

Procuración del Tesoro de la Nación

485

BUENOS AIRES, ~ 8 NOV 2004

SEÑOR SUBSECRETARIO DE ASUNTOS LEGALES
DE LA SECRETARÍA LEGAL Y TÉCNICA
DE LA PRESIDENCIA DE LA NACIÓN:

Se remiten las presentes actuaciones a esta Procuración del Tesoro de la Nación con el fin de solicitar opinión con relación a un proyecto de decreto (Provisorio N° 1424/04) por el que se propicia establecer que la exención dispuesta por el artículo 3° de la Ley N° 24.475 (B.O. 31-3-95) comprende, asimismo, a los honorarios de los letrados y peritos cuya obligación de pago estuviese consolidada, en virtud de las disposiciones de la Ley N° 25.344 (B.O. 21-11-00).

- I -

ANTECEDENTES

1. A raíz de la exención impositiva consagrada por el artículo 3° de la Ley N° 24.475, distintos organismos de la órbita del Ministerio de Economía y Producción efectuaron interpretaciones diversas con relación al alcance que cabía otorgarle.

Según surge de la copia del Memorando N° 117/04, elaborado por la Dirección Nacional de Impuestos, la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP) consideró que en tanto el artículo 3° ya citado sólo había dispuesto exceptuar del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado, a los honorarios de letrados y peritos, cuya obligación de pago hubiera sido consolidada

de conformidad con el régimen de la Ley N° 23.982 (B.O. 23-8-91), la excepción referida no resultaba extensible a las obligaciones consolidadas a la luz de las previsiones de la Ley N° 25.344.

El mismo Memorando también señala que la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y Producción no había opinado de igual forma, y había sostenido que las excepciones consagradas en el artículo 3° eran aplicables también a los honorarios de letrados y peritos cuya obligación hubiese sido alcanzada por la consolidación dispuesta por la Ley N° 25.344, en tanto esta nueva consolidación de deudas se había realizado con los alcances y en la forma dispuesta por la Ley N° 23.982 (v. fs. 2/3).

2. Ante la discrepancia de opiniones, la Subsecretaría de Ingresos Públicos consideró pertinente la elaboración, por parte de la Dirección Nacional de Impuestos, de un proyecto de decreto reglamentario del artículo 3° mencionado, que aclarara el alcance de las exenciones en cuestión (v. fs. 4).

3. Redactada la norma proyectada, la Dirección de Asuntos Legislativos y Tributarios de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y Producción no opuso reparos de índole jurídica a la prosecución del trámite (v. fs. 10).

4. Por su parte, la Secretaría de Coordinación Técnica del mencionado Ministerio sugirió evaluar:

a) Si no resultaba procedente incluir también, dentro del decreto en trámite, a los títulos de deuda emitidos



Procuración del Tesoro de la Nación

conforme lo dispuesto por la Ley N° 25.565 (B.O. 21-3-02) para cancelar las obligaciones alcanzadas por la consolidación dispuesta por las Leyes N° 23.982 y N° 25.344.

b) Si la medida propiciada no excedía el marco del artículo 99, inciso 2° de la Constitución Nacional, dado que en el caso se estaría ante la ampliación de una exención impositiva fijada legalmente.

c) Si resultaba viable el efecto retroactivo otorgado a la exención en cuestión (v. fs. 15).

5. Ante las observaciones efectuadas, la Dirección Nacional de Impuestos sostuvo que:

a) En cuanto a la ampliación de la exención proyectada, ella no resultaba viable ya que la Ley N° 25.565 no había dispuesto una nueva consolidación de deudas, distinta de las previstas por las Leyes N° 23.982 y N° 25.344, sino una nueva emisión de títulos de deuda con los que se cancelarían esas obligaciones consolidadas.

b) La medida en trámite cumple con las pautas del artículo 99, inciso 2° y es fruto del ejercicio de la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo.

c) El efecto retroactivo propuesto no afecta derechos adquiridos y resulta procedente, en tanto se trata de una norma reglamentaria que, como tal, debe tener efectos a partir de la entrada en vigencia de la norma que resulta reglamentada.

Para los casos en que se hubiere aplicado un criterio distinto y se hubiere trasladado el impuesto, las disposiciones proyectadas surtirán efectos hacia el futuro (v. fs. 20/21).

6. La Secretaría de Finanzas compartió -dentro del marco de sus competencias- el criterio de la Dirección Nacional de Impuestos y no objetó el proyecto en trámite (v. fs. 24/25).

7. La Dirección General de Asuntos Jurídicos de esa Subsecretaría de Asuntos Legales de la Secretaría Legal y Técnica de la Presidencia de la Nación reseñó los antecedentes y las normas involucradas en estos obrados y, en lo esencial, sostuvo que la iniciativa en análisis estaría previendo una exención impositiva, lo que le estaría vedado al Poder Ejecutivo, en virtud de la aplicación del principio de legalidad que rige en materia tributaria, tanto para la creación de impuestos como para la determinación de exenciones.

Por ello consideró que las exenciones establecidas en un texto legal, no podrían considerarse extendidas por vía de una interpretación analógica a otros supuestos no contemplados en la ley.

Dentro de tal marco, ese servicio jurídico concluyó que la iniciativa, en los términos en los que fue concebida *...excedería la facultad reglamentaria acordada al Poder Ejecutivo Nacional por el artículo 99 inciso 2 de la Constitución Nacional* (v. fs. 26/29).

8. Ante la divergencia de criterios y la necesidad de establecer jurisprudencia administrativa uniforme, se remitiéron los obrados de la referencia a esta Procuración del Tesoro de la Nación (v. fs. 33).



Procuración del Tesoro de la Nación

4 8 7

- II -

EL PROYECTO EN TRÁMITE

1. En el Considerando de la medida proyectada se señala fundamentalmente que:

a) La consolidación de deudas contemplada por la Ley N° 25.344 fue prevista con los alcances y en la forma dispuesta por la Ley N° 23.982 (v. párr. 4°).

b) El artículo 3° de la Ley N° 24.475 sólo eximió del Impuesto al Valor Agregado a los honorarios de letrados y peritos cuya obligación de pago hubiese sido consolidada de conformidad con las previsiones de la Ley N° 23.982 (v. párr. 1°).

c) Esa exención se fundó en las particulares características de la cancelación de honorarios judiciales, que dio lugar a que se considerase oportuno liberar a la operatoria de la emisión de bonos de la incidencia que pudiere ejercer el Impuesto al Valor Agregado, a fin de evitar distorsiones presupuestarias no previstas (v. párr. 2°).

d) Las características de la cancelación de los honorarios judiciales, comprendidos en las obligaciones consolidadas y sujetas a la emisión de bonos en los términos de la Ley N° 25.344, son equiparables a las características de la operatoria en que se efectúa esa cancelación dentro del marco de la Ley N° 23.982 (v. párr. 5°), por lo que resulta viable aclarar que la exención establecida por el artículo 3° de la Ley N° 24.475 comprende, también, a los honorarios de letrados y peritos cuya obligación de pago estuviere consolidada de acuerdo con la Ley N° 25.344 (v. párr. 6°).

e) El decreto se dictaría en uso de las facultades conferidas al Poder Ejecutivo Nacional por el artículo 99, inciso 2° de la Constitución Nacional (v. párr. 3°).

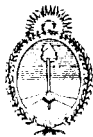
2. En lo que hace a la parte dispositiva, el artículo 1° establece que la exención dispuesta por el artículo 3° de la Ley N° 24.475 comprende, asimismo, a los honorarios de letrados y peritos cuya obligación de pago estuviere consolidada en virtud de la Ley N° 25.344.

3. Por su parte, el artículo 2° proyectado determina que las disposiciones del decreto entrarían en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial, y surtirían efectos a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 24.475, *...excepto para aquellas situaciones en que se haya aplicado un criterio distinto, habiendo sido trasladado el impuesto, en cuyo caso tendrán efectos a partir de la mencionada publicación.*

- III -
ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN

1. Como fuera dicho, el proyecto de decreto que tramita en los presentes obrados tiene por objeto principal determinar que la exención tributaria, dispuesta por el artículo 3° de la Ley N° 24.475, comprende también a determinadas obligaciones consolidadas, de conformidad con las pautas de la Ley N° 25.344.

Ello se debe a que, con posterioridad a la consagración legal de la exención mencionada, las circunstancias económicas por las que atravesaba el país llevaron a que el Congreso dispusiera, por medio de la última de las leyes citadas, una nueva consolidación de deudas, de conformidad



Procuración del Tesoro de la Nación

con los principios y pautas establecidas oportunamente por la Ley N° 23.982.

En efecto, el artículo 13 de la Ley N° 25.344 dispuso, en lo que aquí interesa: *Consolidanse en el Estado nacional, con los alcances y en la forma dispuesta por la ley 23.982 las obligaciones vencidas o de causa o título posterior al 31 de marzo de 1991 y anterior al 1° de enero de 2000 (...) que consistan en el pago de sumas de dinero, o que se resuelvan en el pago de sumas de dinero, y que se correspondan con cualquiera de los casos de deuda consolidada previstos en el artículo 1° y se trate de obligaciones de los entes incluidos en el artículo 2°, ambos de la ley 23.982...*

Se extiende en la presente ley el carácter de orden público en los términos y con los alcances previstos en el artículo 16 de la ley 23.982...

Estas previsiones legales, que aplicaron un sistema similar al de la Ley N° 23.982, llevaron a que algunos órganos de la Administración consideraran la posibilidad de extender, por vía reglamentaria, las exenciones previstas en su momento con relación al primer régimen de consolidación, dada la analogía de las situaciones regladas por ambas leyes del Congreso.

2. Podría señalarse como objeción a la procedencia del dictado de la medida propiciada el hecho de que en el caso que nos ocupa, nos encontramos ante la materia tributaria cuya regulación responde a principios específicos, entre ellos, el de la legalidad, o, más precisamente, el de reserva de ley.

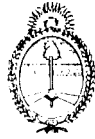
La aplicación de este principio admite una formulación positiva explícita: la ley debe establecer todos los aspec-

tos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria: presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas, así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales (v. Fallos 312:912 y 303:245, entre otros y Rodríguez, María José "El Acto Administrativo Tributario", Ed. Ábaco, Bs. As. 2004, pág. 143).

3. El principio de legalidad aludido hace, además, que no sea viable la interpretación analógica en materia tributaria. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido constante al reprobar cualquier extensión analógica, por vía reglamentaria, de los supuestos de hecho taxativamente previstos en la ley, y considerar necesario que el Congreso prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en esta materia (v. Fallos 316:2329; 253:332 y García Belsunce, Horacio y otros "Tratado de Tributación", Ed. Astrea, Bs. As. 2003, T. I, pág. 95 y ss.).

4. No obstante lo hasta aquí expuesto, considero que en el caso particular que nos ocupa, debe recordarse que el artículo 13 de la Ley N° 25.344 determinó que la consolidación establecida lo era *...con los alcances y en la forma dispuesta por la ley 23.982...*, los que con respecto a los honorarios de letrados y peritos habían sido determinados por la Ley N° 24.475.

Dada entonces la metodología utilizada por el legislador, corresponde interpretar que no podría haber estado en



Procuración del Tesoro de la Nación

su espíritu el marcar una desigualdad entre los acreedores consolidados de acuerdo con el régimen de la Ley N° 23.982 y aquéllos alcanzados por una ley posterior, la N° 25.344, al normar sobre una situación sustancialmente análoga.

Dicho de otro modo, cabe presumir que si la Ley N° 24.475 hubiera sido posterior a la que declaró la emergencia y la nueva consolidación, le hubiera dado a los acreedores aquí referidos el mismo trato impositivo, en respeto al principio de igualdad ante la ley.

5. Al enunciar la potestad reglamentaria del Presidente de la Nación, la Constitución Nacional explica que se trata de instrucciones y reglamentos necesarios para ejecutar las leyes *...cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.*

En el caso no puede afirmarse válidamente que mediante el dictado del decreto en trámite se altere el espíritu de la ley, sino todo lo contrario.

Por otro lado, tampoco nos encontramos ante el supuesto de una interpretación analógica, sino tan sólo el ordenamiento de un sistema legislativo integrado por las Leyes N° 23.982, N° 24.475 y N° 25.344, necesario para el cumplimiento adecuado de las atribuciones previstas por el artículo 99, inciso 10 y por el artículo 100, inciso 7 de la Constitución Nacional, referidos a la recaudación de las rentas de la Nación conforme a las leyes.


Es decir, no se trata de una interpretación analógica que extienda o cree una exención tributaria, sino de una exégesis teleológica y literal de las leyes mencionadas, que no viola el espíritu de ninguna de ellas, como se dijo al comienzo de este punto.

En este orden de ideas, cabe recordar que esta Procuración del Tesoro tiene dicho -siguiendo el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación- que la inteligencia de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que la informan y a ese objeto la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (v. Dictámenes 224:225 y 225:279 y Fallos 285:322; 308:2246).

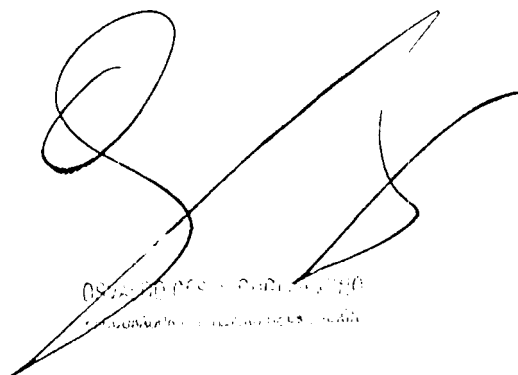
En suma, mediante la medida que tramita en estos obrados, el Poder Ejecutivo no vulnera la prohibición contenida en el inciso 2º del artículo 99 de la Constitución Nacional, ya que no altera el espíritu de la ley en cuestión con una excepción reglamentaria.

- IV -
CONCLUSIÓN

Por las razones que se vienen de exponer, no encuentro objeciones jurídicas que formular a la prosecución de la medida en trámite.



DICTAMEN N° 460



OSCAR J. GARCÍA - GARCÍA
Procurador del Tesoro