



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EX-2020-45316460- -APN-SGAI#TFN (y sus acum); CALINGASTA MINERALES SRL

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° EX-2020-45316460- -APN-SGAI#TFN (y sus acumulados EX-2021-43844434- APN-SGAI#TFN y EX-2021-43850008-APN-SGAI#TFN), caratulados “CALINGASTA MINERALES SRL S/ APELACIÓN”;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante los RE-2020-45314959-APN-SGAI#TFN, RE-2021-43842788-APN-SGAI#TFN y RE-2021-43849077-APN-SGAI#TFN, se presenta la recurrente e interpone recursos de apelación contra las resoluciones N° 49 /2020 (DV RSJU) de fecha 19/06/2020 y las resoluciones N° 16 /21 (DV RSJU) y N° 17/21 (DV RSJU), ambas de fecha 23/04/2021, suscriptas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional San Juan de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

A través de la Resolución N° 49/2020 (DV RSJU) se le determina el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2014 por la suma a ingresar de \$105.440,26. Se le impugna el uso indebido de la liberación de tributos por dicho periodo e impuesto, por el monto de \$368.388,11. Asimismo se determina la suma de \$1.034.173,07 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de \$316.320,78, equivalente a tres (3) veces el impuesto evadido, con sustento en el art. 46, 47 incisos a) y b) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Mediante la Resolución N° 16/2021 (DV RSJU), se le determina el Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 2015 y 2016, por la suma a ingresar de \$595.384,01 y de \$1.400.397,63. Se le impugna el uso indebido de la liberación de tributos en el Impuesto a las Ganancias para el período fiscal 2015 por la suma de \$720.368,25 y para el período fiscal 2016 por la suma de \$1.392.777,10. Se le calcula la suma de \$3.752.955,58 en concepto de intereses resarcitorios. A su vez, se dispone dejar sin efecto el sumario instruido respecto del período fiscal 2015 y por el periodo fiscal 2016 se le aplica una multa de \$975.777,93 equivalente a tres (3) veces el tributo evadido, con sustento en los arts. 46 y 47 incisos a) y b) de la ley de rito.

Por último, a través de la Resolución N° 17/2021 (DV RSJU) se le determina el Impuesto al Valor Agregado (IVA) periodo fiscal 06/2017 por la suma a ingresar de \$111.925,29. Se le impugna el uso indebido de la liberación de tributos por la suma de 108.631,61. Además se le calculan los intereses resarcitorios por la suma de \$ 171.060,63 y se le aplica una multa de \$9.881,04, con sustento en los arts. 46 y 47 inc. a) y b) de la ley de rito.

Cabe destacar que a lo largo de sus escritos de apelación la recurrente plantea la nulidad de las resoluciones apeladas, en los términos del art. 7 incs. b), c), e), y f) y del art. 14 inc. b) de la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos, por considerar que el Fisco Nacional carece de competencia para entender en cuestiones de minería.

Al respecto, manifiesta que la AFIP debe limitarse exclusivamente a la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, estando imposibilitada tanto fáctica como jurídicamente de inmiscuirse en cuestiones de minería toda vez que la ley de fondo – art. artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional y del art. 7 del Código de Minería - regula competencias que corresponden a las Provincias. En mismo sentido, agrega que el Fisco Nacional interpretó arbitrariamente una normativa de fondo, contrariando la finalidad que tuvo el legislador al momento dictar la misma, en contraposición a lo establecido en el art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Asevera que no debe confundirse el aspecto temporal en cuanto refiere al momento en que opera el registro de una mina, con las obligaciones tributarias que pueden surgir de la materia imponible, ya que lo primero resulta ser materia exclusiva y excluyente del Código de Minería reservada a la autoridad de aplicación minera, que en el caso de autos resulta ser la Provincia de San Juan, ello en mérito de las facultades delegadas por la Constitución Nacional, perjudicando la seguridad jurídica.

Por otro lado, explica que el Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan, como autoridad de aplicación, verificó el cumplimiento de los presupuestos necesarios para proceder al registro de las minas Hilario y Providencia de dominio provincial, determinando en consecuencia cuando la empresa obtuvo dicho registro, por lo que el accionar del Fisco Nacional deviene en arbitrario ya que ha efectuado una interpretación contraria a la finalidad del art. 214 del Código de Minería, consistente en definir cuando obtuvo el registro de una mina.

Señala que la AFIP no puede argumentar con normativa alguna su proceder, siendo que dicha decisión resulta totalmente infundada y devenida en la sola discrecionalidad del organismo fiscal al apartarse no solo de la normativa legal vigente, sino también del sistema republicano y federal de gobierno, no resultando dicha resolución de una derivación razonada del derecho vigente con relación a las concretas circunstancias de la causa.

Indica que los certificados y las resoluciones emitidas por el Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan, se extendieron en el marco legítimo de la competencia absoluta, exclusiva y excluyente dada por el Código de Minería a la Provincia y que los mismos, al ser instrumentos públicos hicieron plena fe, al punto tal que la AFIP los reconoció en todo y cada una de sus partes sin haberlos redargüidos de falsedad.

En idénticos términos hasta aquí expuestos, plantea la nulidad de las sanciones impuestas y niega toda deuda en este sentido.

Asimismo, agrega que su accionar no se tipifica en los presupuestos de hecho de las normativas que se le pretenden enrostrar, por cuanto siempre lo fue ajustado a derecho y avalado por las constancias otorgadas por la autoridad de aplicación,

Acompaña prueba documental. Ofrece prueba informativa y testimonial. Hace reserva de caso federal. Concede autorizaciones. Finalmente solicita se declare la nulidad absoluta e insanable de las resoluciones atacadas

revocándolas en todos y cada uno de sus puntos.

II.- Que en los IF-2020-65741741-APN-DTD#JGM, IF-2021-84785237-APN-DTD#JGM e IF-2021-100769172-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco Nacional y contesta los recursos de apelación interpuestos por la recurrente. Niega todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por la apelante. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechacen los recursos intentados confirmando las resoluciones recurridas en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III.- Que mediante la PV-2021-35082445-APN-VOCVI#TFN se abre la presente causa a prueba ordenándose el libramiento de los oficios solicitados al Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan, cuya contestación luce en el RE-2021-42401207-APN-DTD#JGM.

Por su parte, en el IF-2023-16465490-APN-VOCV#TFN el Tribunal en pleno resolvió acumular los expedientes EX-2021-43844434- APN-SGAI#TFN y EX-2021-43850008-APN-SGAI#TFN al de referencia.

Que en atención a la acumulación efectuada y en particular, por haberse encontrado prueba testimonial e informativa ofrecida por la recurrente pendiente de tratamiento, es que mediante PV-2023-111710155-APN-VOCVI#TFN este Tribunal intimó a la recurrente a los efectos de que informe si mantiene interés de dichas medidas probatorias ofrecidas en el marco de los expedientes acumulados (EX-2021-43850008- -APN-SGAI#TFN y EX-2021-43844434- -APN-SGAI#TFN).

En conteste al requerimiento formulado, a través del IF-2023-112044942-APN-DTD#JGM la actora manifiesta que mantiene interés en la producción de la prueba informativa dirigida al Juzgado Federal de San Juan N° 2 - Secretaría Tributaria, cuya contestación se encuentra embebida en la PV-2023-133517953-APN-VOCVI#TFN y desiste de la prueba testimonial.

Que bajo la PV-2024-48287257-APN-VOCVI#TFN, se clausura el período probatorio en las presentes actuaciones y se elevan las presentes actuaciones a conocimiento de la Sala “B

En el RE-2024-51730846-APN-DTD#JGM y el IF-2024-56031492-APN-DTD#JGM obran agregados los alegatos producidos por la parte actora y por el Fisco Nacional, respectivamente.

Por su parte, a través del RE-2024-58235811-APN-DTD#JGM y el RE-2024-58235985-APN-DTD#JGM, la recurrente denuncia un hecho nuevo acompañando una sentencia del Juzgado Federal de San Juan N° 2.

Corrido traslado del hecho nuevo denunciado por la recurrente (*vide* PV-2024-59792509-APN-VOCVI#TFN), en el IF-2024-64643485-APN-DTD#JGM la representa fiscal indica que la resolución judicial ha sido oportunamente recurrida.

Asimismo, en el RE-2024-69108334-APN-DTD#JGM, la actora denuncia que la sentencia recaída en la causa N° FMZ 16172/2020, ha quedado firme y consentida. Mientras que en el IF-2024-83831831-APN-DTD#JGM, lo hace el Fisco Nacional.

Finalmente, mediante el IF-2024-85356058-APN-VOCVI#TFN se disponen los autos para el dictado de sentencia.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado

trabada la *litis*.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V.- En cuanto a las determinaciones de oficio apeladas en autos, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término los argumentos que llevaron al Fisco Nacional a practicar los ajustes debatidos en las presentes actuaciones.

De conformidad con los Informes Finales de Inspección obrantes en los antecedentes administrativos, la recurrente se encuentra inscripta en la AFIP con actividad principal “Extracción de Arcilla y Caolín”, con cierre de ejercicio en el mes de junio de cada año.

Que mediante la Orden de Intervención N° 1.649.911 el cargo se origina como consecuencia de la información obrante en la Dirección Regional de San Juan, vinculada con la correcta utilización de beneficios impositivos aplicados a la actividad minera establecidos en el art. 214 del Código de Minería, en donde se detectó que la recurrente habría hecho uso de la dispensa allí establecida de manera indefinida, consignando en las declaraciones juradas – una vez determinado el resultado -, una liberación del impuesto a ingresar bajo la consigna “Régimen de Promoción. Art. 214 Código Minería”.

Por su parte, la Orden de Intervención N° 1.866.487 se origina del análisis de los descargos de la Orden de Intervención N° 1.675.991. Al respecto, se tomó conocimiento de que resultaba necesaria la prosecución del proceso de fiscalización a la contribuyente CALINGASTA MINERALES SRL, a fin de verificar las operaciones impugnadas en el marco de la fiscalización practicada a la contribuyente CALERAS MASUT SRL, bajo la Orden de Intervención N° 1.675.991, en lo referido a la venta de carbonato de calcio.

En el marco de Orden de Intervención N° 1.649.911 con fecha 14/02/2019 la fiscalización se constituyó en el domicilio en la localidad de Rawson en donde la recurrente desarrolla la actividad de elaboración y comercialización de productos, en donde se efectuó una visita a la fábrica, se obtuvo una explicación descriptiva del proceso productivo.

Asimismo, de las manifestaciones efectuadas por parte del Sr. Alfredo Duran – Presidente de Calingasta Minerales SRL – surgió que:

1) En dicho domicilio se procesa el mineral extraído de las diversas minas siendo trasladado en camiones bateas propiedad de terceros, con una carga de 28 toneladas cada uno aproximadamente.

2) La empresa se dedica a la producción de bentonita, cuyo destino comercial es la industria petrolera, de alimentos y construcción, en atención a las diversas propiedades químicas del producto, la cual una vez extraída posee un alto grado de humedad el cual es disminuido previo a la carga en los camiones para su traslado a la planta procesadora.

3) Dicha actividad desarrollada no posee subproductos, por cuanto el material extraído eventualmente contiene otros minerales, los que no alcanzan cantidades suficientes para su comercialización, por lo que son tratados

como residuos por ser contaminación de la bentonita.

4) Las minas son declaradas en Minería al momento de su detección, cuyas medidas son de 200 metros de latitud y 300 metros de longitud, siendo individualizadas cada una con mojones colocados en el predio de producción.

5) Cada una de las minas posee diferentes calidades de productos, por lo que se pueden obtener los diversos insumos necesarios para la producción de la totalidad de bentonita comercializada.

6) En el domicilio se cuenta con un laboratorio de análisis, báscula de pesaje, taller de reparaciones varias, molinos de producción y máquinas para su almacenaje.

7) El mineral extraído no exige un tiempo promedio de producción ni tampoco cuenta, una vez procesado, con un tiempo máximo de acopio, no alterándose sus propiedades organolépticas por el paso del tiempo.

8) En cuanto al tratamiento registral dado por la empresa a las diferentes minas, indica que constantemente se encuentran realizando tareas de exploración y, una vez detectada una nueva mina es declarada ante la autoridad de aplicación, la cual procede a registrarla. Por el tratamiento legal de la normativa minera, existen minas que se registran y que por su inacción vuelven a estar vacantes, siendo puestas en actividad por la recurrente, correspondiendo en consecuencia los beneficios establecidos en el Código de Minería, iniciando su producción cuando son registradas a nombre de Calingasta Minerales SRL. Agrega que solo extrae minerales que se encuentran alcanzados por los beneficios mineros y que eventualmente se han producido extracciones de otras minas propiedad de la firma.

Por otro lado, se circularizó a la autoridad de aplicación de la provincia en materia de minería a fin de determinar si la recurrente posee concesiones cuya fecha de inscripción haya superado los cinco años y, en base a ello, determinar el alcance y procedencia de la exención.

De dicha solicitud, la Dirección de Registro Minero y Catastro de San Juan procedió a informar los certificados de titularidad de minas de la recurrente, tanto vigentes como caducos, correspondientes a los periodos 2005/2007, surgiendo que se encuentra inscripta en el Registro de Productores, Industriales y Comerciantes Mineros bajo el N° 20 (RPM N° 20) y que la última mina registrada lo fue bajo el nombre “Victoria” el 09/03/2006.

Por su parte, en fecha 20/03/2019 la fiscalización concurrió al Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan, siendo atendidos por la Escribana Auxiliar de la Escribanía de Mineras, la Sra. Velia Barrera, por cuyas manifestaciones se pudo constatar que:

1) A Calingasta Minerales SRL se le han otorgado certificados de beneficios promocionales respecto a las minas denominadas Hilario y Providencia, por los plazos 08/11/2010 al 08/11/2015 y del 20/10/2015 al 20/10/2020, respectivamente.

2) Que la fecha de inicio de dicho beneficio, expuesta en los mencionados certificados, surge respecto de la mina HILARIO como consecuencia de que adquirió en dicha fecha esa mina, iniciando ahí su explotación, mientras que en lo referido a la mina PROVIDENCIA dicha fecha resulta de la circunstancia de que CALINGASTA MINERALES SRL inscribió esa mina en esa fecha en el registro de minas, por ser nueva. Se agregó además que a los fines de emisión de dicho certificado, se constata que una mina puede obtener el beneficio tributario previsto en el CÓDIGO MINERO sólo una vez por titular, a lo largo de toda su existencia.

3) De la compulsas de los expedientes obrantes en dicha dependencia, surge que la recurrente presentó las

declaraciones juradas de producción para la mina Hilario por los años 2011, 2014 y 2015, mientras que para la mina Providencia lo fue en 2015, 2016 y 2017.

4) En cuanto a las guías de tránsito minero, las mismas resultan ser confeccionadas para individualizar la titularidad del mineral transportado; no obstante, en lo que respecta a los usos y costumbres de la actividad, solo se efectúan cuando el mineral se va a trasladar por fuera de la provincia o ante algún requerimiento de control de tránsito de cargas, por lo que su realización no resulta un procedimiento habitual y normal en las empresas del rubro.

5) En lo que respecta a las facultades de inspección y fiscalización, explicó que conforme a la ley vigente corresponde a la policía minera.

Del análisis de la totalidad de la información recolectada, la fiscalización arribó a las siguientes conclusiones:

- En lo que respecta al débito fiscal, se efectuó el análisis de las ventas/débito por medio de la conciliación entre la información que surge de las declaraciones juradas de IVA contra los registros IVA Ventas como así también de las declaraciones juradas de IVA contra las ventas declaradas en el Impuesto a las Ganancias, no surgiendo diferencia sujeta a ajuste.
- Por su parte, en cuanto a la conciliación con el impuesto a las ganancias se pudo obtener información comprobable sólo respecto de los periodos fiscales 2015 y 2016, no surgiendo diferencias en el primero pero determinándose un importe de \$17.900,06 en carácter de ventas netas declaradas en el IVA, no incluidas en la determinación del Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2016, por lo que se ajustó dicho periodo.
- Por otro lado, respecto del crédito fiscal se efectuó la conciliación entre la información expuesta en las declaraciones juradas y las que surgen de los libros IVA Compras aportados, como así también en términos globales, surgiendo una diferencia solo en el periodo fiscal 06/2017 de \$3.293,68 respecto del crédito fiscal consignado en exceso en la respectiva declaración jurada.
- La contribuyente aportó nota y papales de trabajo correspondientes a las determinaciones del impuesto a las ganancias originales de los periodos fiscales 2014, 2015 y 2016, junto con un listado de aquellos conceptos que no deben ser considerados como integrantes del costo o gasto de la administración o comercialización, por lo que se determinó una detracción en los costos de \$1.179.636,36; \$1.861.664,40 y \$6.528.264,55, respectivamente.
- Se observó que la recurrente consignó en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias en los periodos fiscales 2014, 2015 y 2016 las sumas de \$2.193.170,84; \$2.437.092,84 y de \$3.732.048,79 respectivamente bajo el concepto de “otros gastos operativos”, por lo que se efectuó la depuración de los costos/gastos que tampoco cumplían con lo establecido por el art. 87 inc. a) de la ley del impuesto a las ganancias para admitir su deducción.

Por otro lado, con respecto a las operaciones con la firma Caleras Masut SRL en el marco de la fiscalización correspondiente a la Orden de Intervención N° 1.866.487, se concluye que dichas operaciones fueron identificadas como no vinculadas a la promoción minera por tratarse de la comercialización de productos diferentes a los que surgen de la producción de bentonita, los que habrían sido facturados bajo el concepto de “piedra a granel y/o carbonato de calcio”, en donde la inspección concluyó que los mismos no estarían alcanzados por el beneficio del art. 214 del Código de Minería.

Bajo la mencionada Orden de Intervención N° 1866487 se realizaron tareas de fiscalización para arribar a la verdad material de los hechos sobre la realidad económica de los ingresos de la contribuyente CALINGASTA

MINERALES SRL para los ejercicios 2015 y siguientes. Terminadas las tareas de fiscalización, que tuvieron bajo análisis toda la documentación recabada, las manifestaciones de los apoderados de las empresas involucradas, el detalle de las operaciones facturadas tanto de los productos como las cantidades, el circuito financiero y las acreditaciones bancarias, se concluyó con la carga de la contribuyente CALINGASTA MINERALES SRL en la base e-Apoc con carácter de usina mixta con relación a las operaciones facturadas a la firma CALERAS MASUT SRL.

En el marco de la Orden de Intervención N° 1866487 la contribuyente CALINGASTA MINERALES SRL, el 18 de agosto de 2020 presentó las declaraciones juradas rectificativas N° 1 en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2015 y 2016. Al presentar las declaraciones juradas rectificativas, la contribuyente modificó las ventas detrayendo aquellas cuya existencia no logró justificar, referidas a operaciones comerciales con la empresa CALERAS MASUT SRL.

Asimismo, conformó parcialmente los ajustes por los que se le corriera vista en lo referente a costos no computables para los períodos fiscales 2015 y 2016 y lo relativo al ajuste detectado por la diferencia de ventas entre las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y la del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2016.

Así lo expuesto, los ajustes que subsisten, luego de las declaraciones juradas rectificativas presentadas por la contribuyente respecto de tales periodos, corresponden en el Impuesto a las Ganancias a la incorrecta utilización de la liberación establecida en el artículo 214 del Código Minero y a la porción de costos no computables por los periodos fiscales 2014, 2015 y 2016 y en lo que respecta al IVA por el exceso de crédito fiscal en 06/2017.

Ahora bien, con respecto a la aplicabilidad del beneficio impositivo establecido en el art. 214 del Código de Minería, surge que la recurrente cuenta con minas a las cuales la autoridad de aplicación provincial (Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan) le ha extendido certificado de vigencia del mismo (el beneficio impositivo), en donde dicho organismo consideró que la fecha a partir de la cual se computa el plazo de duración establecido en la citada normativa, es aquella en la cual la mina se registra para iniciar las tareas con fines de explotación, la cual difiere a la de registro de su descubrimiento.

En tal sentido, la fiscalización entendió que tales certificados resultan inoponibles a la autoridad fiscal nacional por cuanto resultarían violatorios al principio de jerarquía de normas consagrado por el art. 31 de la Constitución Nacional, en cuanto éste hace prevalecer el orden jurídico federal sobre el provincial. por lo que una provincia no puede introducir modificaciones a las normas emanadas del Congreso de la Nación, como lo es el Código de Minería. La modificación o supresión de los diversos aspectos inherentes a la tipificación del hecho imponible de impuestos federales, incluida la incorporación de exenciones o tratamientos preferenciales, constituye una facultad exclusiva del Poder Legislativo Nacional.

Dicho esto, la fiscalización entendió que los certificados expedidos por la autoridad provincial carecen de validez toda vez que ha reconocido a través de los certificados emitidos a favor de Calingasta Minerales SRL el goce exentivo mas allá del plazo establecido por el Código de Minería, conforme con la interpretación que efectuaran respecto de sus alcances tanto la Secretaría de Minería de la Nación como la AFIP.

En virtud de los datos consignados en los certificados emitidos por la autoridad provincial, en el caso de la mina Hilario, la franquicia concedida se extendió desde la fecha de su descubrimiento en 1960 hasta el año 1965, mientras que para el caso de la mina Providencia el beneficio fiscal rigió desde el 08/11/2010 (fecha de declaración de descubrimiento) hasta el 08/11/2015. Asimismo, la recurrente manifestó que su explotación

comenzó en noviembre de 2015, emitiendo la primera factura el 09/11/2015, no encontrándose vigente dicha dispensa.

VI.- Que, en primer término, procede expedirse sobre si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho respecto del planteo de nulidad esbozado por la recurrente a lo largo de sus escritos de inicio.

En forma concreta, la recurrente plantea la nulidad de las resoluciones apeladas, en los términos del art. 7 incs. b), c), e), y f) y del art. 14 inc. b) de la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos, por considerar que el Fisco Nacional carece de competencia para entender en cuestiones de minería.

Al respecto, manifiesta que la AFIP debe limitarse exclusivamente a la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, estando imposibilitada tanto fáctica como jurídicamente de inmiscuirse en cuestiones de minería toda vez que la ley de fondo – art. artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional y del art. 7 del Código de Minería - regula competencias que corresponden a las Provincias. En mismo sentido, agrega que el Fisco Nacional interpretó arbitrariamente una normativa de fondo, contrariando la finalidad que tuvo el legislador al momento dictar la misma, en contraposición a lo establecido en el art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Asevera que no debe confundirse el aspecto temporal en cuanto difiere al momento en que opera el registro de una mina con las obligaciones tributarias que pueden surgir de la materia imponible, ya que lo primero resulta ser materia exclusiva y excluyente del Código de Minería reservada a la autoridad de aplicación minera provincial, ello en mérito de las facultades delegadas por la Constitución Nacional, perjudicando la seguridad jurídica.

Argumenta que el Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan, como autoridad de aplicación, verificó el cumplimiento de los presupuestos necesarios para proceder al registro de las minas Hilario y Providencia de dominio provincial, determinando en consecuencia cuando la empresa obtuvo dicho registro, por lo que el accionar del Fisco Nacional deviene en arbitrario ya que ha efectuado una interpretación contraria a la finalidad del art. 214 del Código de Minería.

En principio, cabe señalar que para la procedencia de la nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que originen el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puedan dar lugar a la indefensión, razón por la cual, las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer al impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma. Ello así, quien la invoca debe ofrecer elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si pretende que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET c/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/daños y perjuicios”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirre, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324, P.151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E) s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

Al respecto, cabe reconocer a la AFIP como organismo encargado de aplicar la política tributaria nacional, desde que tiene a su cargo la recaudación y el control de cumplimiento de tributos nacionales, conforme el Decreto 618/17. El Poder Ejecutivo Nacional invocó las atribuciones del art.99, inc. 3, de la Constitución Nacional para dictar el mencionado decreto, que tuvo por finalidad, entre otras, la de “combatir la evasión impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social”.

Asimismo la Ley N° 11.683 ha dotado al organismo fiscal de facultades expresas de verificación y fiscalización en el Capítulo V (arts. 33 y siguientes). A partir de ello, le compete a la AFIP revisar la aplicación correcta de las

normas nacionales con implicancias tributarias, como las que se tratan en estas actuaciones, sin que ello implique socavar el rol de la autoridad competente provincial en su área de competencia, con arreglo a las previsiones del Código Minero.

Al respecto, cabe poner de relieve que el Fisco Nacional no cuestiona la existencia y validez del registro de tales minas y la fecha de los mismos, tópicos que hacen sin duda a la competencia de la autoridad de aplicación provincial; lo que hace es aplicar las disposiciones del mencionado Art. 214 conforme su entendimiento y fundamentos a hechos que obran en los presentes actuados y que se relacionan de modo directo con los tributos cuya gestión le ha sido encomendada por las leyes respectivas, es decir, ejercer su potestad como organismo ejecutor de la política tributaria nacional conforme se indicó precedentemente.

Ahora bien, en relación a lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

En definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada por lo que debe ser desestimada.

Ello no obstante, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo de nulidad mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia del 24/08/2007), por cuanto “...*al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...*”.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto “*Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó ‘como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal’ (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia*” (B- 485-XLV, “Bolland y Cia S.A”, sentencia del 21/02/2013).

VII.- Que seguidamente, corresponde adentrarnos al análisis de la cuestión de fondo traída a discusión en este Tribunal de justicia fiscal y concretamente determinar cómo se computa la exención prevista en el art. 214 del Código de Minería dada la disparidad de posiciones existente entre el Fisco Nacional y la parte recurrente, como así también a los restantes ajustes incluidos en los actos apelados.

En primer lugar, corresponde señalar que el art. 213 del Código de Minería, establece que “*las minas son*

concedidas a los particulares mediante un canon anual por pertenencia que será fijado periódicamente por Ley Nacional y que el concesionario abonará al Gobierno de la Nación o de las Provincias, según la jurisdicción en que las minas se hallaren situadas y según las medidas establecidas por este Código”.

Seguidamente, el art. 214 del mismo plexo normativo indica que *“durante los cinco (5) primeros años de la concesión, contados a partir del registro, no se impondrá sobre la propiedad de las minas otra contribución que la establecida en el artículo precedente ni sobre sus productos, establecimientos de beneficio, maquinarias, talleres y vehículos destinados al laboreo o explotación.*

La exención fiscal consagrada por este artículo alcanza a todo gravamen o impuesto, cualquiera fuere su denominación y ya sea nacional, provincial o municipal, presente o futuro, aplicable a la explotación y a la comercialización de la producción minera.

Quedan excluidos de esta exención las tasas por retribución de servicios y el sellado de actuación, el cual, en todo caso, será el común que rija en el orden administrativo o judicial.”.

A efectos de establecer el momento a partir del cual debe iniciarse el cómputo del mentado beneficio, el Fisco Nacional trae a colación su dictamen (DAL) 37/94 del 20/04/1994 el cual adhirió a la interpretación sustentada por la SECRETARÍA DE MINERÍA, el que indicó que corresponde *“... computar el beneficio exentivo de cinco (5) años previsto por el artículo 270 del código de minería, actual 214, a partir del registro normado por los artículos 117 a 119...”* –actuales artículos 51 a 53- *“... y referido a la manifestación de descubrimiento del artículo 113 del mismo cuerpo legal”.*

Asimismo cita doctrina, la cual señala que la explotación podrá emprenderse y proseguirse acto continuo del registro y que es este último el contemplado en los artículos 117 y 118 del mismo cuerpo legal, referido a las manifestaciones de descubrimiento de que trata el artículo 113 del mismo cuerpo legal (PIGRETTI, Eduardo A.; *“Código de Minería Comentado”*, pág. 119).

También indica que conforme el art. 214 mencionado, la explotación y comercialización de la producción minera se encuentra liberada de todo gravamen nacional, provincial o municipal durante los cinco (5) primeros años de otorgada la concesión, contados a partir de la fecha de registro, que no es otro que el previsto en el propio Código en los arts. 51 a 54 (“II Del registro”) del TITULO IV “De la adquisición de las minas”, es decir, a partir del momento en que está habilitada la posibilidad de explotación de las minas, circunstancia que acontece desde el registro de manifestación del descubrimiento.

En relación al inicio de dicho cómputo, entendiéndose que el mismo comienza a contarse desde el registro del descubrimiento y tal como surge de la prueba informativa dirigida al Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan, se informó que se le han otorgado a la recurrente, certificados de beneficios promocionales, respecto de las minas denominadas “HILARIO”, por el plazo del 08/11/2010 al 08/11/2015, y “PROVIDENCIA”, desde el 20/10/2015 al 20/10/2020, y que “la fecha de inscripción” que se tuvo en cuenta fue aquélla en la cual la autoridad de aplicación otorgó la concesión de explotación del respectivo yacimiento minero, difiriendo ésta, del momento de registro del descubrimiento, que según se ha entendido por el Fisco Nacional, es la fecha a considerar para iniciar el cómputo del periodo de exención mencionado.

Ello se entiende así, en razón de que la cartera ministerial nacional sostuvo que el “registro” al que hace alusión la norma legal es el correspondiente a la manifestación del descubrimiento, atento a que en la exposición de motivos de la Ley N.º 22.259 -que fue la que incorporó la expresión *“...contados a partir del registro...”* en el actual artículo 214 del Código de Minería se expresa que *“los conceptos que la reforma agrega a este artículo tienen*

una absoluta y total exención fiscal por el término de los primeros cinco años de la concesión, que se cuentan a partir del momento en que pueda emprenderse la explotación (artículo 47)”.

“(…) (E)l registro de pedimento constituye el título fundamental y razón de ser del llamado dominio particular de las minas. Jurídicamente equivale a la concesión legal, siendo los demás actos que se exigen posteriormente al manifestante puramente complementarios del título, tales como la publicación de edictos, la realización del pozo de ordenanza y la ejecución de la mensura y demarcación de la concesión minera (Edmundo f. Catalano, curso de Derecho Minero, p. 146)”.

Por lo tanto, de todo lo expuesto se entiende que le asiste la razón al Fisco Nacional cuando argumenta que la exposición de motivos de la ley que impulsó la redacción actual del mencionado art. 214 del Código Minero, aplicable a los hechos discutidos, deja en claro que la concesión se computará a partir del registro que el mismo Código prevé (punto 2. Del registro, arts. 51 a 53).

Asimismo cabe indicar -tal como lo sostiene el Fisco Nacional- que adoptar un criterio diverso implicaría dejar librado a la exclusiva voluntad del responsable el momento a partir del cual se da comienzo a la explotación, atentando así contra la diligencia y eficiencia que debe demostrar la empresa y con perjuicio de otros competidores que podrían encarar con mayor premura el inicio de las tareas y explotación del yacimiento, puesto que iría en contra del espíritu y finalidad de la legislación que lo instituye, cual es la promoción de la actividad minera a través de su rápida y efectiva realización.

En cuanto a la prueba informativa dirigida al Juzgado Federal de San Juan N° 2 - Secretaría Tributaria y el hecho nuevo denunciado, de la misma resulta que con fecha 28/05/2024 se ha emitido sentencia declarando la nulidad de la Resolución N° 03/2020 (DI RSJI) de AFIP -que había determinado el IVA por los periodos 01/2014 a 01/2015, 03 a 12/2015 y 02/2016 a 05/2017 y el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta periodos fiscales 2014, 2015 y 2016- y por sentado el criterio marcado por el Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan respecto a la correcta aplicación de los beneficios fiscales del mencionado art. 214 del Código de Minería, como así también la forma de contar el plazo legal allí determinado, la cual -de acuerdo a lo informado por las partes-, ha quedado firme y pasada de autoridad de cosa juzgada.

Al respecto, corresponde dejar asentado que en las presentes actuaciones se abordan impuestos y / o períodos fiscales diferentes a los que se discutieron en sede judicial, por lo que no se advierte razón alguna para que este Tribunal se vea impedido de expedirse -según su propia valoración- respecto del asunto al que ha sido llamado a resolver, sin que ello implique el dictado de sentencias contradictorias.

Con respecto a la prueba informativa dirigida al Ministerio provincial, su producción nada agrega ni modifica respecto de la información obrante en estos actuados.

Por otro lado, respecto de los restantes ajustes relativos a la impugnación de créditos fiscales improcedentes en IVA del periodo fiscal 06/2017 y en relación al Impuesto a las Ganancias a la impugnación de gastos/costos no deducibles conforme el inciso a) del art. 87 de la ley del Impuesto a las Ganancias en los periodos fiscales 2014, 2015 y 2016 que no fueron motivo de agravios concretos ni aporte de prueba por parte de la recurrente que justifique su improcedencia o inexactitud, sólo cabe su confirmación.

Por todo lo expuesto es que corresponde confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuestos. Con costas.

VIII.- Que por su parte, en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, correspondiendo

recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

IX.- Que con relación a las sanciones aplicadas con sustento en los arts. 46 y 47 inc. a) b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) cabe indicar que se aplicaron en relación al IVA periodo fiscal 06/2017 y en el Impuesto a las Ganancias, por los periodos fiscales 2014 y 2016, en razón del cómputo improcedente de créditos fiscales en IVA y gastos no deducibles en el Impuesto a las Ganancias, respectivamente, los que fueron confirmados en el Considerando VII.

Que cabe recordar que el artículo 46 de la ley de rito sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa defraudare al Fisco. Ahora bien, las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño, que tienen como finalidad hacer creer a la víctima, mantenerla o reforzarla en su creencia de que lo que no es verdadero lo es. Pero el ardid o el engaño han de ser “idóneos”, esto es, aptos para inducir a error, en el caso, al organismo especializado en la fiscalización y recaudación tributaria.

En otras palabras, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11.683 se requiere no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un *plus* representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquél. Así entonces, no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (ver en tal sentido CNCAF, Sala I, *in re* “GEORGALOS HNOS S.A.I.C.A.”, 01/10/2008).

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que *“el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa”* (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que por su parte y tal como sostuvo la Sala V de la Alzada *in re* “ITALIANO, Antonio Alberto” (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente “Mazza, Generoso” la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la

conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala “B” *in re* “Triunfadores S.A.” del 18/11/2008; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria consistente en la deducción de créditos fiscales improcedentes en IVA y de gastos no computables en el Impuesto a las Ganancias, todo lo cual constituyó una maniobra por la se perjudicó al Fisco Nacional mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, liquidándose los respectivos impuestos de modo tal que no se correspondían con la realidad.

No obstante ello, en lo que toca al *quantum* de las sanciones aplicadas, debe señalarse que si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda aquella exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar con relación a la aplicación concreta de dicha facultad punitiva, habida cuenta de su carácter de juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de las circunstancias que conducen al juez administrativo a graduarlas en tres (3) veces el impuesto omitido; por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos siquiera la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal de la escala prevista por el artículo 46 de la ley procedimental.

Las costas en este aspecto se imponen a la actora en la proporción de las multas que se confirman y por su orden en la parte que se reducen.

Por ello SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuestos y en su caso intereses y multas, reduciendo la graduación de las sanciones a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reducen las multas, aspecto en el que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. Resérvese para su posterior impresión e incorporación al expediente.

