados como iguales ante la ley.

En el sistema constitucional argentino, los principios de igualdad y no discriminación están protegidos como derecho fundamental de todos los habitantes de conformidad con un doble orden de fuentes de derecho internacional y de derecho interno [\(14\)](#).

En este orden de ideas, corresponde recordar que el principio de igualdad ante la ley no se agota en una directiva al Congreso para que legisle de igual manera a quienes se encuentran en una misma situación, sino que el principio abarca a todos los poderes del Estado. Para comprender integralmente porque la actividad y omisión de la Administración deben ser consideradas discriminatorias, resulta ilustrativo remitirnos a las palabras del maestro Bidart Campos: "...las únicas desigualdades inconstitucionales son las arbitrarias, y por arbitrarias han de estimarse las que carecen de toda razonabilidad, las persecutorias, las hostiles, las que deparan indebidos favores, etc." [\(15\)](#)

En este sentido, tanto la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), a los que el inciso 22 del artículo 75 Const. Nac. les otorga jerarquía constitucional, obligan a los Estados parte a asegurar a toda persona el goce de la garantía de igualdad ante la ley.

La CADH en su artículo 24 prescribe que "Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley".

El PIDCP, por su parte, en su artículo 26 establece que "Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social"

El Estado debe velar celosamente por el cumplimiento de los compromisos internacionales asumidos y, por ende, por el resguardo de los derechos allí tutelados. Justamente, los beneficiarios de los regímenes de promoción deben ser tratados como iguales ante la ley con base en esa normativa de fomento. Para ello, debe tenerse en cuenta la situación de desventaja a la que están sometidas las empresas que no obtuvieron pronunciamientos judiciales que hayan reconocido la reexpresión de bonos fiscales. Como consecuencia de lo explicado, la AFIP puede ejecutar a aquellas empresas riojanas que hubiesen ajustado sus créditos después de obtener medidas cautelares favorables que luego fueran revertidas por instancias judiciales superiores. Esta situación, las deja en un estado de desigualdad respecto de empresas de cuya reexpresión de créditos ha quedado firme por un criterio judicial. De esta manera, la AFIP nada puede reclamarle a estas empresas mientras que podría poner en riesgo económico a otras.

El principio de igualdad ante la ley y las cargas públicas no anulan la posibilidad de hacer distinciones entre grupos de personas, siempre que dichas distinciones se encuentren sustentadas en un criterio de razonabilidad pero exige el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones [\(16\)](#).

El fomento de las industrias puede abarcar medidas de promoción (beneficios fiscales) como ventajas que

persigan la protección industrial (derechos de importación o fijación de aranceles) (17). Tal actividad interventora es legítima y está arraigada constitucionalmente en los incisos 18 y 19 del art. 75 de la Constitución Nacional.

Cabe señalar que el artículo 75 inciso 19 de nuestra ley fundamental se refiere al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio, promoviendo políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. No obstante ello, en este caso, no podría invocarse la existencia de un tratamiento legislativo diferente en virtud de que el régimen promocional que benefició a La Rioja (ley 22.021) fue extendido a las provincias de San Juan (ley 22.973), Catamarca y San Luis (ley 22.702). En efecto, las empresas pertenecientes a esas provincias gozan de los mismos beneficios desde la perspectiva legal aunque, a partir de decisiones judiciales, aquellas de La Rioja se encuentran expuestas a ejecuciones fiscales que podrían dinamitar su sustentabilidad financiera.

No desconocemos que durante el desarrollo de este apartado hemos invocado Tratados de Derechos Humanos como ser la CADH y que, la misma, en su art. 1.2 establece que "para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano". Por ende, ésta no resultaría aplicable a las empresas riojanas. Sin embargo, no debemos perder de vista que las empresas promocionadas emplean más de diez mil personas en la Provincia La Rioja. De seguirse adelante con las ejecuciones, corre riesgo la fuente de trabajo de esas miles de familias de la provincia. En este contexto, es crucial asegurar que los trabajadores riojanos se encuentren en un pie de igualdad con los de las provincias de San Juan, San Luis y Catamarca.

Como explicamos con anterioridad, el Estado debe garantizar el cumplimiento de los principios de igualdad y no discriminación. Caso contrario, estaremos en presencia de un supuesto de responsabilidad estatal por el daño ocasionado.

Recordemos que, en materia de responsabilidad del Estado, para que un particular pueda exigir reparación por el daño que le ocasiona la actividad estatal lícita deben configurarse los siguientes requisitos (18):

- * Daño cierto y actual mensurable en dinero.
- * Imputabilidad de la actividad a un órgano estatal.
- * Relación de causalidad entre la actividad estatal y el daño.
- * Ausencia del deber jurídico de soportar el daño.
- * Sacrificio especial, diferenciado del que sufre el resto de la comunidad, configurado por la afectación de un derecho adquirido.

El daño cierto y actual se traduce en el dinero que la AFIP le exige a las empresas riojanas luego de que medidas cautelares que autorizaban la reexpresión de bonos fiscales fueran revertidas, en un evidente escenario de desigualdad respecto de las empresas de otras provincias. Justamente, el órgano estatal al que tal actividad resulta imputable es la AFIP.

La relación de causalidad está configurada por las ejecuciones fiscales que persiguen el cobro de tributos de parte de las empresas ubicadas en la Provincia de La Rioja sin contemplar la normativa aplicable y vigente en materia de régimen de promoción, el principio de igualdad, no discriminación, razonabilidad, seguridad jurídica y confianza legítima.

Sobre el sacrificio especial, nuestro Máximo Tribunal tiene dicho: "el sacrificio impuesto en forma particular a la actora en beneficio de la comunidad no es propio que sea soportado únicamente por aquella, de lo contrario sería en desmedro del principio de la igualdad ante la ley y las cargas públicas consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional" (19).

El sacrificio especial implica que el perjuicio cuya reparación se solicita debe recaer sobre un particular o un grupo limitado de personas, de manera exclusiva y excluyente, puesto que no hay daño cuando la limitación proviene de una norma igualitaria y general, que produce un perjuicio también general y uniforme. En este caso, el sacrificio se configura por cuanto sólo las empresas de La Rioja fueron excluidas de las reexpresión de bonos de crédito fiscal.

El requisito de ausencia del deber jurídico de soportar el daño se visualiza a través del absurdo que implica que

una empresa que ingresa en un régimen legal de fomento se vea impida de actualizar sus créditos.

Es dable recordar que en el año 1976, en el caso "Metalmecánica S.A.C.I. c/ Nación", la Corte Suprema declaró la responsabilidad del Estado por daños y perjuicios, incluido el lucro cesante, a raíz de la irrazonable suspensión del régimen de promoción de la industria automotriz al que la actora tenía derecho (20).

A fin de evitar incurrir en un supuesto de responsabilidad del Estado, resulta indispensable adoptar decisiones que respeten la equidad tributaria, garantizando los principios de igualdad y no discriminación.

IV. En busca de un horizonte de certezas

Los efectos nocivos de esta situación de desigualdad en la que se ven las empresas riojanas de cara al régimen promocional también se propagan sobre otro aspecto muy importante que el Estado de Derecho debe preservar y fortalecer. Nos referimos a la seguridad jurídica, valor social de enorme trascendencia para el Estado de Derecho.

La seguridad jurídica ha sido interpretada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como el acatamiento de las normas que imperan en el Estado de Derecho, que deben ser respetadas por los poderes públicos con el fin de procurar su vigencia real y no sólo formal (21). Este principio se vería vulnerado si quien dicta una norma luego la desconoce pretendiendo cancelar sus efectos, ocasionando así un grave trastorno a las relaciones patrimoniales (22).

El hecho de conocer las leyes brinda certeza y previsibilidad sobre las consecuencias jurídicas de nuestros actos. En este entendimiento, el Tribunal Constitucional de España ha definido a la seguridad jurídica como "la suma certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad" (23). En sentido contrario, la arbitrariedad es de manera innegable aliada de la inseguridad jurídica y enemiga de la libertad y de la justicia.

Las distintas acciones judiciales que tuvieron lugar como consecuencia de la reexpresión de bonos y, sus resultados, generan incertidumbre en torno a esta situación.

Dada su estrecha vinculación con el principio de seguridad jurídica, debemos detenernos en la teoría de la confianza legítima. Calificada doctrina explica que tal teoría se basa en la prudencia política y jurídica y se sintetiza con la siguiente idea: "El Gobierno debe mantener su palabra" (24). Podemos traducirla en la obligación estatal de no ir contra sus propios actos, de establecer reglas de juego claras y proteger la confianza suscitada por el comportamiento previo.

Asimismo, el Estado Nacional debe velar para lograr la armonía interjurisdiccional y no la confrontación. Sin embargo, la situación judicial emergente en el caso que nos ocupa puede llevar a la desintegración de los vínculos que unen inescindiblemente a las provincias entre sí, en lugar del logro de la concordia intrafederal que es la meta a la que se aspira. Es más, este es uno de los roles principales que debe cumplir la Nación en tanto delegataria de facultades de parte de las provincias, una suerte de árbitro en la custodia del destino de la federación y de su buen funcionamiento.

El conflicto suscitado requiere de una solución política que aleje la inseguridad jurídica que provoca sentencias contradictorias. En efecto, el poder político cuenta con elementos técnicos para medir los impactos y efectos que la inaplicación del art. 4 de la ley 25.561 traerá para las empresas promocionadas y para la sociedad en general. Así las cosas, el Estado debe asegurar el cumplimiento del régimen promocional. Una de las formas de hacerlo, es permitiendo la actualización del valor económico de los bonos de crédito fiscal. De esta manera, se protegerán trascendentes valores sociales como la seguridad jurídica y la confianza legítima.

V. Una posible solución

El rechazo de la Corte Suprema del recurso extraordinario federal en la causa "Orbis Merting San Luis S.A.I.C. c/ AFIP y otros s/ ordinario" favoreció la reexpresión de bonos de crédito fiscales ordenada por la Justicia Federal de Mendoza. El máximo tribunal de nuestro país decidió no intervenir en la cuestión dejando firme el mencionado criterio. Lejos de tratarse de una cuestión menor, la postura del Alto Tribunal resulta útil para comprender que los jueces que lo conforman decidieron no inmiscuirse en esta problemática.

No es necesario esperar a que la Corte Suprema se pronuncie en el caso "Provincia de La Rioja c/ AFIP s/

acción declarativa de inconstitucionalidad". Quizás tal pronunciamiento demore mucho tiempo porque se trata de una cuestión que impacta en la recaudación fiscal de manera que los jueces evitarán adoptar una decisión que perjudique las arcas públicas, esperando que la solución al problema provenga de otro poder del Estado.

En este contexto, los poderes Ejecutivo y Legislativo deben leer las afirmaciones y silencios de los jueces y adoptar una solución que tenga en cuenta los principios de igualdad, no discriminación, razonabilidad, seguridad jurídica y confianza legítima.

Corresponde destacar que estamos en presencia de una omisión inconstitucional cuando la inercia del poder constituido evita que se satisfagan los derechos reconocidos constitucionalmente. Así las cosas, la mora del legislador o la ausencia de reglamentación de una ley de parte del Poder Ejecutivo pueden afectar derechos y garantías expresa o implícitamente tutelados por la Constitución Nacional (25). Es aquí cuando entra en escena el "diálogo entre poderes" que constituye un novedoso paradigma también conocido bajo el nombre de "constitucionalismo dialógico". Éste permite un encuentro entre los jueces, las legislaturas y las burocracias administrativas a fin de que los derechos constitucionales no sean una mera expresión de deseos sino, por el contrario, cobren su verdadero sentido. Todo ello, a partir del diálogo entre los diferentes poderes del Estado (26).

Como consecuencia de ese diálogo, es necesario efectuar una ponderación del alcance de las normas, intereses y valores implicados en este asunto y de los efectos de la aplicación de la norma sobre reexpresión de créditos fiscales, considerando el conflicto a partir de la armonización de derechos.

No perdamos de vista que el Estado Nacional debe velar para lograr la armonía interjurisdiccional y no la confrontación.

Uno de los roles principales que debe cumplir la Nación en tanto delegataria de facultades de parte de las provincias, es el de convertirse en el custodio del destino de la federación y de su buen funcionamiento. Ello, se encuentra en armonía con los objetivos que persiguen la unión nacional y la promoción del bienestar general, insertos en el Preámbulo de nuestra ley fundamental.

En esta dirección, resulta fundamental la intervención del Poder Legislativo o Ejecutivo Nacional a fin de que, mediante una interpretación razonable e integradora de las normas en juego, se garanticen los derechos que las empresas adquirieron a la luz del régimen de promoción industrial y las franquicias tributarias.

Lo ideal sería la sanción de una ley que no deje lugar a dudas sobre la inaplicabilidad de la prohibición de actualización monetaria a las empresas alcanzadas por regímenes promocionales. Sin embargo, las ejecuciones fiscales en marcha y el peligro que implican para el sostenimiento de miles de puestos de trabajo no se compadecen con los tiempos parlamentarios. Por ello, entendemos que la respuesta a esta problemática debe ser urgente y provenir del Poder Ejecutivo.

Si bien no somos partidarios de la utilización de normas de emergencia en virtud de que estamos convencidos de que el Estado de emergencia es inversamente proporcional al Estado de Derecho, lo cierto es que tales normas resultan constitucionales cuando se dan los presupuestos fácticos que justifiquen esa situación.

Nuestro máximo tribunal tiene dicho que "cuando se configura una situación de grave perturbación económica, social o política que representa máximo peligro para el país, el Estado democrático tiene la potestad y aun el imperioso deber de poner en vigencia un derecho excepcional o sea un conjunto de remedios extraordinarios destinados a asegurar la autodefensa de la comunidad y el restablecimiento de la normalidad social que el sistema político de la Constitución requiere" (27). De esta manera, la Corte interpreta que ante una situación de perturbación social, económica y financiera, no le corresponde a juzgar sobre el acierto o conveniencia de las normas adoptadas para paliar la crisis ya que el ejercicio del poder del Estado puede ser admitido de forma más enérgica en épocas de crisis que en períodos de normalidad, pues acontecimientos extraordinarios justifican remedios extraordinarios (28).

Justamente, la emergencia ocupacional (29) y la protección de fuentes de trabajo involucradas a los proyectos empresarios promovidos, justifican una solución a través de la vía reglamentaria. El principal objetivo es evitar daños económicos y sociales irreparables.

El decreto que aquí se propone no perjudica a terceros ni crea derechos ex novo —situaciones prohibidas por

nuestro texto constitucional- sino que viene a efectuar una interpretación integradora que brinda un punto de equilibrio con relación a las empresas radicadas asegurando la observancia de los principios de igualdad, no discriminación y razonabilidad.

La interpretación a efectuar por el Poder Ejecutivo se encuentra en perfecta armonía con la letra y el espíritu de la legislación de promoción industrial reseñada en el desarrollo del presente artículo. Por ello, consideramos que los incisos 2 y 3 del art. 99 de la ley fundamental resultan adecuados al momento de brindar un fundamento constitucional al decreto sugerido. Ello, en virtud de que estamos en presencia de la imposibilidad de seguir el trámite normal de sanción de leyes, sumado a la necesidad de asegurar las fuentes de empleo, configurándose el supuesto del inciso 3 del art. 99 que regula los decretos de necesidad y urgencia (DNU).

A su vez, no olvidemos que el inciso 2 se refiere a la atribución presidencial de dictar las instrucciones y reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes evitando alterar su espíritu con excepciones reglamentarias. En rigor, aquí no se da ninguna alteración de los derechos en juego. En sentido contrario, se los reconoce y la norma reglamentaria cumple con la finalidad de la normativa de fomento y con las coordenadas interpretativas señaladas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los fallos "Ford Motor Argentina S.A. c/ Aduana" y "Madoni y Moretti S.C.A. s/ recurso de apelación", citados con anterioridad.

En definitiva, la medida sugerida se compadece con la situación de emergencia ocupacional, tiene en cuenta el contexto, las circunstancias sociales y las consecuencias de su alcance y aplicación. Viene a solucionar una situación inequitativa como lo es el desigual tratamiento entre empresas radicadas en diferentes provincias, y sus trabajadores, protegidos por un mismo régimen promocional y a brindar un horizonte de certezas para atraer nuevas inversiones. Todo ello, la torna válida desde una mirada constitucional.

(1) Art. 12 ley 23.658.

(2) Art. 11 ley 23.658.

(3) Art. 14 ley 23.658.

(4) Art. 4 ley 25.561: "...El deudor de una obligación de dar una suma determinada de pesos cumple su obligación dando el día de su vencimiento la cantidad nominalmente expresada. En ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa..."

(5) "Ricoltex S.R.L. c/ Estado Nacional y otro s/ acción declarativa de certeza", Exp. 23.542/05.

(6) Fallos: 282:360.

(7) Fallos: 308:2554.

(8) Fallos: 90:20; 147:402; 171:348; 200:450; 249:252; 256:241; 263:460; 288:325; 299:428.

(9) Fallos: 267:215.

(10) Fallos: 324:2153; 328:566; 331:1262.

(11) GELLI, María A., "El caso "Itzcovich" ¿Un fallo institucional de la Corte Suprema?", LA LEY, 2005-B, p. 1388 y sig.

(12) *Ibidem*, p. 1390.

(13) Fallos CSJN 328:566. Considerando 13 del voto de Lorenzetti.

(14) El principio de igualdad surge del art. 16 de la Constitución Nacional; de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. II); de la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 7º); de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 24); del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 26); de la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (art. 15). El principio de no discriminación se encuentra consagrado en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. II: "...sin distinción de raza, sexo, idioma, credo..."); en la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 7º, que veda "toda discriminación"); en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 24 "...sin discriminación, a igual protección de la ley"); en el Pacto

Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 26: "...contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión..."); y en la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (en su art. 1º se define el sentido de la expresión "discriminación contra la mujer").

(15) BIDART CAMPOS, Germán J; "Manual de la Constitución Reformada", t. I, Ed. Ediar, p. 532.

(16) ZARINI, Helio Juan; "Derecho Constitucional"; Ed. Astrea, 2da edición, p. 446/7.

(17) CASSAGNE, Juan Carlos, "Derecho Administrativo", Ed. Abeledo Perrot, t. II, p. 469.

(18) Art. 4 ley 26.944.

(19) Fallos: 293:617; 301:403, entre otros.

(20) Fallos: 296:672.

(21) Fallos: 243:465; 251:78; 317:218; 325.2875.

(22) Fallos: 249.251; 294:220.

(23) Tribunal Constitucional Español, Sentencia 277/1998, 29/11/1998.

(24) BARRAZA, Javier, "La responsabilidad del Estado y la protección de la confianza legítima", LA LEY 2009-A, p. 465.

(25) BAZÁN, Víctor, "Neoconstitucionalismo e inconstitucionalidad por omisión", LA LEY, 2005 F, p. 775 y ss.

(26) Ver GARGARELLA, Roberto (Compilador), "Por una Justicia Dialógica. El Poder Judicial como promotor de la deliberación democrática", Ed. Siglo Veintiuno.

(27) Fallos: 313:1638.

(28) Fallos: 330:855.

(29) Art. 3 ley 26.077 y leyes 26.204, 26.339, 26.456, 26.563, 26.729, 26.896 y 27.200.