

## Beneficios Impositivos Regimen De Promocion Industrial Revocacion

### JURISPRUDENCIA

### Beneficios impositivos. Régimen de promoción industrial.

Revocación Se revoca la sentencia apelada, se hace lugar a la demanda articulada y se deja sin efecto la resolución que dispuso la caducidad de los beneficios impositivos acordados a la empresa actora. Salta, 5 de febrero de 2018.

VISTO: El recurso de apelación interpuesto por la actora a fs. 205 en contra de la sentencia de fs. 197/204; y

CONSIDERANDO: A la cuestión planteada el Dr. Renato Rabbi- Baldi Cabanillas dijo: I. Que vienen las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación deducido por el apoderado de Futuro Zona Franca General Güemes S.A en contra de la sentencia de fecha 13/03/17 (fs. 197/204) por la que el Juez de la instancia anterior rechazó en todas sus partes la demanda incoada por la actora, con costas a su cargo. II. De la sentencia recurrida: Para así decidir, el magistrado de grado procedió a analizar la Resolución N° 46/2011 de la Región Salta de la A.F.I.P que dispuso la caducidad de los beneficios impositivos acordados a la empresa actora mediante decreto N°514/99 luego reformulado por el decreto N° 382/03, ambos del Gobierno de la Provincia de Salta, por haberse constatado el incumplimiento de los arts. 4° y 5° del primero de los decretos mencionados. Dijo que se realizó una inspección oficial a la empresa actora requiriéndole el contrato de constitución de la sociedad, copia de las normas legales aplicadas para obtener el beneficio, copia de actos dispositivos de la autoridad de aplicación relacionados con la actividad promovida, la decisión del otorgamiento de beneficios, el certificado de inicio de inversiones, copia autenticada del proyecto definitivo completo, copia de la resolución que aprobó el listado de inversiones e informe de la ubicación de la actividad promovida.

Precisó el magistrado que luego de analizar la documentación mencionada, el organismo recaudador constató que la empresa promovida no cumplió con la obligación de denunciar la fecha tope de puesta en marcha de la explotación antes del 31/02/05 ni con la dotación de personal mínima de 38 personas en forma permanente, incumplimientos que no podían sanearse con el dictado del decreto n° 1584/09, mediante el cual el Gobierno de la provincia de Salta modificó las condiciones establecidas en los anteriores decretos n° 514/99 y n° 382/03, y estableció así la fecha de puesta en marcha del proyecto para el día 13/07/08, reduciendo el número de la dotación de personal permanente a 21 personas, pues al obrar de esa manera, la autoridad provincial reformuló un proyecto que ya había sido convalidado por el decreto nacional n° 135/06 y que, precisamente en su artículo 10, establecía límites expresos a las modificaciones de proyectos de promoción, prohibiendo específicamente alterar la titularidad del proyecto o reducir la dotación de personal permanente. A continuación, añadió que ambas partes citaron a la ley 22.021 denominada Promoción a las Provincias de San Luis, La Rioja y Catamarca que se hizo extensiva a la provincia de Salta a través de la ley 25.064. Agregó que la única explicación con la que generalmente se acompañaba un proyecto de ley como éste, era una nota que los ministros del área respectiva dirigían al Poder Ejecutivo en la cual explicaban las razones por las que solicitaban acogida favorable a la iniciativa. Explicó que el régimen de promoción significa postergar el pago del impuesto al momento del vencimiento de la obligación o de hacer deducciones en ciertos tributos o conceder exenciones de otros a cambio de que el beneficiario haga inversiones en empresas promocionadas. Sostuvo que a los fines de la discusión que existe entre las partes de este proceso, se debían analizar los artículos 14, 15 y 19 de la ley 22.021 que se refieren a la autoridad de aplicación del régimen de promoción en esas provincias. Añadió que la referida norma tiene su decreto reglamentario que lleva el n° 3319/79 el que en su artículo 24 dispone cuáles serán las atribuciones de las autoridades de aplicación a los fines previstos en el artículo 19 de la ley y cuáles los requisitos a los que deberán sujetarse la presentación y evaluación de los respectivos proyectos. Afirmó que el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional n° 135/06 del 07/02/05, en su artículo 10, autorizó las reformulaciones de los proyectos consignados en los anexos I y II, aprobados por la autoridad de aplicación, que se refieran exclusivamente a modificaciones de objeto y/o localización, y que cumplan con todas y cada una de las siguientes condiciones: a) que no se altere la titularidad del proyecto objeto de reformulación y b) que no se reduzca la dotación de personal establecida en el acto administrativo consignado en los referidos anexos. Agregó que en uno de ellos, se incluye a la empresa actora y a uno de los inversionistas, Task S.A. Asimismo, expuso que el decreto del Poder Ejecutivo de la Provincia de Salta n° 514/99 estableció que el proyecto promovido por la actora era turístico, se trataba de un hotel con 46 habitaciones a localizarse en el Departamento General Güemes, y la beneficiaria debía contar con una dotación de personal mínima de 38 personas en forma permanente debiendo denunciar ante el Gobierno provincial la puesta en marcha de la explotación antes del 31 de diciembre del año 2002, el que fue modificado por los decretos provinciales n° 282/03 y 1584/09 reduciendo este último, en lo que aquí interesa, la cantidad de habitaciones a 20 y el número de personal a 21 personas en forma permanente, estableciendo una nueva ubicación del proyecto en la localidad de Tolombón y como fecha para su puesta en marcha de la explotación el 13 de julio de 2008. Por lo expuesto, enfatizó que no hay dudas de que el régimen de promoción sobre el que se discute en este caso fue

establecido por una ley nacional que después fue reglamentada por decreto del Poder Ejecutivo Nacional y que la autoridad de aplicación de lo allí estipulado sería el Poder Ejecutivo de cada una de las provincias en las que rija el régimen promocional, quien tiene a su cargo el control del plan de inversiones propuesto por las empresas beneficiarias teniendo amplias facultades de verificación, de evaluación de las obligaciones de la beneficiaria y de imponer sanciones. Estimó también que la ley que creó el régimen no incluye como atribución de la autoridad de aplicación la de pronunciarse sobre las propuestas de reformulación de proyectos promovidos si éstos ya fueron aprobados, por lo que la decisión de cómo proceder respecto de esas propuestas corresponde al Poder Ejecutivo Nacional, y así se hizo con el dictado del decreto n° 135/06, mediante el cual fueron autorizadas ciertas reformulaciones que se refirieron solamente a modificar el objeto y localización de la actividad promovida, estableciendo dos limitaciones para las nuevas propuestas: a) que no se altere la titularidad del proyecto objeto de reformulación y b) que no se reduzca la dotación de personal establecida en el acto administrativo que consta en los anexos I y II del mismo decreto. En mérito a estas consideraciones, entendió que la Administración Federal de Ingresos Públicos actuó dentro de las facultades conferidas por el artículo 143 de la ley 11.683, en la medida que la autoridad provincial excedió las condiciones restrictivas impuestas a su accionar.

Finalizó diciendo que el rechazo de la demanda en todas sus partes no tendría consecuencias para la Provincia de Salta, citada como tercera y presentada en el proceso, debido a que su intervención no fue voluntaria sino por pedido de una de las partes. Impuso las costas a la vencida. III. De los agravios: III.I. De los agravios de la actora: III. I.a. Que a fs. 209/232 y vta. el apoderado de la actora fundó su recurso agravándose en cuanto a que el juez de grado no analizó los argumentos expuestos por su parte, sosteniendo que en ningún momento entró a considerarlos y los resolvió sin rebatirlos. A continuación, expresó que en la argumentación de la sentencia desconoce la validez de los decretos emitidos por la Provincia de Salta y da prevalencia a los decretos nacionales sin tener en cuenta que es necesario para quitarles validez a las normas provinciales que el organismo fiscal entable una acción de nulidad, tal como lo planteó su parte en la demanda. En efecto, explicó que para desconocer los efectos jurídicos del decreto provincial n° 1584/09, era necesaria una acción de nulidad contra el mismo, lo que justificaba la importancia de que intervenga la Provincia como tercero en el proceso. Aclaró además que habiéndose pagado y cancelado las obligaciones tributarias diferidas de los inversionistas de Futuro Zona Franca General Güemes S.A. no existe perjuicio fiscal, por lo que no corresponde decretar el decaimiento del régimen promocional de su representada a través del procedimiento normado por el art. 143 de la ley 11.683, en tanto ello provoca daños y perjuicios a la empresa sin causa legal que lo justifique. Como siguiente agravio, sostuvo que la sentencia se aparta y crea un nuevo criterio respecto a la interpretación que corresponde otorgarle a los regímenes promocionales. Relató los fundamentos constitucionales que inspiraron la sanción de la ley 22.021, el artículo 36 de la ley 25.064, el decreto de la Provincia de Salta n° 514/99 (reformulado por los decretos n° 382/03 y n° 1584/09) y el decreto nacional n° 135/06, entendiendo la necesidad de mantener el régimen promocional de la empresa actora. Por otra parte, y en cuanto a la finalidad extrafiscal del régimen promocional observó que el fin principal de los tributos no es el de proveer recursos al fisco sino el de actuar como disuasivos de ciertas actividades de los particulares o para incentivar determinadas actividades como en el presente caso. Citó doctrina en su apoyo. En consecuencia, dijo que no puede analizarse el régimen promocional otorgado a Futuro Zona Franca General Güemes S.A. desde un punto de vista puramente recaudatorio cuando en el caso se ha visto satisfecho con el cumplimiento de las obligaciones fiscales diferidas, siendo que la finalidad extrafiscal impartida en el marco legal referenciado era alentar una zona postergada a través de políticas económicas provinciales y nacionales activas que respondan a las exigencias del bien general de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas, lo que es un loable propósito que mira más allá de un tinte fiscalista y se vería vulnerado en el caso de que el fisco nacional por un capricho arbitrario llevase adelante la caducidad del régimen promocional. En otro orden, indicó que el pretendido incumplimiento, que su parte niega, no puede dar lugar al decaimiento del régimen promocional en razón de la propia normativa impartida por el Poder Ejecutivo Nacional, pues si bien es cierto que no reglamentó los grados de incumplimiento para regímenes de promoción turística como sí lo hizo para las empresas industriales, aplicando un grado mínimo de razonabilidad esta cuestión puede ser zanjada con una interpretación analógica, lo que resulta pertinente en el caso concreto, pues siendo ?insignificantes? los ?supuestos? incumplimientos, el organismo fiscal debería inclinarse por preservar el régimen promocional y cumplir con el fin extrafiscal por el cual se dictó para Futuro Zona Franca General Güemes S.A. el marco normativo de la ley 22.021, art. 36 de la ley 25.064, decreto de la Provincia de Salta n° 514/99 (reformulado por los decretos n° 382/03 y n° 1584/09) y decreto nacional n° 135/06. Al respecto, precisó que se encuentra en funcionamiento el hotel con 22 habitaciones (dos de ellas cover twins), restaurante, sala de masajes, gimnasio, baño turco y piscina, todo lo cual fue constatado por el Ministerio de Turismo de la provincia de Salta y en cuya virtud expidió el informe de ?Evaluación de proyecto de inversión con financiamiento público? de fecha 17 de diciembre de 2008 en el que entendió razonable una dotación de 21 personas para atender el hotel, cantidad que, agregó, en temporada alta se puede elevar hasta 26. A ello sumó que la propia AFIP a través de la nota N° 1099/09 (DI RSAL) de fecha 27/11/2009 firmada por la C.P.N. Patricia Alejandra Mendez, reconoció que en la

variable mano de obra, la firma habría incurrido en un incumplimiento en relación con la dotación de personal comprometida del orden del 52%, por lo que no advierte fundamento suficiente para desestimar la aplicación de los parámetros establecidos en el artículo 8 del decreto N° 2054/92-sustituido por el decreto N° 69/97- por el sólo hecho de que la promoción acordada a su parte no sea industrial sino turística, en tanto respecto de aquella el porcentual para el decaimiento de privilegio lo es cuando el incumplimiento supera el 60%. A continuación, realizó una reseña de la normativa en lo relativo a la intervención de la autoridad de aplicación -en este caso la Provincia de Salta-, lo que surge de los artículos 19 de la ley 22.021 y 36 de la ley 25.064, no pudiendo la A.F.I.P. ni el juez de primera instancia desconocer ese marco jurídico. En sentido concordante, sostuvo que si de analizar la intervención de la autoridad de aplicación se trata, no puede obviarse lo dispuesto en el art. 143 de la ley 11.683 que condiciona la injerencia de la potestad determinativa de la A.F.I.P. en cuestiones promocionales, a que se noticie a la autoridad de aplicación denunciando cualquier anomalía o incumplimiento en el curso de un proyecto promovido y recién cuando fuera declarada la caducidad de los beneficios impositivos por la autoridad competente estaría en condiciones de iniciar la mentada determinación de oficio. Por otro lado, expuso que la Administración Federal de Ingresos Públicos pretende desconocer las atribuciones propias impartidas al Poder Ejecutivo de la Provincia de Salta a través de la ley 22.021 y art. 36 de la ley 25.064, atribuyéndose facultades que no le fueron conferidas. De ahí que el fisco nacional no tiene facultades para desconocer los actos del Gobierno de la Provincia de Salta sobre la ley 22.021, en virtud de que el texto del art. 143 de la ley 11.683 es claro en cuanto le impide continuar con la declaración de decaimiento cuando ha existido por parte de la provincia una manifestación expresa por la continuidad del régimen promocional. Alegó seguidamente que el juez omitió hacer consideración alguna sobre el pago de las obligaciones tributarias, solicitando un pronunciamiento expreso al respecto y que resuelva conforme a derecho, teniendo en cuenta que el art. 11 de la ley 22.021 establece que los montos diferidos no devengan intereses y se cancelan en 5 anualidades consecutivas a partir del sexto ejercicio posterior a la puesta en marcha del proyecto promovido, lo que ocurrió en fecha 13 de julio de 2008 (conf. decreto provincial n° 1584/09), es decir que recién debían abonarse a partir del 1 de enero de 2016. Y añadió que pese a ello, los inversionistas Cervera Néstor Virgilio, Inmobiliaria Cervera S.A. y Task S.A. resolvieron cancelar los diferimientos mucho tiempo antes, y si bien las obligaciones estaban líquidas y no resultaban exigibles, fueron abonadas, lo que mereció el consentimiento por parte de la A.F.I.P. que en ningún momento se manifestó contraria a la decisión adoptada por ellos, produciendo efectos liberatorios.

Concluyó diciendo que los pagos de los tributos diferidos liberan a las empresas beneficiarias de las obligaciones tributarias y dan lugar al surgimiento de un derecho amparado por la garantía de la inviolabilidad de la propiedad privada consagrada en el art. 17 de la Constitución Nacional. Hizo reserva del caso federal. III. I.b. Que a fs. 234/242 y vta. la representante de la demandada contestó agravios solicitando se rechace el recurso de apelación interpuesto por la actora en tanto su escrito no contiene una crítica concreta y razonada de la sentencia atacada. Agregó que es una reiteración de cada uno de los argumentos esbozados en su demanda, los que llevaron al a quo a rechazar su pretensión. Afirmó que el recurrente se aparta, desconoce y crea un nuevo criterio respecto a la interpretación que corresponde otorgarle a los regímenes promocionales. Sostuvo que Futuro Zona Franca S.A. obtuvo beneficios promocionales no industriales en los términos de la ley 22.021, art. 36 de la ley 25.064 y decreto de la Provincia de Salta n° 514/99 (reformulado por el decreto n° 382/03). Explicó que la ley 22.021 creó un Régimen Especial de Franquicias Tributarias para las Provincias de Catamarca, La Rioja, San Luis y Mendoza, con el objeto de promover las explotaciones agrícolas, ganaderas, turísticas e industriales a través del otorgamiento de beneficios fiscales para la explotación del proyecto y para la sumas invertidas como aportaciones directas de capital o integraciones por suscripción de acciones para los inversionistas. Con posterioridad, la ley 25.064 de Presupuesto General de la Administración Pública Nacional para el ejercicio 1999, a través de su artículo 36 incorporó a la Provincia de Salta en el Régimen de Promoción citado, confiriéndole al Poder Ejecutivo Provincial la posibilidad de aprobar nuevos proyectos no industriales con un cupo de \$800.000 y atribuyéndole las facultades de autoridad de aplicación. Explicó que la empresa fue declarada beneficiaria de dicho régimen en la Provincia de Salta mediante el dictado del decreto provincial n° 514 de fecha 24/12/99, modificado por el decreto provincial n° 382 del día 30/12/03; estableciendo como objeto del proyecto promovido el desarrollo de un emprendimiento turístico consistente en la construcción de un hotel de 22 habitaciones, restaurante, sala de masajes, gimnasio, baños, sauna, baño turco y piscina; ubicado en el Departamento de Cafayate en la Provincia de Salta y concretándose mediante una inversión total de \$ 2.817.489. Sostuvo que el artículo 4 del decreto n° 514/99 especificó que la beneficiaria debía contar con una dotación de personal mínima de 38 empleados en forma permanente a partir de la puesta en marcha. Y en su artículo 5 estableció que se debería denunciar ante el Gobierno Provincial la puesta en marcha de la explotación antes del 31/03/05. Aclaró que la resolución emitida por su parte y que aquí impugna la actora no niega a la Provincia de Salta como autoridad de aplicación, sino que señala que la ley que creó el régimen de promoción no incluye entre sus atribuciones la de convalidar propuestas de reformulación de proyectos promovidos si lo mismos ya fueron aprobados, por lo que la decisión de cómo proceder respecto a esas propuestas corresponde al Poder Ejecutivo Nacional. En virtud de ello, destacó que en forma correcta así se hizo

con el dictado del Decreto n° 135/06, mediante el cual se autorizaron ciertas reformulaciones efectuadas por distintas provincias y referidas solamente a modificar el objeto y localización de la actividad promovida, estableciéndose dos limitaciones para las nuevas propuestas: a) que no se altere la titularidad del proyecto objeto de reformulación y b) que no se reduzca la dotación de personal establecida en los anexos I y II del mismo decreto. Advirtió que contrariamente a lo previsto en este último decreto, el Gobierno de la Provincia de Salta hizo dos modificaciones al proyecto original, autorizando en una de ellas la reducción de la dotación de personal, contradiciendo así expresamente el art. 10 del decreto nacional. Por otra parte, señaló que tanto la empresa promovida como los inversionistas, conocían desde el comienzo que la condición suspensiva de exigibilidad de los tributos diferidos quedaba supeditado al cumplimiento del régimen establecido por la ley 22.021 por lo que no corresponde atribuir a los supuestos ?pagos de la obligación tributaria diferida? efectuados por los inversionistas el efecto liberatorio pretendido por la accionante, toda vez que los mismos no fueron realizados conforme el marco previsto por la ley citada pues al declararse caduco el beneficio fiscal de la empresa promovida, renace la exigibilidad del gravamen diferido por ésta y sus inversionistas, con motivo de desaparecer la causa que justificó la prórroga de la obligación tributaria. Por lo tanto, a partir de ese momento se torna exigible el impuesto diferido, con más sus intereses y actualización. Por último, señaló que no obstante haber obtenido sentencia favorable, la misma le causa agravio al haber omitido el juez de grado expedirse sobre la improcedencia de la acción planteada, la que hubiera determinado el rechazo de la demanda sin haber ingresado a analizar la cuestión de fondo. Explicó que la accionante al momento de presentar la demanda expresó en su escrito ?promueve acción meramente declarativa- solicita se dicte medida cautelar?, no cumpliéndose con este recaudo en virtud de que lo actuado por la Administración siempre fue conocido por la accionante quien tomó intervención en las actuaciones administrativas en las etapas oportunas, ejerciendo su derecho de defensa. Sostuvo que carece de total asidero jurídico y fáctico la supuesta incertidumbre alegada en autos, cuando lo actuado por el Organismo Fiscal mediante un procedimiento reglado a tal efecto, culminó con el dictado de la Resolución N° 46/2011 (DI RSAL) motivada y emitida por el órgano competente, más si se tiene en cuenta que la actora acompañó la misma a estos obrados pretendiendo ahora mediante una sentencia judicial revocarla. V.- De la decisión de esta vocalía: V.- a) Que, en primer lugar, estimo que debe rechazarse el reproche de la A.F.I.P. relativo a que el juez omitió pronunciarse sobre la improcedencia de la vía en tanto la actora debió interponer el recurso del art. 74 del Decreto 1397/79 contra la Resolución N° 46/2011 (DI RAL), pues si bien el Procurador Fiscal se pronunció en ese sentido (cfr. fs. 94 y vta.), el juez por resolución de fecha 18 de febrero de 2013 (cfr. fs. 96) resolvió acoger el planteo de la accionante sostenido en su escrito de fs. 67/69 -por el que modificó la demanda frente al dictado de la resolución administrativa- considerando que, en el caso, la vía administrativa carecía de utilidad práctica y por ello habilitaba esta instancia judicial, decisión que no fue recurrida por la demandada, por lo que su agravio al respecto resulta evidentemente tardío. b) Que, asimismo, se considera que el argumento de la actora fundado en el pago de las obligaciones tributarias por parte de los inversionistas de la sociedad no es conducente para cuanto aquí cabe discernir, pues de lo que se trata es de establecer el cumplimiento (o no) de las condiciones bajo las cuales le fue otorgado el beneficio a aquella (no a sus socios) y cuyas consecuencias son la pérdida de las franquicias otorgadas legalmente, esto es, ?la exención en el impuesto a las ganancias de acuerdo a la escala establecida por el art. 2 de la ley 22.021 y sus modificatorias? (confr. decreto de la provincia de Salta N° 514/99), circunstancia que ocurrirá independientemente del comportamiento de los inversores, razón por la que no es oponible en este proceso la alegada devolución que los inversionistas hubieren efectuado de sus obligaciones impositivas diferidas. c) Que ingresando en la cuestión sustancial aquí planteada, resulta pertinente recordar que el régimen de promoción establecido por la ley 22.021 y sus modificatorias 22.702 y 22.973 se extendió a través de la ley 25.064 -de Presupuesto General para la Administración Nacional para el Ejercicio 1999- a emprendimientos radicados en las provincias de Corrientes, Salta, Misiones, Chaco, Córdoba, Formosa, Mendoza, Santiago del Estero, San Luis y San Juan, disponiendo que los gobiernos de la referidas provincias revestirían el carácter de autoridad de aplicación de la ley. Bajo ese marco y conforme surge de las constancias incorporadas a la causa, Futuro Zona Franca General Güemes S.A se acogió a los beneficios así dispuestos, los que le fueron reconocidos por el Gobierno de la provincia de Salta mediante el decreto provincial n° 514/99 de fecha 24/12/99 para la construcción y puesta en marcha de un hotel que contaría con 46 habitaciones (art. 2) y una dotación de 38 personas en forma permanente (art. 4). Ahora bien, el referido emprendimiento fue posteriormente reformulado por Decreto provincial N° 382/03 del 30 de diciembre de 2003 por el que se modificó la cantidad de habitaciones (que ahora serían 22); la localización del emprendimiento (del departamento de General Güemes al de Cafayate) y la puesta en marcha de la explotación que debería efectivizarse hasta el 31 de diciembre de 2005. Por último, el decreto provincial N° 1584/09 del 6 de abril de 2009 estimó atendibles las razones dadas por la empresa promovida para modificar el número de la planta de personal permanente, la que quedó reducida a 21 personas. d) Que, por su parte, la Administración Federal de Ingresos Públicos inició la fiscalización de la empresa como titular de los beneficios promocionales, la que culminó con el dictado de la resolución n° 46/2011 declarando la caducidad de los beneficios impositivos. Para ello tuvo en cuenta que aquéllos le habían sido

otorgados a la aquí actora por el decreto n° 514/99 luego reformulado por el decreto 382/03, ambos del gobierno de la provincia de Salta, resultando de ello el incumplimiento de lo establecido por los arts. 4 y 5 del primero de los decretos mencionados. Asimismo, estimó que la ley que creó el régimen de promoción no incluyó entre las atribuciones de la autoridad de aplicación provincial la de convalidar propuestas de reformulación de proyectos cuando estos ya fueron aprobados por el Poder Ejecutivo Nacional, reformulación ésta que, en el caso, se produjo en el orden nacional con el dictado del decreto n° 135/06, por lo que la modificación efectuada con posterioridad por parte de la provincia resultaba inconducente a los fines de enervar sus facultades de tener por decaído el beneficio otorgado a los fines tributarios.

e) Que en orden a obtener una cabal comprensión de la cuestión bajo examen no cabe desconsiderar los objetivos de orden constitucional que gravitan sobre los regímenes de promoción (cualquiera sea su índole), como el aquí debatido. En efecto, ya desde 1853 nuestra Constitución se ocupó de poner en cabeza del Congreso de la Nación las políticas de promoción tendientes a proveer -entre otras finalidades- ?... el adelanto y bienestar de todas las provincias...promoviendo la introducción y establecimiento de nuevas industrias...por leyes protectoras de esos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo? (art. 67 inc. 16), norma que fue mantenida por el convencional constituyente de 1994 (art. 75 inc. 18), el cual, además, profundizó el espíritu que animaba a aquella finalidad al estatuir en el inc. 19, que correspondía al Congreso Federal ?promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones...?. A su vez y reglamentando dicha encomienda, la mentada ley 22.021 estableció como finalidad un régimen de promoción de desarrollo económico para la provincia de La Rioja, el que a través de la ley N° 25.064 de Presupuesto General de la Administración Nacional para el ejercicio 1999 se extendió a regiones de distintas provincias del país con alto índice de pobreza, menor desarrollo relativo y mayor distancia de los centros importantes de consumo (confr. art. 36 del capítulo VII). Sobre tales bases, mediante decreto n° 574/99 y su modificatorio n° 382/03 se concedieron los beneficios del Régimen de Promoción no Industrial de las mentadas leyes 22.021 y modificatorias a la aquí actora. Finalmente, por decreto n° 1584/09 -según surge expresamente del párrafo tercero de sus considerandos- se autorizó la modificación en cuanto al número de la planta de personal permanente (art. 2) y la prórroga de la fecha de puesta en marcha del proyecto correspondiente (art. 3), fundando tal autorización en ?causas atendibles?.

f) Que, así las cosas, en el sub lite se advierte que la sociedad beneficiaria empezó sus actividades el 13 de julio de 2008, consta el emprendimiento de 21 habitaciones, sauna, baño turco, piscina, gimnasio, sala de masajes y espacios de restaurant y de estar que se distribuyen en 1.700 m2. Emplea a 22 personas en forma permanente que, en temporada alta aumenta hasta 26. Sentado lo anterior, y como acertadamente señaló la AFIP, las promociones emergentes de la ley 22.021 y sus modificatorias hasta la vigente ley 25.064 sufrieron diversas reformas por parte de las autoridades provinciales en su carácter de autoridad de aplicación en los diversos lugares en donde se hallaban radicados dichos proyectos. Dicha circunstancia generó la pertinente actuación del órgano nacional concedente en ejercicio de facultades constitucionales propias e indelegables. En efecto; la supremacía de las normas nacionales sobre las provinciales viene dada por su sustento constitucional, fundamento que llevó al Máximo Tribunal de la República a sostener el carácter relativo y subordinado de ambos ordenamientos -central y provincial- con relación al ordenamiento total que es la Constitución Nacional, lo cual constituye la esencia del sistema federativo, cuya subsistencia en la dinámica constitucional es suficiente para demostrar la necesidad de una instancia de control que pueda descalificar los actos violatorios, sea que estos se originen en el orden nacional, en perjuicio del local, como en este último, contra las competencias del primero, resultando que en los dos casos debe actuar el órgano de control a fin de salvaguardar el reparto de atribuciones efectuado por la Constitución (confr. Fallos: 186:201 ?Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Nación Argentina?; 331:1412 y Revilla Pablo José María, Tesis doctoral: Tributos provinciales y municipales: estudio de la configuración de la cuestión federal en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, Director: Naveira de Casanova Gustavo José, Universidad de Buenos Aires, mayo de 2017. El resaltado no se encuentra en el original).

Pues bien, tal fue la vía de control seguida por el Estado Nacional cuando puso en tela de juicio la referida facultad de los gobiernos provinciales de reformular los proyectos originarios, iniciando la respectiva contienda judicial ante el Máximo Tribunal de la República por ser la materia de su competencia originaria, citándose a título ejemplificativo las causas E.59.XLV ?Estado Nacional c/Salta, provincia de s/acción de lesividad? en la que el Estado Nacional persiguió la nulidad de las resoluciones 519/2003, 674/2003 y 675/2003 dictadas por el Ministerio de la Producción y el Empleo de la provincia de Salta y E.252.XL ?Estado Nacional (Ministerio de Economía) c/Salta, provincia de s/nulidad e inconstitucionalidad de decreto?, en este caso vinculado con el decreto del Poder Ejecutivo provincial N° 2176/02 y la resolución reglamentaria 583/02 del Ministerio de la Producción y el Empleo.

g) Que dichas acciones no alcanzaron el dictado de la sentencia sobre la cuestión de fondo en razón de que el Estado Nacional -como actor- manifestó su intención de no continuar con el trámite de la causa (confr. v.gr. lo que surge de la Resolución del Alto Tribunal en la citada causa E.252.XL, de fecha 14/10/08), lo cual acaece con posterioridad al dictado del Decreto de necesidad y urgencia PEN 135/06, que fuera convalidado por la Comisión Bicameral Permanente de Trámite Legislativo en los términos de los arts. 99, inc. 3 y 100, incs. 12 y 13 (confr. Cámara de

Senadores de la Nación, Orden del Día n° 1258 del 24/12/06). En los considerandos de dicho decreto, se hacía mérito, en cuanto aquí interesa, de que "las reformulaciones de proyectos no industriales aprobados por las Autoridades de Aplicación Provinciales reflejan una situación no expresamente contemplada en la normativa promocional y presupuestaria, afectando derechos subjetivos de terceros" (consid. 1°), por lo que dichas autoridades de aplicación manifestaron al Poder Ejecutivo Nacional "la relevancia de la cuestión", originando actuaciones administrativas de las que "surge la inquietud de implementar una alternativa de solución definitiva" (consid. 2°). Ante ello, "sin perjuicio de las condiciones en que dichas inversiones fueron aprobadas, es indudable que, hayan tenido o no principio de ejecución, su abandono significaría, además del perjuicio sobre el esfuerzo económico emprendido, la pérdida de puestos de trabajo con el impacto social que tal situación implica o, en su defecto, la imposibilidad de generarlos" (consid. 14). De ahí que "ello amerita un tratamiento diferencial, el que debe entenderse como de carácter excepcional, que atenúe los aspectos negativos del cuadro señalado" (consid. 15), de modo que, teniéndose en cuenta que "es voluntad política del Gobierno Nacional procurar una extinción ordenada del régimen de promoción no industrial instituido por la ley 22.021 y sus modificatorias" (consid. 16), al tiempo de "asegurar la necesaria estabilidad jurídica para el desarrollo y mantenimiento de los proyectos encuadrados en el mismo", se "entiende procedente convalidar (...) las reformulaciones de proyectos no industriales ya efectuadas por las Autoridades de Aplicación" (consid. 17). Ahora bien, el siguiente considerando matiza que dicha convalidación "no debe efectuarse en términos generales, sino que tiene que circunscribirse, exclusivamente, a los casos respecto de los cuales la Autoridad de Aplicación respectiva proporcionó la información necesaria a tales efectos, la cual es incorporada en los Anexos que forman parte de la presente medida". Por último, los consid. 23 y 24 expresan que si bien "no producirán efectos los actos administrativos que involucren reasignaciones de beneficios o reformulaciones de proyectos no industriales, que no fueran expresamente convalidados", "en situaciones excepcionales resulta razonable que las Autoridades de Aplicación puedan autorizar reformulaciones de objeto y/o localización de proyectos, sin que ello implique alteración en el orden presupuestario" (las cursivas se han añadido en todos los casos). En suma, de lo expuesto surge con nitidez que la autoridad nacional convalidó las modificaciones realizadas por las autoridades de aplicación provinciales a los proyectos que estas últimas hubieran expresamente denunciado -tal el caso de la aquí actora (confr. Anexo II, expte. CFT-ME n° 001-004428/99)-, manteniéndose tales propuestas en las condiciones que surgen del decreto y que, en lo esencial, hacen mérito de la voluntad de propender al fomento del régimen de promoción y estímulo que, con arraigo constitucional, permite la integración y expansión económico-social del país, generando fuentes de trabajo y emprendimientos que dinamizan regiones como la aquí considerada, de "desigual desarrollo relativo", tal y como reza el texto constitucional antes citado.

h) Que sin perjuicio del recién referido temperamento adoptado por el Estado Nacional en las causas señaladas en el sentido de discontinuar su trámite, se considera que asiste razón a la actora (confr. fs. 10 punto VIII de la demanda y su agravio de fs. 215 punto 1) en cuanto a que el Estado Nacional debió deducir tal y como aconteció con el citado decreto 2176/02 y las resoluciones 583/02, 519/03, 674/03 y 675/03 (todas del Ministerio de la Producción y el Empleo de la provincia de Salta), la pertinente acción de nulidad contra el mentado decreto provincial n° 1584/09 (confr. art. 17 de la ley 19.549) de así considerarlo pertinente, luego de lo cual y si correspondiere, proceder a la resolución con el alcance que se estime adecuado de la promoción oportunamente otorgada.

i) Es que, la pretensión de la Administración Federal de Ingresos Públicos de resolver la vigencia del régimen de promoción no industrial en cabeza de la aquí actora concedido y convalidado en diferentes etapas por decretos del Poder Ejecutivo de la provincia de Salta y como se adelantó, por el decreto del Poder Ejecutivo Nacional n° 135/06, no puede soslayar ninguna de las normas existentes -sean estas nacionales o provinciales y en particular el referido decreto 1584/09-, máxime si se pondera que cuando la Provincia fue notificada de las conclusiones arribadas en el informe final de inspección mantuvo la validez y, por tanto, la plena operatividad respecto de la beneficiaria de este último, motivo por el cual se considera que el referido organismo ha excedido en el punto las facultades acordadas por el invocado art. 143 de la ley 11.683. En efecto, de conformidad con el artículo citado si bien "en los regímenes de promoción que conceden beneficios impositivos de cualquier índole", la Administración Federal de Ingresos Públicos se encuentra facultada para verificar el cumplimiento "por parte de los responsables de las cláusulas legales o contractuales de las cuales dependieren los beneficios aludidos" y, de detectar irregularidades al respecto, queda "habilitada para iniciar el procedimiento dispuesto en el segundo párrafo de la norma", es lo cierto que la provincia de Salta -autoridad ante la cual debe la AFIP promover la referida denuncia- mantuvo la vigencia del decreto en crisis, tanto en sede administrativa (confr. fs. 468 del expediente administrativo reservado como documentación) donde manifestó que había dictado dicha norma mediante la cual autorizó las modificaciones impugnadas por el organismo fiscal, como en este proceso judicial (confr. 136/143, más específicamente fs. 140/142) por lo que, más allá de la valoración que el ente recaudador haga de la norma provincial -y sobre lo cual, no cabe hacer mérito en esta sede por no haber sido planteado agravio al respecto-, lo cierto es que su vigencia no ha sido contradicha y con sustento en ella la actora funda su derecho en estas actuaciones.

j) Que esta conclusión, por lo demás, es conteste con el espíritu que fluye de las resoluciones provisoriamente adoptadas por el Alto Tribunal en las mentadas causas citadas supra letra "f" y que, en

lo esencial, guardan analogía con la presente. En ellas (v. gr. la E.59.XLV), el Estado Nacional cuestionó que los actos administrativos emanados de la autoridad de aplicación adolecían de vicios en sus elementos esenciales, pues -a su entender- la provincia carece de competencia para efectuar cambios al régimen, en tanto dicha facultad corresponde a la Secretaría de la Nación?, por lo que, además de solicitar la intervención como terceros obligados de las empresas antes mencionadas?, peticionó que se dicte una medida cautelar innovativa a través de la cual se ordene la suspensión de las mencionadas resoluciones hasta tanto se dicte sentencia sobre el fondo del asunto? (consid. 1º, párrs. 2º, 3º y 4º de la resolución de fecha 19/5/10). Pues bien, ante ello, la Corte Suprema desestimó el planteo cautelar al considerar que en asuntos que exigen la delimitación de las órbitas de competencia nacional y provincial en relación a la administración de regímenes promocionales?, cabe dejar a salvo los intereses de los beneficiarios de proyectos promovidos, señalando que no correspondía avanzar en el marco de una medida cautelar sobre derechos de terceros amparados por la Constitución Nacional? (consids. 3º y 4º). Es más, en dicha causa, y a raíz de la citación como tercero de las empresas beneficiarias de las resoluciones provinciales impugnadas por el Estado Nacional, una de ellas -Totoral S.A.- solicitó al Alto Tribunal el dictado de una medida cautelar a fin de que se ordene al Estado Nacional y a la AFIP-DGI que se abstengan de perseguir el cobro y/o reintegro de impuestos diferidos y/o no abonados con motivo de la promoción que le fue acordada?, lo que así fue decretado por la Corte Suprema con fecha 28/12/10. En suma; hallándose amparada la actora por un decreto provincial que fija sus derechos, el que no ha sido argüido de ilegalidad en esta causa (ni, tampoco, consta que hubiera sido planteado y, mucho menos, resuelto su contenido en alguna otra), no procede la pretensión de la Administración Federal de Ingresos Públicos de decretar el decaimiento del beneficio hasta tanto no se ventile y resuelva -de así considerarlo el Estado Nacional- la situación jurídica emanada de los términos del hasta ahora vigente decreto provincial. Y lo expuesto se fortalece si, como tiene dicho el Alto Tribunal -y también el Poder Ejecutivo Nacional, según se consignó en el citado Decreto 135- cabe no perder de vista que se está ante una materia de considerable impacto social? que puede afectar derechos subjetivos de terceros?, los que resultan, además, amparados por la Constitución Nacional?, por lo que se impone proceder con especial prudencia? máxime si, como ha quedado acreditado de las constancias de la causa, el emprendimiento en cuestión se halla en pleno funcionamiento -con las consecuencias económico-sociales-culturales que ello entraña y que constante jurisprudencia de la Corte Suprema ha señalado que no deben desconsiderarse por constituir uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la solución y su coherencia con el sistema en el que está engarzada la norma? (confr. Fallos: 314:1764 y muchos otros)- de donde el eventual incumplimiento apuntado por la AFIP DGI (cantidad de número de empleados efectivamente contratados en el proyecto y la fecha de puesta en funcionamiento autorizados por el decreto provincial 1584/09) no podría esclarecerse sino a través de la debida impugnación de ésta última norma y con la pertinente intervención de la Provincia de Salta. k) Por todo lo dicho me pronuncio por revocar la sentencia de fecha 13/03/2017 (fs. 197/204) y, en consecuencia, hacer lugar a la demanda articulada por el apoderado de Futuro Zona Franca General Güemes S.A. dejando sin efecto la resolución N° 46/2011 de la Región Salta de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Con costas por su orden en razón de la complejidad y novedad de la cuestión debatida (art. 68 segundo párrafo del CPCCN). ASÍ VOTO. A idéntica cuestión planteada la Dra. Maria Inés Catalano dijo: Que por compartir los fundamentos y la solución del caso,. Adhiero al voto que antecede. Como resultado de la votación, el Tribunal RESUELVE: I.- REVOCAR la sentencia de fecha 13/03/2017 (fs. 197/204) y, en consecuencia, HACER LUGAR a la demanda articulada por el apoderado de Futuro Zona Franca General Güemes S.A. dejando sin efecto la resolución N° 46/2011 de la Región Salta de la Administración Federal de Ingresos Públicos. COSTAS por su orden en razón de la complejidad y novedad de la cuestión debatida (art. 68 segundo párrafo del CPCCN). REGISTRESE, notifíquese, publíquese en los términos de las Acordadas 15 y 24 de 2013 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y devuélvase la causa al Juzgado Federal de Salta N° 2. No firma la presente el Dr. Ernesto Solá por encontrarse excusado de intervenir en la causa. FDO. DRES. RABBI-BALDI CABANILLAS ? CATALANO - JUECES DE CÁMARA ANTE MÍ: MARÍA INÉS DE SIMONE - SECRETARIA 028132E