

Voces: RETENCION SOBRE EXPORTACIONES ~ EXPORTACION ~ RETENCION DEL IMPUESTO ~ MINERAL ~ EXTRACCION DE MINERALES ~ ESTABILIDAD FISCAL ~ DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA ~ DERECHOS DE EXPORTACION ~ COMERCIO EXTERIOR ~ MINERIA ~ EXENCION TRIBUTARIA ~ ACCION DE AMPARO ~ APLICACION DE LA LEY ~ PRUEBA ~ PRUEBA INSUFICIENTE ~ COMPENSACION ~ COMPENSACION DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS ~ CARGA DE LA PRUEBA ~ INVERSION DE LA CARGA DE LA PRUEBA ~ COMPAÑIA MINERA

Título: Retenciones a las exportaciones de minerales provenientes de proyectos que gozan de la estabilidad fiscal

Autores: Mazzinghi, Marcos Saravia Frías, Inés

Publicado en: LA LEY 07/09/2012, 07/09/2012, 5 - LA LEY2012-E, 257

Fallo comentado: [Corte Suprema de Justicia de la Nación ~ 2012-07-10 ~ Minera del Altiplano S.A. c. Estado Nacional - PEN y otra s/amparo](#)

Cita Online: AR/DOC/4537/2012

Sumario: I. Introducción. II. Antecedentes. III. Los hechos. IV. Argumentos del fallo. V. Nuestra opinión. VI. Conclusión.

I. Introducción

El presente comentario tiene por objeto analizar los alcances establecidos en la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CSJN") en el fallo "Minera del Altiplano S.A. c. Estado Nacional-PEN y otra s/amparo" respecto del beneficio de la estabilidad fiscal y los derechos de exportación de acuerdo a las Notas 130/07 de la Secretaría de Minería y 288/07 de la Secretaría de Comercio Interior (en adelante, las "Notas").

II. Antecedentes

La génesis de las Notas se remonta al 30 de noviembre de 2007, momento en el que se determinó que ciertas empresas que a esa fecha no tributaban derechos de exportación, a partir de su dictado, debían comenzar a pagarlos.

En este sentido, la Nota N° 288 suscripta por el Secretario de Comercio Interior y por el Secretario de Minería establece que tanto la Resolución del Ministerio de Economía N° 11 del 04/03/02 (1) y el Decreto N° 509 del 15/05/07 (2) se encuentran vigentes y "corresponde la aplicación de las citadas normas a todos aquellos casos que incumben a la materia y competencia de esa Dirección a su cargo".

Por otra parte, la Nota N° 130 suscripta por el Secretario de Minería, reafirma la vigencia de la Resolución N° 11/02 y establece que: "quedan sin efecto las Notas 03/02, 07/02, 175/02, 161/02 y 163/02 emanadas de la Subsecretaría de Minería y las Notas Nros. 90/07 y 346/07 de la Dirección Nacional de Minería mediante las cuales se individualizaban las empresas y los emprendimientos alcanzados con la exención de derechos de exportación, conforme a la estabilidad fiscal emergente del artículo 8 de la Ley N° 24.196. En consecuencia esa Dirección General deberá arbitrar las medidas conducentes para que las exportaciones de las firmas consignadas en las citadas notas, tributen los derechos de exportación vigentes, de acuerdo a la normativa aplicable en la materia".

Sin siquiera exponer los motivos que justificaban un apartamiento del criterio plasmado en las Notas Nros. 03/02, 07/02, 175/02, 161/02 y 163/02 emanadas de la Subsecretaría de Minería, las Notas Nros. 90/07 y 346/07 dictadas por la Dirección Nacional de Minería, y la Instrucción General de la Dirección General de Aduanas N° 19/02 —mediante las cuales se reconocía expresamente que los emprendimientos mineros que gozaran de la estabilidad fiscal estaban exentos de los derechos de exportación—, las Notas adoptan la postura diametralmente opuesta, y ordenan que se apliquen dichas retenciones sin cortapisas.

Aún cuando las Notas no fueron publicadas oficialmente —lo que podría dar lugar a impugnaciones sobre su vigencia—, (3) se ordenó a través de ellas a la Administración Nacional de Aduanas que debía proceder a practicar una retención en concepto de derechos mineros sobre el valor exportado por empresas que gozaban del beneficio de estabilidad fiscal por imperio del artículo 8 de la Ley 24.196 de inversiones mineras (en adelante, "LIM").

III. Los hechos

Como consecuencia del dictado de las Notas, la empresa minera inició una acción de amparo a fin de que se las declaren inaplicables al Proyecto Fénix desarrollado en el Salar del Hombre Muerto, invocando que la aplicación de las retenciones a las operaciones de exportación de los minerales provenientes de ese emprendimiento implicaba una violación a la estabilidad fiscal conferida al mismo con fecha 02 de septiembre de 1996.

El Juzgado Federal de Salta N° 2 rechazó la acción de amparo, por lo que la actora interpuso un recurso de apelación ante la Cámara Federal de esa provincia.

La Cámara Federal de Salta hizo lugar al recurso de apelación interpuesto y declaró inaplicables las Notas. Entendió que estas últimas fueron dictadas sin motivación alguna y no fueron debidamente publicadas,

modificando la situación jurídica de la empresa minera, que goza de estabilidad fiscal desde el año 1996, fecha en la que no existían las retenciones a las exportaciones.

El Estado Nacional interpuso recurso extraordinario, cuyo traslado fue contestado por la actora. La CSJN rechazó la demanda de amparo fundando su decisión en los argumentos esgrimidos por la Procuradora Fiscal.

IV. Argumentos del fallo

El dictamen de la Procuradora Fiscal que sirve de fundamento al fallo de la CSJN, recomienda rechazar el amparo, sobre la base de los siguientes argumentos principales: (i) la empresa omitió demostrar en el caso concreto que las Notas implicaban un incremento de la carga tributaria total del proyecto y que dicho supuesto incremento no habría sido compensado con una disminución proporcional de otros tributos (ii) la empresa no demostró que el Estado Nacional se hubiere negado a la compensación o devolución de las sumas abonadas de más por la actora.

(a) Incremento de la carga tributaria total:

La LIM regula en su artículo 8° que los emprendimientos inscriptos en el régimen gozarán de estabilidad fiscal por el término de 30 años a partir de la fecha de presentación de su estudio de factibilidad. Establece expresamente que: "... la estabilidad fiscal alcanza a todos los tributos, entendiéndose por tales los impuestos directos, tasas y contribuciones impositivas, que tengan como sujetos pasivos a las empresas inscriptas, así como también a los derechos, aranceles u otros gravámenes a la importación o exportación".

A continuación, prevé que por incremento de la carga tributaria total debe entenderse —entre otros supuestos— la creación de nuevos tributos o la aplicación de los mismos a situaciones y casos que no se hallaban alcanzados, en la medida que sus efectos no fueren compensados en esa misma jurisdicción por supresiones y/o reducciones de otros gravámenes y/o modificaciones tributarias que resulten favorables para el contribuyente.

La LIM estipula expresamente que corresponde al sujeto beneficiario probar y justificar que efectivamente se ha producido un incremento en la carga tributaria total. (4)

En este sentido, la Procuradora Fiscal sostuvo —y la CSJN hizo suyo este argumento— que la empresa no logró demostrar que la aplicación de los derechos de exportación redundó en un aumento de la carga tributaria total del proyecto, y que tampoco podría haberlo hecho en el marco de la acción de amparo, en la cual la amplitud del debate sobre los hechos y pruebas se encuentra notoriamente acotado.

Por lo tanto, asiste razón a la sentencia de la CSJN en tanto considera que el incremento en la carga tributaria total de la actora no habría sido debidamente acreditado por esta última, sobre quien indudablemente recaía dicha carga procesal.

En idéntica línea argumental, el fallo considera que la imposición de derechos de exportación a través de las Notas, no configura por sí sola una conducta estatal manifiestamente ilegítima y arbitraria, sino que en cada caso debe el contribuyente demostrar cómo el nuevo gravamen vulnera la estabilidad fiscal, al alterar la "carga tributaria total" y al no haber sido compensada dicha alteración con una reducción proporcional de otros impuestos en la misma jurisdicción.

(b) Negativa a la compensación o devolución de las sumas abonadas de más por la actora

El segundo argumento en que se basa el dictamen de la Procuradora Fiscal se apoya en que la empresa omitió demostrar que el Estado Nacional se hubiere negado a compensar o devolver las sumas abonadas en exceso.

Considera que la actora no agotó el remedio previsto en la reglamentación para obtener la compensación de las sumas que hubiere abonado en exceso o bien la devolución de las mismas.

La Reglamentación de la LIM (5) contempla un procedimiento específico para regularizar el desfasaje previendo al efecto que "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 N° 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 AFIP,(...) 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(...)".

La Procuradora Fiscal consideró que la suerte de la empresa minera quedó sellada al no haber siquiera invocado haber agotado la instancia de requerirle al Estado Nacional la compensación y/o devolución de las sumas abonadas en exceso, de conformidad con lo previsto en la norma arriba transcrita.

V. Nuestra opinión

Desde una perspectiva eminentemente técnica, el fallo de la CSJN es jurídicamente correcto, ya que parecería que la empresa minera no logró acreditar adecuadamente el incremento en la carga tributaria total que

configuró la afectación a la garantía de estabilidad fiscal, lo que se vio además agravado por el hecho de que tampoco solicitó al Estado Nacional la devolución ni la compensación de los montos que se vio forzada a abonar en exceso en los términos previstos en la reglamentación de la LIM.

Independientemente de que la Cámara Federal de Salta pretendió invertir la carga de la prueba y colocar la misma en cabeza del Estado Nacional, no existe margen para discutir que en principio es el contribuyente quien tiene la carga procesal de demostrar concreta y acabadamente cuál es el incremento específico en la carga tributaria que se traduce en la vulneración de la estabilidad fiscal, máxime si se tiene en cuenta que esta última es una suerte de privilegio (art. 75 inciso 18 de la Constitución Nacional), que como tal debe ser interpretado restrictivamente.

Esta debilidad en materia probatoria fue determinante a la hora de inclinar la balanza hacia el rechazo de la acción de amparo.

Si bien reconocemos que el fallo es procesalmente irreprochable, no podemos resistir la tentación de hacer notar que el mismo adolece de cierta dosis de rigorismo formal, al hacer prevalecer la forma en desmedro del fondo de la cuestión.

Es de público y notorio conocimiento que la imposición de derechos de exportación sobre los productos minerales ha implicado un incremento de la carga tributaria total de los proyectos que gozan de la estabilidad fiscal, sin que haya existido una disminución proporcional de impuestos que haya equilibrado la ecuación. Sin perjuicio de esto, la CSJN —haciendo suyo el dictamen de la Procuradora Fiscal— ha soslayado esa evidencia empírica e incuestionable, y ha exigido el cumplimiento riguroso de los procedimientos previstos en la LIM y en su reglamentación, en cuanto imponen al contribuyente la carga probatoria de demostrar en cada caso la afectación concreta de la estabilidad fiscal, y el recorrido infructuoso del mecanismo de compensación o devolución allí previsto.

El Estado Nacional reconoció en su momento que las empresas mineras que gozan de la estabilidad fiscal estaban exentas de los derechos de exportación, y así lo plasmó en las Notas N° 03/02, 07/02, 175/02, 161/02 y 163/02 emanadas de la Subsecretaría de Minería, las Notas N° 90/07 y 346/07 dictadas por la Dirección Nacional de Minería, y la Instrucción General de la Dirección General de Aduanas N° 19/02.

Este criterio fue intempestivamente dejado de lado con la emisión de las Notas, a partir de las cuales el Estado Nacional adoptó la postura diametralmente opuesta, suprimiéndose la exención que hasta ese momento se había reconocido expresamente, y reclamándose el pago de los derechos de exportación.

Este viraje abrupto y sorpresivo en la interpretación de la exención por parte del Estado Nacional debería como mínimo atenuar el deber probatorio a cargo de la empresa minera, suavizando así el rigor formal impuesto por la LIM a la hora de acreditar la vulneración de la estabilidad fiscal.

El hecho de que el Estado Nacional haya reconocido y dictaminado que las empresas mineras beneficiarias de la estabilidad fiscal estaban exentas del pago de derechos de exportación, permite crear la presunción de que la aplicación de estos últimos vulnera dicha estabilidad fiscal, caso contrario no se advierte cuál fue el fundamento ni la causa de las Notas N° 03/02, 07/02, 175/02, 161/02 y 163/02 emanadas de la Subsecretaría de Minería, las Notas N° 90/07 y 346/07 dictadas por la Dirección Nacional de Minería, y la Instrucción General de la Dirección General de Aduanas N° 19/02.

Desde nuestro punto de vista, esa presunción debería haber flexibilizado la vara con la que se juzgaron las probanzas aportadas por la empresa minera, ya que el punto de partida es una contradicción del Estado Nacional, que al volver sobre sus propios pasos permitiría inferir que los derechos de exportación resultan atentatorios de la estabilidad fiscal.

Asimismo, consideramos importante advertir que no debe tergiversarse el verdadero alcance del fallo aquí notado, por cuanto el mismo no se expidió sobre el fondo de la cuestión —si las retenciones a las exportaciones de minerales que provengan de emprendimientos que gozan de la estabilidad fiscal afecta o no a ésta última— sino que se limitó a rechazar el amparo de la empresa minera por motivos meramente formales y procesales.

En este sentido, el fallo no profundizó sobre aspectos sustanciales como la ilegitimidad y los vicios de las Notas, ni abrió juicio sobre la legitimidad de los derechos de la actora, dejando abierta la posibilidad de solicitar la compensación o devolución de las sumas que haya abonado en exceso, siguiendo el procedimiento establecido por la reglamentación de la LIM.

Párrafo aparte merece el hecho de que el fallo nada ha dicho sobre los ostensibles vicios de que adolecen las Notas. En primer lugar cabe destacar que las mismas no han sido nunca publicadas, lo que resulta violatorio del principio de publicidad de los actos de gobierno y por ende, del principio republicano de transparencia del obrar de la administración.

En idéntico sentido, las Notas encierran un vicio en la causa, en tanto fueron dictadas sin sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa ni en el derecho aplicable conforme el artículo 7° de la ley de Procedimiento Administrativo 19.549.

Por último, cabe agregar que el Estado Nacional incurre en violación de la teoría de los actos propios y del

principio de buena fe ya que por un lado otorga mediante un acto administrativo la estabilidad fiscal a la actora —y reconoce el alcance de la misma a través de diversos actos administrativos emanados de diferentes dependencias estatales— para después negarle la exención sin motivo o explicación alguna.

Es posible concluir que independientemente de la debilidad probatoria atribuible a la empresa minera a la hora de acreditar la vulneración de la estabilidad fiscal producida por las Notas, éstas últimas son atacables por sí solas desde el enfoque administrativo, al estar gravemente viciados varios de sus elementos, que las tornarían nulas de nulidad absoluta.

VI. Conclusión

Desde una perspectiva meramente formal, el fallo de la CSJN es aceptable, toda vez que el rechazo del amparo sería atribuible a la debilidad probatoria incurrida por la propia empresa minera.

La CSJN consideró que atendiendo a lo acotado del debate sobre hechos y pruebas, el amparo no es la vía procesal adecuada para invocar y probar la alteración de la estabilidad fiscal vía el incremento de la carga tributaria total.

Sin embargo, nos permitimos criticar el excesivo rigor formal con que se interpretaron las probanzas aportadas por la empresa, el que debería haberse flexibilizado en función de que el propio Estado Nacional reconoció —en su momento— que la aplicación de los derechos de exportación resultaba violatoria de la estabilidad fiscal.

Censuramos el sesgo predominantemente formalista del fallo, que en aras de respetar a rajatabla el principio de que es la empresa minera la que debe demostrar fehacientemente el incremento en la carga tributaria total, prescinde de analizar el fondo de la cuestión, consistente en determinar si las retenciones a las exportaciones afectan o no la estabilidad fiscal.

Llama la atención que el fallo fue dictado por una CSJN con idéntica integración a la que existía al emitirse el precedente "Cerro Vanguardia c. DGI", (6) a través del cual el Máximo Tribunal hizo una interpretación amplia y superadora del beneficio de la estabilidad fiscal, haciendo prevalecer su espíritu y fundamento, por sobre la mera cuestión formal.

Este nuevo fallo se enrola en la corriente precisamente contraria, en la que las formas y las reglas procesales se erigen en un fin en sí mismo, desplazando así el juicio de fondo sobre la injusticia e invalidez del ataque asestado a la estabilidad fiscal.

En este sentido, lamentamos que debido a pruritos meramente formales, se perdió una buena oportunidad para obtener de la CSJN un pronunciamiento sobre el alcance de la estabilidad fiscal, fijando límites a la voracidad estatal que no ha cejado en su afán de desconocer la letra y el espíritu de la LIM, (7) en cuanto norma creadora de un marco jurídico tendiente a brindar la certeza y la seguridad jurídica necesarias para promover las inversiones mineras.

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723).

(1) La Resolución N° 11/2002 del Ministerio de Economía establece: "Art. 1° Fijase un derecho del diez por ciento (10%) a la exportación para consumo de las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.) detalladas en las seis (6) planillas que como Anexo forman parte integrante de la presente resolución. Art. 2° Fijase un derecho del cinco por ciento (5%) a la exportación para consumo de las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) no consignadas en el Anexo a la presente resolución".

(2) El dec. 509 de fecha 15/05/2007 que introduce modificaciones en el listado de posiciones arancelarias en relación a la Nomenclatura Común del Mercosur.

(3) El art. 2 del Código Civil establece: "Las leyes no son obligatorias sino después de su publicación, y desde el día que determinen. Si no designan tiempo, serán obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación oficial".

(4) El inc. 5.1 del art. 8° de la LIM dispone que "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."

(5) Dec. 2686/93, art. 4, inciso c) del Anexo I.

(6) "La estabilidad fiscal en la actividad minera y el impuesto de igualación", LA LEY, del 16 de septiembre de 2009, con nuestro comentario (elogioso) de su contenido.

(7) Como ejemplo puede citarse la sanción del dec. 1722/2011 a través del cual se obligó a las empresas mineras a ingresar y liquidar en el mercado de cambios las divisas provenientes de sus exportaciones, pese a que estaban exentas de dicha obligación a tenor de lo previsto en los decs. 417/2003 y 753/2004. Es ejemplificativo también de dicho proceder, el significativo acortamiento de los plazos para cumplir con dicha obligación, implementado a través de la Resolución del Ministerio de Economía 142/2012 (y sus modificatorias).