Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 19 de noviembre de 2026

Vistos los autos: "Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. y otro c/ Estado Nacional s/ nulidad de acto administrativo", de los que

Resulta:

I) A fs. 20/64 Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. (en adelante "Establecimiento Las Marías") promueve demanda contra el Estado Nacional – Ministerio de Economía y Finanzas Públicas a fin de obtener la declaración de nulidad del art. 3° del decreto nacional 664/2012 en cuanto le impuso una multa de $ 77.276,16 por incumplimiento del programa de promoción no industrial implementado en el marco del artículo 51, último párrafo, de la ley 24.938 y del decreto 1074/1998 del que resultó beneficiaria.

Relata que el Estado Nacional mediante el dictado del decreto 1535/1998 la declaró comprendida en el régimen mencionado con el fin de efectuar la reconversión de implantación de yerba mate clonal en un campo ubicado en el Departamento Santo Tomé de la Provincia de Corrientes, a cuyos efectos había comprometido una inversión total de $ 965.952.

Indica que en el referido decreto se previó que a partir del inicio de actividades debía contar con una dotación mínima de personal de 25 personas en forma permanente y de 10 personas con carácter temporario, y que a partir de su puesta en marcha la dotación debía elevarse a la cantidad de 45 empleados permanentes y 15 temporarios.

Destaca que según surge del certificado de inicio de ejecución de inversiones emitido por la autoridad de aplicación la empresa inició sus actividades en tiempo y forma.

Señala que a raíz de verificaciones realizadas por la Administración Fiscal de Ingresos Públicos, el organismo fiscal le formuló en el año 2008 un cargo por presuntos incumplimientos formales y no formales respecto del grado de cumplimiento del compromiso asumido en cuanto a la dotación de personal afectado a la actividad promovida, actuación que posteriormente derivó en la instrucción de un sumario en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción.

Pone de relieve que en el dictamen de la Dirección de Asuntos Legislativos y Tributarios de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía obrante a fs. 354 del sumario en cuestión, se indica que la empresa habría incurrido en las siguientes infracciones: i) falta de presentación de las declaraciones juradas semestrales desde 2004; ii) inobservancia de la fecha de puesta en marcha del proyecto, dado que la jurisdicción provincial no puede conceder prórrogas, por ser una facultad de la autoridad nacional, y iii) incumplimiento de la cantidad de personal temporario afectado al proyecto en los períodos 1/01 al 5/01, 8/01, 11/01, 1/02 a 4/02, 8/02 y 6/03 (fs. 32/32 vta.).

Refiere que mientras transcurría el trámite administrativo incluyó los beneficios tributarios acordados —impuesto a las ganancias dejado de pagar por la actividad promovida y diferimiento del IVA cuya devolución se comprometía a realizar en los plazos de la ley 22.021— en el régimen de regularización impositiva consagrado por la ley 26.476 (fs. 32 vta.). En consecuencia, señala que también solicitó la condonación de la multa prevista en la ley 22.021 impuesta en el decreto 664/2012, en el entendimiento que ese criterio surgía del carácter imperativo del art. 4º de la ley 26.476, en cuanto

señala que se trata de un beneficio de carácter general, y del efecto implícito del art. 2º de la resolución general AFIP 2537/2009, pedido que no fue atendido (fs. 33 y fs. 42 vta./43 vta.).

En cuanto a las imputaciones formuladas asevera que el cargo de incumplimiento de presentación de declaraciones juradas semestrales desde 2004 es falso, al punto que resultó desestimado en el propio decreto 664/2012 que le impuso la sanción impugnada en autos (fs. 33).

En lo referente al incumplimiento de la fecha de puesta en marcha del proyecto expresa que no hay acto comprobatorio alguno que demuestre que la mencionada puesta en marcha no se haya verificado en el tiempo originalmente previsto por el decreto 1535/1998. Aclara que el incumplimiento en cuestión no sería tal pues la empresa actuó en virtud de las prórrogas concedidas por las resoluciones provinciales 397/2001 y 524/2004 (fs. 33 vta.).

Respecto de la dotación de personal temporario asevera que cumplió con el mencionado requisito y que durante la ejecución del proyecto, los meses durante los cuales empleó mano de obra temporaria fueron coincidentes con el requerimiento del cultivo de la yerba mate y con lo comprometido. Ello, toda vez que la actividad promovida se caracteriza por requerir de personal que trabaje en forma permanente durante el año, como también de mano de obra adicional en función de los trabajos a realizar en cada etapa, por ser de carácter cíclico (fs. 34/39 y 42/42 vta.).

En suma, afirma que el art. 3º del decreto 664/2012 es nulo, toda vez que: i) la multa se encontraba condonada en razón del acogimiento de la actora al plan de regularización de la ley 26.476 (fs. 43/43 vta.); ii) la multa fue impuesta sin tomar en cuenta si su conducta le era o no reprochable, en la

medida que la sanción fue aplicada con sustento en el incumplimiento del requisito atinente a la fecha de puesta en marcha del proyecto, no obstante que su reprogramación había sido avalada por actos administrativos de la autoridad de aplicación provincial (fs. 43vta./46 vta.); iii) el acto administrativo carece de causa, pues la obligación de que el personal afectado al proyecto se incorporara con posterioridad a su inicio, y que no fuera preexistente a esa fecha, es una exigencia que no surge de norma positiva alguna sino que, según la Administración, encuentra su fundamento en el espíritu de la ley 22.021, por lo cual sostiene que las causas o antecedentes invocados en el decreto son falsas e improcedentes (fs. 46 vta. *in fine*/48 vta.); iv) el decreto 664/2012 resulta contrario al principio de legalidad, conculca la cláusula del progreso (art. 75, inc. 18 de la Constitución Nacional), afecta el derecho de propiedad (art. 17 de la Constitución Nacional) y avasalla la garantía de igualdad ante la ley (arts. 16 y concordantes de la Constitución Nacional) (fs. 48 vta. *in fine*/53 vta.); y v) es contrario a lo dispuesto en el art. 121 de la Constitución Nacional, ya que en el acto se desconoce la facultad de la autoridad de aplicación provincial de conceder prórrogas, fundadas y justificadas, a la puesta en marcha de los proyectos promovidos en el contexto de la ley 22.02l (fs. 53 vta. *in fine*/54 vta.).

Solicita que se dicte una medida cautelar innovativa, en los términos del art. 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, para que se ordene al Estado Nacional que se abstenga de exigirle el pago de la multa aplicada por el decreto impugnado.

Por último, pide que se cite a la Provincia de Corrientes como tercero interesado por encontrarse en discusión la órbita de las competencias nacional y provincial con respecto a la administración del régimen de promoción de la ley 22.021.

II) A fs. 152 la actora desiste de la medida cautelar solicitada, decisión que tiene presente el Tribunal a fs. 153, agregando, en consecuencia, el incidente correspondiente al expediente principal.

III) A fs. 154/155 el Tribunal declaró su competencia originaria para entender en la causa, en atención a la naturaleza de las partes intervinientes en el proceso —con cita de las causas "Estado Nacional (Ministerio de Economía)" (Fallos: 329:545); CSJ 4/2009 (45-E)/CS1 "Estado Nacional c/ Catamarca, Provincia de s/ acción de lesividad"; CSJ 5/2009 (45-E)CS1 "Estado Nacional c/ San Luis, Provincia de s/ acción de lesividad"; y CSJ 163/2008 (44 -E)/CS1 "Estado Nacional c/ San Juan, Provincia de y otro s/ acción de inconstitucionalidad", pronunciamientos del 12 de mayo de 2009, 27 de mayo de 2009 y 27 de octubre de 2009, respectivamente— y ordenó correr traslado de la demanda al Estado Nacional. Asimismo, citó como tercero -en los términos del artículo 94 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación- a la Provincia de Corrientes a fin de que comparezca a tomar en la causa la intervención que pudiere corresponderle en defensa de sus derechos.

IV) A fs. 176/194 vta. el Estado Nacional – Ministerio de Economía y Finanzas Públicas se presenta y contesta la demanda.

Recuerda que, a través del dictado del decreto 1535/1998, Anexo I, la empresa actora fue declarada comprendida en el régimen de promoción no industrial en los términos del art. 51 *in fine* de la ley 24.938.

Coincide con el relato de la actora en el sentido de que el proyecto promovido tenía por objeto la erradicación de 600 hectáreas de plantaciones propias de yerba mate de baja densidad y productividad, para ser reemplazadas por 200 hectáreas de plantaciones clonales superiores de yerba mate en un establecimiento ubicado en el Departamento de Santo Tomé de la Provincia de Corrientes, mediante una inversión total comprometida de $ 965.952.

Además, dicho proyecto debía contar con una dotación de personal mínima de 25 personas en forma permanente y 10 empleados temporarios desde el inicio de actividades, número que se elevaría a 45 y 15, respectivamente, a partir de la puesta en marcha, la que debía ser denunciada antes del 31 de diciembre de 2003.

Señala que la Dirección Nacional de Incentivos Promocionales observó que si bien la empresa debía denunciar la puesta en marcha de su proyecto antes del 31 de diciembre de 2003 esta fecha había sido prorrogada inicialmente para el año 2004 y luego para el año 2005 mediante diversas resoluciones emitidas por autoridades de la Provincia de Corrientes quienes carecían de competencia para su dictado (fs. 179 vta.).

En ese sentido, la mencionada dirección puso de manifiesto que el entonces Ministro de Economía y Producción de la Nación era la autoridad de aplicación de este régimen y que no había delegado en provincia alguna la decisión de modificar los plazos de puesta en marcha establecidos en los decretos por los cuales el Poder Ejecutivo Nacional aprobaba los proyectos. Ello, de conformidad con el art. 5º de la resolución MEyOSP 164/99, disposición normativa que si bien delegaba en las jurisdicciones provinciales la facultad de modificar el cronograma para la captación de capital sujeto a beneficio dentro de los plazos del periodo de instalación, no autorizaba a

modificar la fecha límite de puesta en marcha fijada en los actos particulares de los beneficiarios (fs. 179 vta./180).

Por tal motivo, consideró que las resoluciones 397/2001 y 524/2004 de la Provincia de Corrientes, al autorizar la modificación del cronograma de inversiones y la readecuación de la fecha de puesta en marcha del proyecto promovido avanzaron sobre materias no delegadas a las autoridades locales desnaturalizando el régimen promocional preexistente.

Asimismo, cuestiona tales actos por haberse desconocido el proceso de creación del presupuesto nacional que se elabora según la acción conjunta de los Poderes Ejecutivo y Legislativo Nacional y la imputación que la Secretaría de Hacienda efectúa del cupo fiscal a nombre de la empresa, estableciendo la fecha de puesta en marcha, cantidad de personal y demás condiciones establecidas en el régimen. Sostiene que la autoridad provincial, al modificar la fecha de puesta en marcha del proyecto original violó las normas referentes al presupuesto desconociendo dicha imputación (fs. 185/193 vta.).

En cuanto a la dotación de personal que debía asignarse al proyecto destaca que la empresa aportó una nómina del plantel afectado en la que se observaban incumplimientos en la cantidad de personal temporario comprometida, razón por la cual se le inició sumario administrativo por presuntos incumplimientos formales y no formales observados al proyecto contenido en el Anexo I del decreto 1535/1998.

Refiere que en el informe 192/2009 de la Dirección Nacional de Incentivos Promocionales se señaló que de la lista efectuada por la beneficiaria -con carácter de declaración jurada- surgía que todo el personal, tanto permanente como temporario, había ingresado a la empresa con anterioridad a la fecha del dictado del decreto 1535/1998, por lo cual se entendía que la actora no

había generado nuevos puestos de trabajo para el desarrollo del proyecto promovido, incumpliendo así con tal obligación.

Recuerda que la empresa, en oportunidad de realizar el descargo correspondiente a la ampliación del sumario instruido con motivo del presunto incumplimiento de la dotación de personal desde el año 2001 hasta el mes de abril de 2006, solicitó la conclusión definitiva de aquel sobre la base de argumentar que había incluido las obligaciones fiscales diferidas en el régimen de regularización implementado por la ley 26.476.

Indica que el servicio jurídico, mediante el dictamen (DGAJ) 217872/2010 sostuvo que no correspondía cerrar el sumario porque "la norma invocada por la empresa -ley 26.476- no establece en forma expresa que el acogimiento a dicho régimen de regularización suponga la conclusión de los sumarios en trámite" máxime, aclaró, "cuando la multa no ha sido impuesta y, su eventual aplicación, tampoco habilitaría a incluir el monto en el mencionado régimen de regularización" (conf. fs. 181 vta.).

Señala que del dictamen emitido por la instructora sumariante con fecha 2 de julio de 2010 surge que al solicitar a la jurisdicción provincial las declaraciones juradas semestrales que debía presentar la sumariada, aquella le comunicó que la empresa beneficiaria había dado cumplimiento en tiempo y forma a la obligación establecida en el art. 7º de la resolución 1341/98, considerándose, en consecuencia, que dicha obligación se hallaba acatada; sin embargo, con relación a la fecha en que debía poner en marcha el proyecto, estimó que el informe final de inspección del organismo fiscal del 31 de enero de 2005 señalaba que aquel tenía un avance físico del 70%, aclarando que, si bien el proyecto no se había puesto en marcha, la producción se había iniciado en el segundo semestre de 2003, la que ascendía, al tiempo de la inspección, a

74.850 kg de hoja verde, motivo por el cual consideró que la obligación de poner en marcha el proyecto en la fecha estipulada no se había cumplido.

Del mismo modo, la instrucción consideró que se encontraba incumplida la obligación de la dotación de personal, pues desde enero de 2001 a abril de 2006 la empresa había declarado 25 personas con carácter permanente, en lugar de 45 personas según lo exigía el decreto 1535/1998, quienes, además, habían ingresado a trabajar con anterioridad al dictado del citado decreto. En conclusión, consideró, en forma concordante con el dictamen emitido por la Dirección Nacional de Incentivos Promocionales que la empresa "no ha cumplido con la variable de dotación de personal desde el año 2001 al 2006".

V) A fs. 200/202 vta. se presenta la Provincia de Corrientes, expresa que contesta demanda y plantea excepción de falta de legitimación pasiva.

Argumenta que no es parte de la relación jurídica sustantiva sobre la cual la actora pretende fundar su pretensión, toda vez que la Provincia no dictó el decreto 664/2012 que ella impugna ni tuvo participación alguna en las actuaciones administrativas que lo precedieron.

Además, advierte que, según surge de la demanda, toda la actuación administrativa, como las inspecciones en las instalaciones de la actora con relación a las actividades promocionales, fueron realizadas por el Estado Nacional.

Pone de resalto que de la demanda no surge imputación alguna a la Provincia ni que ella tuviera participación en el dictado del acto impugnado.

Agrega que la interpretación que el Estado Nacional hizo sobre las prórrogas otorgadas por la Provincia mediante distintas resoluciones es una cuestión totalmente ajena a su parte.

VI) A fs. 224/228 Establecimiento Las Marías contesta el traslado de la excepción planteada por la Provincia de Corrientes, y a fs. 229 el Tribunal difiere su tratamiento para la oportunidad en que se dicte sentencia definitiva.

VII) A fs. 443/450 vta. el Estado Nacional -Ministerio de Hacienda alega sobre la prueba producida. A fs. 452/469 lo hace Establecimiento Las Marías.

VIII) A fs. 472/481 obra el dictamen de la señora Procuradora Fiscal en el que sostiene que la Corte sigue siendo competente para entender en forma originaria en la causa por los fundamentos desarrollados en el dictamen de fs. 148/151.

Considerando:

1º) Que tal como lo ha decidido el Tribunal a fs. 154/155, esta causa corresponde a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en atención a las partes que intervienen en el proceso.

2º) Que la excepción de falta de legitimación pasiva opuesta por la Provincia de Corrientes, fundada en el argumento de que el estado provincial no es titular de la relación jurídica sobre cuya base la actora funda su pretensión –al no haber participado en el dictado del decreto impugnado en autos–, debe ser desestimada toda vez que ella no fue demandada en este proceso, sino que su participación en la causa fue solicitada por la actora para que actuara en calidad de tercero interesado.

Al respecto debe tenerse en cuenta que la Provincia no controvirtió la procedencia de su citación en el carácter que lo hizo el Tribunal en la resolución de fs. 154.

Por lo demás, cabe destacar que la Provincia tiene un interés directo en la causa, puesto que sus órganos locales dictaron las resoluciones 397/2001 y 524/2004 mediante las cuales fue prorrogada, sucesivamente, la fecha de puesta en marcha del proyecto, actos que fueron cuestionados por el Estado Nacional con fundamento en haber sido dictados en violación al orden de prelación de las normas y en forma contraria a disposiciones expresas de la Constitución Nacional, dando lugar al dictado del decreto 664/2012 que la actora impugna en las presentes actuaciones.

3º) Que a los efectos de una adecuada comprensión del caso, resulta conveniente reseñar los hechos que precedieron al inicio de la presente demanda.

4º) Que el Poder Ejecutivo Nacional, en ejercicio de las facultades reconocidas por el art. 51 *in fine* de la ley 24.938, dictó el decreto 1535/1998 mediante el cual aprobó y declaró comprendido el proyecto de Establecimiento Las Marías en el régimen de promoción no industrial implementado por el mencionado precepto legal (confr. art. 1º).

En razón de lo dispuesto en el art. 2º y en el Anexo I del decreto 1535/1998 la empresa debía cumplir con los siguientes requisitos y obligaciones:

i) El objeto del proyecto, ubicado en el Departamento Santo Tomé, Provincia de Corrientes, debía consistir en la erradicación de 600 hectáreas de plantaciones propias de yerba mate de baja densidad y productividad, reemplazándolas por doscientas hectáreas de plantaciones clonales superiores de yerba mate;

ii) La inversión total comprometida debía ser de $ 965.952;

iii) A partir del inicio de actividades la mano de obra comprometida con carácter permanente y temporario debía ser de 25 y 10 personas, respectivamente, incrementándose esa dotación a partir de la fecha de la puesta en marcha, a 45 y 15 personas, en cada caso.

iv) La empresa debía denunciar ante el Gobierno Provincial la puesta en marcha de la explotación antes del 31 de diciembre de 2003.

Por su parte, los beneficios promocionales consistieron: i) para la empresa, en la exención del impuesto a las ganancias, según la escala establecida en el art. 2º de la ley 22.021 y modificatorias; y ii) para los inversionistas de la sociedad, en el diferimiento de las sumas que debían abonar en concepto de IVA hasta un monto de $724.463.

Finalmente, el art. 6º del decreto 1535/1998 dispuso que los derechos y obligaciones establecidos en el referido acto se regirían, entre otras normas, por lo dispuesto en la ley 22.021 y sus modificatorias.

Por su implicancia en el caso, corresponde reproducir los arts. 14, 15 y 17 de la ley 22.021:

"Artículo 14: Las empresas beneficiarias del régimen de la presente ley, en los casos en que la misma lo requiera, deberán cumplir los proyectos que sirvan de base para la concesión de las respectivas franquicias, a cuyo efecto la autoridad de aplicación verificará el cumplimiento del plan de inversiones y de producción o explotación, y los plazos y condiciones establecidos en la respectiva autorización".

"Artículo 15: Ante el incumplimiento total o parcial de las obligaciones enunciadas en el artículo anterior, las empresas quedarán automáticamente constituidas en mora y perderán, total o parcialmente, los beneficios que se les hubieren acordado. En tal caso, deberán ingresar -según corresponda- todo o parte de los tributos no abonados con motivo de la promoción acordada con más los intereses respectivos y la actualización de la Ley N° 11.683".

"Artículo 17: El incumplimiento por parte de los beneficiarios de lo dispuesto por esta ley, de su decreto reglamentario y de las obligaciones emergentes del acto que otorgue los beneficios de carácter promocional, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones, sin perjuicio de las que puedan corresponder en virtud de la legislación vigente:

a) En caso de incumplimientos meramente formales y reiterados, multas de hasta el uno por ciento (1%) del monto actualizado del proyecto o de la inversión;

b) En caso de incumplimientos no incluidos en el inciso anterior, multas a graduar hasta el diez por ciento (10%) del monto actualizado del proyecto o de la inversión.

En todos los casos se graduarán las sanciones, teniendo en cuenta la gravedad de la infracción y la magnitud del incumplimiento, pudiendo aplicarse total o parcialmente las sanciones previstas en los incisos del presente artículo.

El cobro judicial de las multas impuestas se hará por la vía de la ejecución fiscal y a tal efecto, una vez que haya quedado firme la decisión que las impone, el organismo competente procederá a emitir el correspondiente documento de deuda, que servirá de suficiente título a tal fin".

5º) Que, trece años después, el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 664/2012 mediante el cual dispuso, en lo que aquí interesa:

a) el decaimiento total de los beneficios otorgados, el reintegro de los tributos no abonados con motivo de la promoción acordada y la devolución inmediata de los impuestos diferidos por los inversionistas, según lo previsto en el art. 15 de la ley 22.021 (art. 1º); y

b) la imposición de una multa del 8% sobre el monto de la inversión comprometida en el proyecto en cuestión, que asciende a la suma de $ 77.276,16, de conformidad con lo dispuesto en el art. 17 de la ley 22.021 (art. 3º).

6º) Que, tal como surge de los considerandos del decreto 664/2012, el decaimiento de los beneficios, la obligación de cancelación de los impuestos adeudados, y la multa fueron dispuestos por el Poder Ejecutivo Nacional tras constatarse una serie de incumplimientos por parte de la empresa actora al proyecto aprobado por el art. 1º y el Anexo I del decreto 1535/1998.

Uno de los incumplimientos consistió en que la empresa no denunció la puesta en marcha del proyecto con antelación al 31 de diciembre de 2003, como preveía el decreto 1535/1998, sino que lo hizo tiempo después con motivo de sucesivas prórrogas concedidas por los órganos provinciales, sin acreditarse en las actuaciones sumariales que la modificación de la fecha original hubiera sido establecida por una norma de igual rango que la mencionada en primer término (confr. considerandos 2º, 3º, 4º, 10, 11, 35 y 36).

Los otros incumplimientos estuvieron relacionados con el requisito atinente a la dotación de personal que la actora debía afectar al proyecto. Por un lado se le imputó que todo el personal había ingresado con anterioridad al dictado del decreto 1535/1998, de manera que entre el año 2001 y el año 2006 aquella no había generado nuevos puestos de trabajo para el desarrollo del proyecto promovido. Por otra parte, se constató que la empresa no había cumplido con el compromiso de elevar la cantidad de personal permanente de 25 a 45 personas a partir del 31 de diciembre de 2003, fecha de puesta en marcha del proyecto, como establecía el acto particular, omisión que se había extendido hasta abril de 2006 (confr. considerandos 4º, 13, 14, 21, 22, 37, 38, 39, 40, 41).

En tales condiciones, en el considerando 43 del decreto citado se consignó que "**en virtud de los incumplimientos detectados corresponde** aplicar el **decaimiento** total de los beneficios otorgados, el **reintegro** de los tributos no abonados con motivo de la promoción acordada, la **devolución** inmediata de los impuestos diferidos por los inversionistas, de corresponder, **y** una **multa** del OCHO POR CIENTO (8%) sobre el monto de la inversión total comprometida del proyecto aprobado por el Anexo I del Decreto Nº 1535/98 que asciende a la suma de PESOS SETENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS CON DIECISEIS CENTAVOS ($ 77.276,16), conforme lo establecido en los artículos 15 y 17 de la Ley Nº 22.021 y sus modificaciones" (el énfasis corresponde al Tribunal).

7º) Que en su escrito de inicio el representante de Establecimiento Las Marías no cuestiona el art. 1º del decreto 664/2012 descripto en el precedente considerando 5°, sino que sólo impugna la validez del art. 3º mediante el cual se le impuso multa (confr. fs. 20 *in fine*).

A fin de justificar el alcance limitado de su pretensión señala que la empresa se acogió al régimen de regularización impositiva consagrado por la ley 26.476, donde se habrían incluido los beneficios fiscales correspondientes al proyecto promovido consistentes en el impuesto a las ganancias y al IVA diferido (fs. 42 vta.). Y explica que mediante el citado acogimiento la empresa "asumía el desistimiento de toda discusión relativa a los gravámenes regularizados, lo que, en autos, implica que no se dispute ni el pago del impuesto a las ganancias ni el propio del impuesto al valor agregado diferido,

que actualmente se concreta en el marco de la Ley Nº 26.476", pero que "ello en modo alguno empece a discutir la procedencia de la imposición de la multa [...] como tampoco ventilar en tal medida y con tal alcance, la materialidad, procedencia, juridicidad y regularidad del acto de la Administración en crisis, a la luz de la causa, antecedentes y fundamentos materiales y jurídicos" (confr. fs. 20 *in fine*, 32 vta., y 42 vta./43 vta.).

8º) Que en atención a lo expuesto precedentemente, corresponde dejar establecido que la cuestión sometida a decisión de esta Corte se circunscribe, exclusivamente, al examen de validez de la multa impuesta en el art. 3º del decreto 664/2012.

9°) Que como surge de la reseña efectuada en los considerandos 5º y 6º de la presente sentencia, el decaimiento de los beneficios fiscales y el reintegro y/o devolución de los tributos adeudados dispuestos en el art. 1° del decreto 664/2012, como la multa aplicada en su art. 3°, son dos consecuencias necesarias e inescindibles de los mismos incumplimientos atribuidos a Establecimiento Las Marías al proyecto promovido aprobado por el art. 1º y el Anexo I del decreto 1535/1998.

En tales condiciones, el planteo formulado por la demandante no puede prosperar, pues desconoce uno de los contenidos esenciales del principio cardinal de la buena fe, con arreglo al cual nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (confr. doctrina de Fallos: 320:521, considerando 17; y 329:755, considerando 2°).

Ello es así, pues la actora, por un lado, mediante un acto procesal expreso, claro y contundente renuncia a controvertir las obligaciones tributarias adeudadas, consintiendo así los incumplimientos que se le imputan al proyecto promovido que originaron el decaimiento de los beneficios fiscales con la consecuente obligación de reintegro y/o devolución de los impuestos en cuestión, y por el otro, cuestiona la multa que se le aplicó con sustento en los mismos incumplimientos que consintió.

10) Que, por lo demás, y sin perjuicio de aclarar que, conforme se delimitó el objeto de la litis, la adhesión por parte de la empresa a un régimen de regularización tributaria y/o su alcance y/o validez no son materia de decisión por esta Corte, resulta inadmisible la pretensión de la actora dirigida a que se declare la nulidad del art. 3° del decreto 664/2012 sobre la base de considerar que la multa allí impuesta debe tenerse por condonada en razón del acogimiento de la empresa al régimen de regularización impositiva de la ley 26.476.

Ello, por cuanto como con acierto señala la señora Procuradora Fiscal la multa fue aplicada “según lo dispuesto en el art. 17 de la ley 22.021 y sus modificatorias” (conf. art. 3° del decreto 664/2012), norma legal que consagra un régimen promocional y que, precisamente, por esa circunstancia, se halla excluido en forma expresa de la ley 26.476, que en su art. 1° *in fine* dispone con claridad que no serán alcanzadas por las normas sobre regularización impositiva “las obligaciones e infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios”.

11) Que en razón del modo como se resuelve, resulta inoficioso un pronunciamiento del Tribunal respecto de las restantes alegaciones de la actora.

Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, se decide: Rechazar la demanda de nulidad interpuesta por Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. contra el Estado Nacional – Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Con costas (art. 68, primer párrafo, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, comuníquese a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.

VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI Y DE LA SEÑORA CONJUEZA DOCTORA DOÑA SILVIA MONICA FARIÑA

Considerando:

Que los infrascriptos coinciden con los resultandos del voto que encabeza la presente sentencia.

1°) Que, tal como lo ha decidido el Tribunal a fs. 154/155, esta causa corresponde a la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en atención a las partes que intervienen en el proceso.

2°) Que la excepción de falta de legitimación pasiva opuesta por la Provincia de Corrientes, fundada en el argumento de que el estado provincial no es titular de la relación jurídica sobre cuya base la actora funda su pretensión –al no haber participado en el dictado del decreto impugnado en autos–, debe ser desestimada toda vez que ella no fue demandada en este proceso, sino que su participación en la causa fue solicitada por la actora por considerar que la provincia tenía “una pretensión compatible” con su planteo (fs. 63).

Al respecto debe tenerse en cuenta que la Provincia no controvirtió la procedencia de su citación en el carácter que lo hizo el Tribunal en la resolución de fs. 154. En su presentación, reconoce que de la demanda no surge imputación alguna ni que ella tuviera participación en el dictado del acto impugnado. Agrega que la interpretación que el Estado Nacional hizo sobre las prórrogas otorgadas por la provincia es una cuestión totalmente ajena a su parte (fs. 200/202).

Que los infrascriptos coinciden con los considerandos 3° a 8° del voto que encabeza la presente sentencia.

9°) Que, en primer término, corresponde rechazar la pretensión de la actora dirigida a que se declare la nulidad del art. 3° del decreto 664/2012 sobre la base de entender que la multa se encontraría condonada en razón de haberse acogido al régimen de regularización impositiva de la ley 26.476. Ello, toda vez que, como señala la Procuradora Fiscal, dicha multa fue aplicada "según lo dispuesto en el art. 17 de la ley 22.021 y sus modificatorias" (conf. art. 3° del decreto citado), ordenamiento legal que consagra un régimen promocional y que, precisamente, por tal motivo se halla excluido en forma expresa de la ley 26.476, pues con arreglo a lo dispuesto en el art. 1° *in fine* de esta última no serán alcanzadas por las normas sobre regularización impositiva "las obligaciones e infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios".

10) Que en lo que hace a los presuntos incumplimientos del régimen que dieron lugar a la multa aquí cuestionada, es dable recordar que si bien los beneficios tributarios tienen fundamento en el art. 75, inc. 18 de la Constitución Nacional, el mismo texto del inciso aludido los califica como "privilegios", desde que importan alterar la generalidad con que deben ser aplicados los gravámenes, para conjugarlos con el art. 16 de la Ley Fundamental en el sentido de que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley y no a una parte de ellas (Fallos: 307:1083 y 335:1315).

Por tal razón cuando la normativa establece una condición a cargo del beneficiario, teniendo en cuenta, precisamente, dicha situación de privilegio,

cabe exigir de éste el estricto cumplimiento que aquella supone (Fallos: 314:1824). Bajo este prisma debe examinarse la observancia de los recaudos referidos a la cantidad de personal, a la fecha de puesta en marcha del proyecto y a las demás condiciones establecidas en el régimen.

En lo que atañe a la dotación de personal, el decreto 1535/1998 es claro en cuanto a los requerimientos de cantidad de empleados con que debía contar la empresa, tanto al inicio de las actividades como al momento de puesta en marcha del proyecto (inc. e, anexo I) y la actora no podía sustraerse del compromiso asumido y plasmado en dicha norma. Sin embargo, la empresa no pudo acreditar que el personal -permanente o temporario- haya ingresado a la firma con posterioridad al dictado del decreto 1535/1998, por lo que no existe prueba de que se hayan generado nuevos puestos de trabajo para el desarrollo del proyecto promovido. En efecto, en el informe pericial no aparecen datos relativos a la fecha de ingreso y/o egreso del personal (cfr. fs. 270/341 vta.). Por otro lado, de la pericia queda evidenciado que tampoco se cumplió con el requisito de elevar la cantidad de personal permanente de 25 a 45 personas a partir de la fecha de puesta en marcha, la cual debía ser denunciada antes del 31 de diciembre de 2003 (cfr. fs. 270). A mayor abundamiento, ambas circunstancias son reconocidas por la actora, aunque procura restarles relevancia jurídica (cfr. fs. 455/456/458 vta./460).

11) Que, por último, en lo que hace al recaudo relativo a la fecha de la puesta en marcha de la explotación, en el referido decreto se estipuló que la beneficiaria debía denunciarla “antes del 31 de diciembre del año 2003” (inc. f, anexo I). Ahora bien, de las constancias obrantes en el expediente, así como de la propia declaración de la actora surge sin hesitación que la empresa no

cumplió con la denuncia de la puesta en marcha del proyecto con anterioridad al 31 de diciembre de 2003, conforme lo exigía la norma.

Esta conclusión no se ve afectada por las resoluciones provinciales que otorgaron sucesivas prórrogas ya que los actos de la autoridad provincial carecen de toda eficacia para direccionar, condicionar o de cualquier modo detener los procedimientos y actos realizados por la administración nacional en ejercicio de las competencias que son propias por imperio de la ley 22.021 y el decreto 1535/1998. La provincia no tenía facultades para alterar la fecha de puesta en marcha establecida por un decreto del Poder Ejecutivo Nacional.

En consonancia con esto último, el Tribunal ha señalado que las autoridades provinciales, al otorgar beneficios promocionales en los casos en que las leyes nacionales les disciernen esa competencia, actúan como agentes naturales del Gobierno federal para hacer cumplir la Constitución y las leyes de la Nación (art. 128 de la Constitución Nacional) y deben ajustarse a las normas federales reglamentarias de los respectivos regímenes de fomento, que prevalecen por su jerarquía normativa frente a las disposiciones locales (Fallos: 346:1117; 348:461). No pueden los gobiernos provinciales imponer a la Nación una determinada interpretación de las leyes nacionales.

Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, se resuelve: Rechazar la demanda interpuesta por Establecimientos Las Marías S.A.C.I.F.A. contra el Estado Nacional - Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Con costas (art. 68, primer párrafo, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, comuníquese a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por TYDEN Mirta Delia

Firmado Digitalmente por FARIÑA Silvia Monica

Firmado Digitalmente por CARNOTA Walter Fabian

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Parte actora: **Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A.,** representado en forma alternada por los **doctores Gustavo A. Mazza, Alejandro Claps y María Alejandra Geneau.**
Parte demandada: **Estado Nacional – Ministerio de Economía y Finanzas Públicas,** representado por la **doctora Gabriela Alejandra Maiale,** con el patrocinio letrado de la **doctora Valeria Viotti.**
Tercero citado: Provincia de Corrientes, representada por el **doctor Gabriel Bouzat.**