SE HACE IMPERIOSO DEFINIR CON AUDACIA Y UNA POLÍTICA COHERENTE, LOS OBJETIVOS GENERALES EN MATERIA PROMOCIONAL

LOS LÍMITES AL DIFERIMIENTO DE OBLIGACIONES IMPOSITIVAS: ¿CONSTITUYEN FRAUDE DE LEY?

Autores: Dr. Daniel G. Pérez y Dra. Elsa M. Rodríguez Romero

Si bien el título elegido aparece como grandilocuente y excesivo para lo que intentamos demostrar, no resulta menos cierto, que las características de ciertos actos emanados de la Administración Federal aparecen teñidos de lo que podría llamarse **"fraude de ley"**, entendiendo, por acto jurídico **"fraudulento" cuando "... si bien sus otorgantes obran legitimados por una norma legal, eluden otra u otras, que les impedirían obtener el resultado o fin práctico que se proponen.**

Así entendido, el fraude se descompone básicamente en tres elementos que deben aparecer reunidos: una norma jurídica imperativa u obligatoria; la intención de eludir su aplicación y, finalmente, la utilización de un medio legalmente eficaz para lograrlo"[1]

El obrara de la Administración Federal de Ingresos Públicos ante la práctica de rechazo de obligaciones diferidas al amparo de normas promocionales, por imperio de la interpretación exigida de alguna de sus normas, nos hace enfrentar al caso que arriba describimos.

EL CASO DEL DICTAMEN (D.A.L.) 36/97[2]

El dictamen que analizaremos, emanado de la Dirección de Asesoría Legal, efectúa una interpretación del artículo 23 de la Ley N° 22.021en cuanto a la aplicación de las restricciones que el mismo contiene y a los sujetos que se refiere.

Una de las primeras aclaraciones que conviene efectuar es el hecho que los "dictámenes" constituyen, de acuerdo con la Disposición 1/97 –y sus complementarias-, "actos internos de carácter no resolutivo" y que representan "opiniones técnicas o jurídicas que se emiten para asesoramiento de la autoridad que debe resolver o la dependencia que lo solicite"[3]

Para efectuar el análisis predicho, se hace necesaria –en principio- la transcripción de la norma aludida, en su parte pertinente:

"Art. 23 - No podrán ser beneficiarias del régimen de la presente ley:

a) Las personas físicas y las jurídicas cuyos representantes o directores hubiesen sido condenados por cualquier tipo de delito no culposo, con penas privativas de la libertad

---

[1] Zannoni Eduardo A., "Código Civil, Comentado, Anotado y Concordado", Editorial Astrea, Bs. As., 1982, comentario al artículo 961, página 429.
[2] De fecha 19/6/97, publicado en el Boletín DGI, Nº 6 – Enero de 1998- páginas 108 y 109.
[3] Anexo II-4 de la Disposición 1/97.

o inhabilitación, mientras no haya transcurrido un tiempo igual al doble de la condena;

b) Las personas físicas o jurídicas que al tiempo de concederle los beneficios tuviesen deudas exigibles o impagas con carácter fiscal o previsional, o cuando se encuentre firme una decisión judicial o administrativa declarando tal incumplimiento en materia aduanera, cambiaria, impositiva, previsional e imponiendo a dicha persona el pago de impuestos, derechos, multas o recargos y siempre que no se haya hecho efectivo el pago...

Los procesos o sumarios pendientes por los delitos o infracciones a que se refieren los incisos precedentes, paralizarán el trámite administrativo de los proyectos hasta su resolución o sentencia firme, cuando así lo dispusiera la Autoridad de Aplicación, teniendo en cuenta la gravedad del delito o infracción imputados".

El dictamen de referencia, luego de una descripción del régimen previsto por la Ley N° 22.021, intenta una interpretación "gramatical" de los que a su juicio resultan "beneficiarios", y esta apreciación lo lleva a concluir que el inciso b) del artículo 23 –antes descripto- resulta una limitación tanto para "beneficiarios" como para "inversores" a la hora de acceder a la franquicia del diferimiento de las obligaciones impositivas.

La expresión **"No podrán ser beneficiarias del régimen de la presente ley..."**, que luce en la primera parte del primer párrafo de dicho artículo nos daría la idea sobre tal elaboración. Si la línea de pensamiento se basa en una interpretación "gramatical" del texto, deberían complementarse entonces, todas las expresiones, y más precisamente todo el artículo en su conjunto. Una consecuencia razonable no puede estar atada a la extracción solitaria de palabras o expresiones, porque este proceder llevaría a la construcción subjetiva de la norma, estos mismos conceptos se encuentran ratificados por la jurisprudencia cuando expresa:

"En la interpretación de las leyes debe tenderse a otorgarles un alcance que las haga armonizar, o sea que sin ejercer violencia sobre los principios de cada una de ellas se llegue a una inteligencia que no las contraponga sino las compatibilice. La Corte Suprema de Justicia tiene declarado que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente.."[4]

Precisamente, entendemos, que la interpretación otorgada carece de dicha "armonización".

El inciso b) del art. 23 –como vimos- expresa:

"Las personas físicas y jurídicas que al tiempo de **concederle** los beneficios tuvieran..."

[4] (Fallos – T. 263, pág. 27; ver asimismo la doctrina emergente de Fallos – T. 271, pág. 7 y T. 281, pág. 146). "Fisco Nacional (DGI) s/Solicitud de Allanamiento", C.N. Fed. Con. Adm. Sala II, 8/11/77.

Si lo que se busca es una simple interpretación gramatical, también debería analizarse el término resaltado, **"concederle"**, por cuanto la concesión del beneficio –en este caso- a los terceros inversores depende de la ley misma cuando en el artículo 11 se destaca: **"Los inversionistas en empresas comprendidas... tendrán, a su opción, alguna de las siguientes franquicias, respecto de los montos de inversión..."**

La concesión del beneficio –entonces- de rango estrictamente legal es previa al procedimiento de presentación del monto a diferir en la sede de la AFIP; esto, que deviene también de una interpretación "gramatical" se encuentra reafirmado por la intención completa del artículo 23 cuando en el último párrafo que –como vimos- indica: **"Los procesos o sumarios pendientes por los delitos o infracciones a que se refieren los incisos precedentes, paralizarán el trámite administrativo de los proyectos hasta su resolución o sentencia firme, cuando así lo dispusiera la Autoridad de Aplicación, teniendo en cuenta la gravedad del delito o infracción imputados".**

Resulta claro que el párrafo contempla dos circunstancias; la primera, que las **"infracciones o delitos"** de los **"incisos precedentes"** constituyen una limitación para tener por sujetos "beneficiarios" del régimen a quienes se invoca, y la segunda que tales conductas o supuestos provocarán la paralización o interrupción del **"trámite administrativo de los proyectos":** por lo tanto, si el no cumplimiento [en el caso del inciso b)] o la constatación de infracciones o delitos [incisos a) o c)] acarrean la aplicación de una "sanción", ésta se plasma en **"la paralización de los trámites administrativos de los proyectos"**; por supuesto, los proyectos son patrimonio –exclusivo- de las empresas promovidas.

El organismo parece obviar –en el momento de establecer sus criterios- todas las distinciones que surgen en materia promocional, en la que se establecen marcadas diferencias entre "beneficiarios" e "inversionistas", tal como lo detalláramos en los puntos precedentes; pero asimismo, la Dirección opinante encuentra la misma diferencias cuando describiendo el funcionamiento del sistema expresa:

"Mediante el dictado de la Ley N° 22.021 se establece un régimen especial de franquicias tributarias... para aquellas explotaciones industriales que se instalen (empresas promovidas)..., así como también respecto de aquellos que realicen inversiones (inversionistas)..."

Pero el párrafo que sigue es aquel que denota la "confusión" que embarga a la Dirección opinante:

"Ello así, y atento que la Ley N° 21.608 –norma de carácter promocional a nivel nacional- prevé en su artículo 7° similares disposiciones a las contenidas en el artículo 23 de la Ley N° 22.021..."

Si bien es real que la norma citada contiene en su artículo 7° las mismas referencias que el artículo 23, dicho artículo es una copia casi exacta del 7°; no se debe olvidar que la ley N° 21.608 no incluía en su ámbito la figura de los "terceros inversores" como sujetos; la única inclusión con dicha denominación se refería a los "inversores extranjeros, que constituyan domicilio en el país conforme a la ley

19.549”[5], **incluidos en el Capítulo IV –Beneficiarios-, artículo 6°, inciso d) de la Ley y que se refería a aquellos que en tal condición solicitaban la aprobación de proyectos de promoción industrial.**

Como vemos, si bien la referencia es válida, nada tiene que ver con la letra y espíritu de la norma, es más, la condición de inclusión o exclusión de determinados sujetos deriva de las ideas plasmadas en la exposición de motivos de la Ley N° 21.608, la que, refiriéndose a los artículos 6° y 7°, expresa:

“Los artículos sexto y séptimo precisan quienes pueden ser o no beneficiarios de los regímenes de promoción... podrán ser beneficiarios las personas y empresas domiciliadas en el país y los inversores extranjeros y las empresas locales de capital extranjero, de conformidad con lo que establece la Ley 21.382...

El artículo séptimo a su vez, incluye entre los beneficiarios a las personas que hayan sido condenadas criminalmente por delitos no culposos, a los deudores fiscales, previsionales, aduaneros o cambiarios y a los incumplidores de anteriores regímenes promocionales”.

Queda aún algo más por destacar, en la práctica, el organismo recaudador, basándose en el análisis efectuado por el dictamen 36/97 hace extensiva su aplicación a todas aquellas normas de carácter promocional que tengan similares regulaciones a las plasmadas en el artículo 23 de la Ley N° 22.021, p. E. Ley N° 22.095, artículo 7°.

Si tomamos el caso de esta última resulta mucho más clara la distinción; dicha ley enuncia en su art. 5° del Cap. II –Beneficiarios- las personas que podrán acceder al régimen promocional y en el artículo 7° -dentro del mismo Capítulo- indica aquellos que no podrán acceder al régimen; vale hacer notar, que el art. 7° es idéntico al 23 de la Ley N° 22.021 y al 7° de la Ley N° 21.608. Para la ley N° 22.095 los “terceros inversores” son sujetos completamente distintos a los que incluye en el artículo 18 del Cap. III –Medidas de Promoción General-.

En síntesis, por todo lo expuesto, descartaremos la posibilidad de que las normas expresen o intenten aplicar las prerrogativas del artículo 23 de la Ley N° 22.021 o 7° de la Ley N° 22.095 tanto a “beneficiarios” como a “inversores”, esta presunción desnuda a nuestro modo de ver una intención cargada de subjetividad.

No tememos equivocarnos al expresar que este “beneficio” es el que por estos días más sensibiliza a la Administración Tributaria, no caben dudas, que la vigilancia de las actividades de promoción específicas tiene un control cruzado entre las distintas autoridades de aplicación y la administración tributaria, pero el caso de los “inversionistas” que difieren sus obligaciones al resguardo de los regímenes respectivos implica una diáspora geométrica de usuarios: mientras que las empresas que acceden a proyectos promovidos tienen un numero limitado y controlado, los contribuyentes que se transforman en “inversionistas” representan un espectro inmensamente mayor. Esta situación no solamente implica un grado distinto de monitoreo, sino

[5] 5 – Ley Nº 21.608.

también, un peligro inminente al momento de considerar la política recaudatoria.

Lo que en todo caso no corresponde a una política coherente en esta materia, es la limitación de dichas franquicias a través del armado de trabas y requerimientos excesivos, en todo caso, deberían definirse con audacia los objetivos generales en materia de promociones.