

*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte :

- I -

A fs. 159/165 de los autos principales (a los que se referirán las siguientes citas), la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, al revocar la sentencia de la instancia anterior, hizo lugar al amparo promovido y declaró inaplicables las notas 130/07 de la Secretaría de Minería y 288/07 de la Secretaría de Comercio Interior, con relación al proyecto "Fénix", llevado adelante por la actora en el Salar del Hombre Muerto.

Para así decidir, puntualizó que la accionante se encuentra amparada por el beneficio de la estabilidad fiscal regulado por el art. 8º de la ley 24.196, lo que implica que debe mantenerse por treinta años la situación vigente al 2 de septiembre de 1996 respecto de los tributos nacionales que alcanzan a su actividad promovida.

En este sentido, destacó que el decreto 310/02 y la resolución del Ministerio de Economía 11/02 habían incrementado los derechos de exportación pero la Dirección General de Aduanas, por medio de la instrucción general 19/02, había aclarado que las mercaderías producidas por los exportadores que gozan de estabilidad fiscal en los términos del art. 8º de la ley permanecían exentas, lo que fue corroborado por las notas 3/02, 70/02, 175/02, 161/03 y 163/03 de la Subsecretaría de Minería.

Afirmó que es el Estado Nacional quien debe demostrar que el pago de los derechos de exportación reclamado por las notas aquí cuestionadas no afecta la estabilidad fiscal del amparista. Y enfatizó que las citadas notas 130/07 y 288/07, en tanto órdenes de cobro de ciertos gravámenes a cuyo abono no estaba anteriormente obligada la actora, constituyen prueba suficiente del incremento de su carga tributaria, frente a lo cual no deben exigirse más probanzas.

En todo caso, concluyó, es el Estado Nacional quien pudo demostrar en este expediente que su decisión no afectaba la estabilidad fiscal de la actora y, sin embargo, no lo hizo, omisión que torna irrelevante el cuestionamiento fincado en la existencia de una vía administrativa específica, prevista por la ley 24.196 y su reglamentación, para que la amparista reclame el perjuicio que le provoca el incremento de los derechos de exportación.

- II -

Disconforme, el Estado Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 168/187, que fue concedido a fs. 219/220 en cuanto se cuestionó la interpretación y el alcance de normas de carácter federal y desestimado en lo referente a la arbitrariedad y la gravedad institucional invocadas. Ante esta decisión, la apelante presentó recurso de hecho que, bajo el registro M.889, L.XLV, corre agregado por cuerda a la presente causa.

Explicó que la estabilidad fiscal no importa otorgar al contribuyente una constancia de indemnidad, que le garantice que no se le impondrán nuevas gabelas en el futuro, sino que ella lo resguarda de posibles incrementos en la carga tributaria teniendo en cuenta la suma de todos los impuestos fijados en una jurisdicción en particular. Por ende, no importa si a la actora se le impuso un gravamen a sus exportaciones pues, para establecer que se ha alterado su beneficio, deberá demostrar que se produce un aumento en su carga tributaria total respecto del momento en que se le otorgó el certificado de estabilidad.

Esgrime que el contribuyente no ha acreditado esta circunstancia y tampoco podría haberlo hecho en un proceso como el presente amparo, en el cual la amplitud del debate sobre los hechos y las pruebas se encuentra notoriamente acotado.

Por el contrario, subraya que la cámara creyó necesario invertir la carga de la prueba y, erróneamente, pretende que sea el Estado Nacional quien demuestre en concreto que los incrementos en los derechos a la exportación dispuestos por el decreto 310/02 y la resolución del Ministerio de Economía 11/02 no cercenan la estabilidad fiscal de la amparista.

Denunció, para finalizar, la existencia de gravedad institucional en lo resuelto, atento la trascendencia de la cuestión debatida y el interés público comprometido.

- III -

Estimo que, por razones de economía procesal, es conveniente tratar de manera conjunta lo referido al recurso extraordinario de fs. 168/187 y al de hecho del expediente M.889, L.XLV, que corre por cuerda.

En tal sentido, considero que ambos resultan formalmente admisibles, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de preceptos de carácter federal (ley 24.196 y sus normas reglamentarias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

*Procuración General de la Nación*

Además, pienso que corresponde examinar, en forma conjunta, las impugnaciones traídas a conocimiento del Tribunal, ya que las referidas a la alegada arbitrariedad en que habría incurrido el tribunal anterior y las atinentes a la interpretación de la cuestión federal son dos aspectos que guardan entre sí estrecha conexidad (conf. doctrina de Fallos: 321:2764; 323:1625).

- IV -

La ley 24.196 instituye un régimen destinado a promover las inversiones en la actividad minera que, entre otros beneficios, contempla que los emprendimientos mineros allí comprendidos gozarán de estabilidad fiscal por el término de treinta años contados a partir de la fecha de presentación de su estudio de factibilidad (art. 8º, ley 24.196).

Para ello, la propia ley define el concepto de "estabilidad fiscal" con los siguientes términos: "*Significa que las empresas que desarrollen actividades mineras en el marco del presente régimen de inversiones no podrán ver incrementada su carga tributaria total, considerada en forma separada en cada jurisdicción determinada al momento de la presentación del citado estudio de factibilidad, en los ámbitos nacional, provinciales y municipales*" (art. 8º, inc. 1, pto. 2., ley 24.196, subrayado agregado).

A continuación, la ley especifica que "*Por incremento de la carga tributaria total, y en atención a las pertinentes normas legales vigentes a la fecha de presentación del estudio de factibilidad, se entenderá a aquel que pudiere surgir en cada ámbito fiscal, como resultado de los actos que se enuncian en el párrafo siguiente y en la medida que sus efectos no fueren compensados en esa misma jurisdicción por supresiones y/o reducciones de otros gravámenes y/o modificaciones normativas tributarias que resulten favorables para el contribuyente*" (art. 8º, inc. 2., ley 24.196, el subrayado no obra en el original).

En su art. 8º, inc. 5), la ley dispone: "*Estará a cargo de los sujetos beneficiarios de la estabilidad fiscal que invoquen que ella ha sido vulnerada, justificar y probar en cada caso -con los medios necesarios y suficientes- que efectivamente se ha producido un incremento en la carga tributaria en el sentido y con los alcances emergentes de las disposiciones de este artículo. Para ello deberán efectuar sus registraciones contables separadamente de las correspondientes a sus actividades no comprendidas por la estabilidad fiscal, adoptar sistemas de registración que permitan una verificación cierta y presentar al*

*organismo fiscal competente los comprobantes que respalden su reclamo, así como cumplir toda otra forma, recaudo y condiciones que establezca la autoridad de aplicación de esta ley”.*

Para despejar toda duda, en esta misma norma el Congreso de la Nación asimismo estableció: *“La compensación de aumentos tributarios y arancelarios con reducciones de los mismos conceptos, para determinar si se ha producido en el mismo ámbito jurisdiccional un incremento de la carga tributaria total, se realizará por cada emprendimiento alcanzado por la estabilidad fiscal y por cada ejercicio fiscal vencido, entendiéndose, en todos los casos el que corresponde a la empresa para el impuesto a las ganancias, en la forma y condiciones que establezca la autoridad de aplicación”* (art. 8º, inc. 7, énfasis añadido).

Al reglamentar esta norma, el Poder Ejecutivo dispuso, con la finalidad de determinar la magnitud de la carga tributaria y arancelaria efectivamente soportada y asegurar el efectivo goce del beneficio de la estabilidad fiscal, lo siguiente: *“El sujeto que hubiera soportado en un ejercicio fiscal una carga tributaria y/o arancelaria total superior a la que hubiera correspondido, atendiendo a su calidad de sujeto beneficiario de la estabilidad fiscal, de conformidad con las disposiciones establecidas por la ley 24.196 y sus modificaciones, podrá solicitar la compensación o devolución de las sumas que hubiere abonado de más, en la forma, plazo y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, la que, asimismo, establecerá la forma, plazo y condiciones para el ingreso al Fisco de lo que se hubiere tributado de menos por aplicación de estas normas, pudiendo además determinar los intereses compensatorios que correspondieren en uno u otro caso”* (art. 4º, inc. c, del Anexo I del decreto 2.686/93. El subrayado me pertenece).

- V -

De la forma en que ha quedado planteada la litis, pienso que el primer tema a dilucidar consiste en determinar si las notas 130/07 de la Secretaría de Minería y 288/07 de la Secretaría de Comercio Interior resultan *manifiestamente arbitrarias e ilegítimas* a la luz de lo dispuesto por régimen de promoción de las inversiones mineras establecido por la ley 24.196 y sus reglamentaciones, cuyos aspectos de interés para este pleito reseñé en el acápite anterior.

Corresponde señalar, en este sentido, que no es objeto de controversia aquí la constitucionalidad del decreto 310/02 ni tampoco de la resolución del Ministerio de Economía

*Procuración General de la Nación*

11/02, normas en las que basa el Estado Nacional su pretensión de cobro de los derechos de exportación.

Realizada esta aclaración, corresponde recordar la inveterada doctrina de V.E. que señala que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos, es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (Fallos: 304:1820; 314:1849; 328:456, entre otros).

Con base en este reiterado criterio, nada encuentro en la ley 24.196 ni en su reglamentación que derechamente exima a los sujetos comprendidos en su régimen del pago de los nuevos gravámenes que se establezcan, o de los incrementos que se dispongan, con posterioridad a la presentación del estudio de factibilidad al que se hace referencia en su art. 8°.

En consecuencia, extender los beneficios de la “*estabilidad fiscal*” más allá de la letra de la ley implicaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales (Fallos: 273:418), quienes no pueden juzgar el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como éstos las concibieron (Fallos: 277:25; 300:700).

Cierto es que la verificación en los hechos de esta hipótesis podría conducir a un aumento de la “*carga tributaria total*” en las condiciones definidas por el legislador en el ya citado art. 8° de la ley, toda vez que las nuevas gabelas o sus incrementos podrían superar, en cada ámbito fiscal, las supresiones, reducciones o modificaciones tributarias favorables para el contribuyente.

Pero no menos cierto es que frente a esta eventual situación dentro del régimen de la ley, el decreto 2.686/93 -cuya constitucionalidad tampoco ha sido aquí objeto de debate- fija un mecanismo de compensación o devolución de las sumas abonadas de más, en la forma, plazo y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En mi parecer, la integración entre la ley 24.196 y el decreto 2.683/93 que la reglamenta evidencia que la conducta vedada al Estado por el régimen posee, necesariamente, dos componentes: el incremento de la “*carga tributaria total*” (art. 8°, ley 24.196) y la negativa a la compensación o devolución de las sumas abonadas de más por la empresa promovida (art. 4°, inc. c, del Anexo I del decreto 2.686/93).

Esto último no ha sido ni alegado ni mucho menos demostrado por la actora, motivo que, en mi criterio, impone la revocación de la sentencia apelada y sella definitivamente la suerte adversa de la pretensión por la vía procesal elegida, puesto que la pretensión de cobro del nuevo gravamen -los derechos de exportación- y el hipotético aumento de la carga tributaria total -en caso de producirse- no resultan, por sí solas, conductas estatales *manifiestamente arbitrarias e ilegítimas* a la luz del régimen de la ley 24.196 y de sus normas reglamentarias (Fallos: 294:152; 301:1061; 311:1974), exigencia que no ha variado para los procesos de amparo por la sanción del nuevo art. 43 de la Constitución Nacional pues reproduce -en lo que aquí importa- el art. 1º de la ley 16.986, imponiéndose idénticos requisitos para su procedencia (Fallos: 319:2955; 323:1825, entre otros).

- VI -

Sentado lo anterior, no puede pasar desapercibido 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).

Por tal razón, cuando la normativa establece -como en el caso de autos lo hace el art. 8º, inc. 5), de la ley 24.169 y el art. 4º, inc. c) del anexo I del decreto 2.686/93- una condición a cargo del beneficiario, teniendo en cuenta, precisamente, dicha situación de privilegio, cabe exigir de parte de éste el estricto cumplimiento que aquélla supone (Fallos: 314:1824), por cuanto la opción elegida resulta una circunstancia deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (Fallos: 307:1602; 315:1738).

Por ello, al estar comprendida Minera del Altiplano S.A. en los beneficios de la estabilidad fiscal consagrada en el art. 8º de la ley 24.169, cabe concluir que ella sólo tiene derecho -tras justificar y probar, en cada caso, con los medios necesarios y suficientes, que efectivamente se había producido un incremento en su "*carga tributaria total*" (cfr. art. 8º, inc. 5, de la ley)- a solicitar la compensación o devolución de las sumas abonadas de más, en la forma como lo establece el art. 4º, inc. c) del anexo I del decreto 2.686/93.



*Procuración General de la Nación*

Resulta entonces inaceptable que ahora, mediante esta acción de amparo, pretenda alzarse contra el alcance del beneficio y el procedimiento al que voluntariamente se sometió para hacerlo valer, para conseguir una suerte de exención frente a los nuevos gravámenes o a los incrementos de los ya existentes, cuando ello no fue lo pactado en el régimen (arg. Fallos: 225:216; 285:410; 299:221; 307:1582; 314:1175, entre otros).

No escapa a mi análisis que podría argumentarse que una fórmula legal más conveniente para garantizar la estabilidad fiscal de las empresas promovidas hubiera sido excluirlas totalmente del pago de los futuros tributos o de sus incrementos. Sin embargo, el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse. Desde antiguo ha dejado sentado V.E. que este órgano del Estado “es el menos adecuado, por su naturaleza, funciones y reglas de procedimiento, para decidir sobre la necesidad y equidad de las contribuciones y para apreciar los resultados económicos de ellas, según su monto o la manera de cobrarlos” (Fallos: 100:51, doctrina reiterada en Fallos: 153:46; 166:383; 171:390; 188:105; 318:676, entre otros). Con mayor énfasis aún, ya había precisado que “existiendo la facultad de legislar en el Congreso, corresponde a éste apreciar las ventajas e inconvenientes de las leyes que dictare, siendo todo lo referente a la discreción con que hubiere obrado el cuerpo legislativo ajeno al poder judicial, que no tiene misión sino para pronunciarse de conformidad a lo establecido por la ley, y aun en la hipótesis de que se arguyera o pretendiera que la ley es dura o injusta” (Fallos: 68:238, 295).

- VII -

Atento a la forma como se dictamina, pienso que deviene inoficioso tratar los restantes agravios de la demandada, vinculados con el error en que habría incurrido la cámara al sostener que la mera implementación de los derechos de exportación produce -por sí y sin necesidad de ningún otro análisis- un incremento de la carga tributaria total de la amparista, así como las quejas que vierte respecto de la indebida inversión de la carga de la prueba de tal extremo, en perjuicio de su parte.

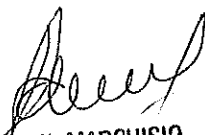
Para finalizar, creo necesario poner de relieve que las consideraciones anteriores no importan abrir juicio definitivo sobre la legitimidad de la pretensión sustancial de la amparista en orden a los derechos que entienden le asisten, la que podrá -entonces- ser debatida y dilucidada por la vía pertinente.

- VII -

Por lo hasta aquí expuesto, considero que corresponde dejar sin efecto la sentencia de fs. 159/165 en cuanto fue materia de apelación extraordinaria y rechazar la demanda de amparo.

Buenos Aires, 7 de abril de 2011

ES COPIA LAURA M. MONTI

  
ADRIANA N. MARCHISIO  
Prosecretaria Administrativa  
Procuración General de la Nación