

Buenos Aires, 30 de junio de 2009

Vistos los autos: "Cerro Vanguardia S.A. (TF 22.172-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación —excepto en cuanto a las costas del juicio, que impuso a la vencida— mantuvo el acto administrativo por el que se determinó de oficio la obligación de la actora por las sumas adeudadas en concepto de retenciones del impuesto a las ganancias por distribución de dividendos correspondientes al período fiscal 2000, y se la intimó a ingresar el tributo, con sus intereses y una multa equivalente al 80 por ciento de la suma que omitió retener e ingresar al Fisco. La pretensión del organismo recaudador se fundó en la norma que la ley 25.063 introdujo en el texto de la ley del impuesto a las ganancias, a continuación del art. 69.

2°) Que para decidir del modo indicado, el a quo rechazó el argumento de la actora consistente en que al encontrarse amparada por el beneficio de estabilidad fiscal consagrado por la ley 24.196 —de inversiones mineras— no le resultaba aplicable el denominado "impuesto de igualación o de equiparación", que fue creado, posteriormente, por la ley 25.063. Como fundamento, la cámara expresó, siguiendo el criterio del voto mayoritario del Tribunal Fiscal, que el régimen de estabilidad instaurado por la ley 24.196 comprende únicamente a las empresas inscriptas que desarrollan los emprendimientos mineros, abarcando a todos los tributos que tengan como sujetos pasivos a tales empresas, sin extenderse a los accionistas de aquéllas, quienes son los beneficiarios de las rentas objeto de imposición, sin perjuicio de que la ley

designa a la sociedad pagadora de los dividendos como agente de retención. En tal sentido, puntualizó que la capacidad contributiva tomada en cuenta es la de los socios y no la del ente societario.

3°) Que contra tal sentencia la actora dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 192/193), que fue bien concedido por el a quo (fs. 252), en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inciso 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 259/294 y su contestación a fs. 297/308.

4°) Que la recurrente pone de relieve que con fecha 14 de agosto de 1996 presentó el estudio de factibilidad del proyecto "Cerro Vanguardia" ante la Dirección de Inversiones Mineras y obtuvo el correspondiente certificado de estabilidad fiscal de conformidad con los artículos 8° a 11 de la Ley de Inversiones Mineras. Señala que el beneficio de estabilidad fiscal consiste en garantizar que no se incrementará por treinta años la carga tributaria sobre el emprendimiento minero, respetándose de tal modo la ecuación económico financiera del proyecto de inversión oportunamente aceptado, y que tal beneficio comprende necesariamente la protección del flujo de dividendos originado en tal emprendimiento, pues lo contrario implicaría privar de contenido real al beneficio establecido por la ley. Al respecto subraya que en el punto 19.3.6 del referido estudio se manifiesta que "los dividendos que se paguen a beneficiarios del exterior están exentos del impuesto a las ganancias y consecuentemente no sufren retención alguna por este impuesto".

En subsidio, alega que aun en el caso de que no se admitiesen sus agravios fundados en la tutela que le otorga el beneficio de la estabilidad fiscal, la liquidación efectuada por el organismo recaudador incurrió en un error en el tratamiento que asignó a los quebrantos de ejercicios anteriores. En el concepto de la apelante, si se hubiesen considerado adecuadamente tales quebrantos, se habría llegado a la conclusión de que los dividendos distribuidos no excedieron las ganancias impositivas del ejercicio. Sostiene que esta cuestión no fue debidamente examinada por el a quo. Asimismo se agravia por el mantenimiento de la multa y de los intereses resarcitorios, así como por la imposición de las costas.

5°) Que no se encuentra discutido en autos que Cerro Vanguardia S.A. —con la que en su momento se fusionó Mincorp Exploraciones S.A.— goza, desde el año 1996, del régimen de estabilidad fiscal instituido por el art. 8° de la ley 24.196 de inversiones mineras y que consiste, en síntesis, en el compromiso del Estado que por el plazo de treinta años no incrementará la carga tributaria de los emprendimientos mineros comprendidos en ese régimen, tomando como referencia la resultante de las normas vigentes al momento de presentación del estudio de factibilidad.

El punto central de la controversia radica —como surge de la reseña de los antecedentes del caso efectuada en los considerandos que anteceden— en determinar si la carga tributaria resultante de la aplicación de la norma incorporada por la ley 25.063 a continuación del art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias en el año 1998 es compatible con la referida garantía de estabilidad fiscal.

6°) Que la norma a la que se hizo referencia, en lo que interesa, establece lo siguiente: "*Cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1, 2, 3, 6 y 7 del inciso a del*

*artículo 69, así como también los indicados en el inciso b del mismo artículo, efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detracer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales. Si se tratara de dividendos o utilidades en especie, el ingreso de la retención indicada será efectuado por el sujeto que realiza la distribución o el agente pagador, sin perjuicio de su derecho a exigir el reintegro por parte de los beneficiarios y de diferir la entrega de los bienes hasta que se haga efectivo el régimen".*

7º) Que el propósito de la norma precedentemente transcrita es evitar que ganancias consideradas exentas por la ley del impuesto se trasladen, sin la incidencia del tributo, a los accionistas o socios por vía de dividendos o de la distribución de utilidades. Lo expuesto encuentra apoyo en lo expresado por el senador Verna en el debate previo a la aprobación de la ley. En esa instancia, sostuvo el legislador

que con la sanción de la ley: "...se procura evitar que los beneficios impositivos derivados de exenciones o tratamientos preferenciales para las empresas se trasladen a los accionistas o participantes en el capital de las mismas en el momento de distribuirse las utilidades que están exentas en cabeza de tales sujetos. Con ello se intenta eliminar una fuente de elusión, además de que se considera que tales franquicias alteran la equidad horizontal y vertical desde el punto de vista económico" ("Antecedentes Parlamentarios", Ed. La Ley, 1999 - A, pág. 1060).

8º) Que sentado lo que antecede, cabe recordar que en la interpretación de las leyes impositivas debe atenderse a su finalidad y a su significación económica (conf. art. 1º de la ley 11.683, t.o. en 1998), perspectiva desde la cual puede afirmarse que la nueva figura tributaria produce efectos equivalentes a los que hubieran resultado de la derogación de exenciones o tratamientos preferenciales en la determinación de la renta societaria, ocasionando —como lo señala con acierto el vocal del Tribunal Fiscal que se pronunció en disidencia— "un incremento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias del ente social" (fs. 81).

9º) Que por otra parte debe ponderarse que la limitación que se impuso el propio Estado mediante la ley 24.196, al asegurar a las empresas que encaren emprendimientos mineros la estabilidad fiscal por un plazo de treinta años, persiguió el propósito de promover las inversiones en ese sector, manteniendo la ecuación económico financiera tenida en cuenta al presentarse el estudio de factibilidad. La Constitución Nacional autoriza al Congreso a dictar esa clase de normas (art. 75, inc. 18).

10) Que al respecto cabe recordar que con arreglo a

jurisprudencia de esta Corte, las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse necesariamente con el sentido más restringido que su texto admita, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (Fallos: 296:253; 310:177), pues su inteligencia debe determinarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros).

11) Que, en consecuencia, no resulta correcta la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias, fundada en la consideración de que el beneficio de la estabilidad fiscal solo alcanza a la empresa inscripta en el régimen minero y que el impuesto en discusión recae sobre los accionistas de aquélla, pues, como resulta de lo expuesto en los considerandos que anteceden, tal argumento prescinde de considerar la significación económica del llamado "impuesto de igualación" así como el propósito de promover las inversiones mineras —perseguido por la ley 24.196— asegurando la estabilidad fiscal de los respectivos emprendimientos, con el que no se concilia la aplicación de una figura tributaria que, aunque recae sobre los dividendos que la sociedad debe pagar a los accionistas, tiene un efecto equivalente al de un aumento de la tasa efectiva del impuesto sobre las ganancias del ente social.

12) Que si bien, como regla, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por ellas (Fallos: 288:279; 291:359; 299:93; 303:1835), en el caso se configura un supuesto de excepción, precisamente a raíz de que la ley

24.196, con la finalidad de promover las inversiones en el sector minero, estableció la estabilidad por un determinado lapso del régimen tributario aplicable a los respectivos emprendimientos. Por tal motivo, y en virtud de las razones ya expuestas, cabe concluir que la norma incorporada por la ley 25.063 a continuación del art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias no resulta aplicable a la actora.

Por lo demás, tal conclusión es la que mejor se adecua al principio de seguridad jurídica, al que el Tribunal ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218).

13) Que en atención al resultado a que se llega, resulta inoficiosa la consideración de los restantes agravios de la apelante.

Por ello, se revoca la sentencia apelada y se deja sin efecto la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos impugnada en estos autos. Las costas de todas las instancias se distribuyen por su orden en razón de lo novedoso y complejo de las cuestiones debatidas (art. 68, segunda parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO (en disidencia)- CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

DISI-//-





-//-DENCIA DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I.  
HIGHTON DE NOLASCO

Considerando:

1°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación —excepto en cuanto a las costas del juicio, que impuso a la vencida— mantuvo el acto administrativo por el que se determinó de oficio la obligación de la actora por las sumas adeudadas en concepto de retenciones del impuesto a las ganancias por distribución de dividendos correspondientes al período fiscal 2000 y se la intimó a ingresar el tributo, con sus intereses y una multa equivalente al 80% de la suma que omitió retener e ingresar al Fisco. La pretensión del organismo recaudador se fundó en la norma que la ley 25.063 introdujo en el texto de la ley del impuesto a las ganancias, a continuación del art. 69.

2°) Que, para decidir del modo indicado, el a quo rechazó el argumento de la actora consistente en que, al encontrarse amparada por el beneficio de estabilidad fiscal consagrado por la ley 24.196 —de inversiones mineras— no le resultaba aplicable el denominado "impuesto de igualación o equiparación" que fue creado, posteriormente, por la ley 25.063. Como fundamento, la cámara expresó, siguiendo el criterio del voto mayoritario del Tribunal Fiscal de la Nación, que el régimen de estabilidad instaurado por la ley 24.196 comprende únicamente a las empresas inscriptas que desarrollan los emprendimientos mineros, abarcando a todos los tributos que tengan como sujetos pasivos a tales empresas, sin extenderse a los accionistas de aquéllas, quienes son los beneficiarios de las rentas objeto de imposición, no obstante que la ley designe como agente de retención a la sociedad pagadora de los dividendos. En tal sentido, puntualizó que la

capacidad contributiva tomada en cuenta es la de los socios y no la del ente societario.

3°) Que contra ese pronunciamiento la actora dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 192/193), que fue bien concedido por el a quo (fs. 252), pues se dirige contra una sentencia definitiva, en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 259/294 y su contestación a fs. 297/308.

4°) Que la recurrente pone de relieve que con fecha 14 de agosto de 1996 presentó el estudio de factibilidad del proyecto "Cerro Vanguardia" ante la Dirección de Inversiones Mineras y obtuvo el correspondiente certificado de estabilidad fiscal de conformidad con los art. 8° a 11 de la Ley de Inversiones Mineras. Señala que el beneficio de estabilidad fiscal consiste en garantizar que no se incrementará por treinta años la carga tributaria sobre el emprendimiento minero, respetándose de tal modo la ecuación económico financiera del proyecto de inversión oportunamente aceptado y que tal beneficio comprende necesariamente la protección del flujo de dividendos originado en tal emprendimiento pues, lo contrario, implicaría privar de contenido real al beneficio establecido por la ley. Al respecto, subraya que en el punto 19.3.6 del referido estudio se manifiesta que "los dividendos que se paguen a beneficiarios del exterior están exentos del impuesto a las ganancias y consecuentemente no sufren retención alguna por este impuesto".

En subsidio, alega que aun en el caso de que no se admitiesen sus agravios fundados en la tutela que le otorga el

beneficio de la estabilidad fiscal, la liquidación efectuada por el organismo recaudador incurrió en un error en el tratamiento que asignó a los quebrantos de ejercicios anteriores. Asimismo se agravia por el mantenimiento de la multa y de los intereses resarcitorios, así como por la imposición de las costas.

5°) Que no se encuentra discutido en autos que Cerro Vanguardia S.A. —con la cual, en su momento, se fusionó Mincorp Exploraciones S.A.— goza, desde el año 1997, del régimen de estabilidad fiscal instituido por el art. 8° de la ley 24.196 de inversiones mineras y que consiste, en síntesis, en el compromiso del Estado que, por el plazo de treinta años no incrementará la carga tributaria de los emprendimientos mineros comprendidos en ese régimen, tomando como referencia la resultante de las normas vigentes al momento de presentación del estudio de factibilidad.

El punto central de la controversia radica —como surge de la reseña de los antecedentes del caso efectuada en los considerandos que anteceden— en determinar si la carga tributaria resultante de la aplicación de la norma incorporada por la ley 25.063 a continuación del art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias en el año 1998 es compatible con la referida garantía de estabilidad fiscal.

6°) Que la norma a la que se hizo referencia, en lo que interesa, establece lo siguiente: *"Cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1, 2, 3, 6 y 7 del inciso a) del artículo 69, así como también los indicados en el inciso b) del mismo artículo, efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del*

*ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35 %) sobre el referido excedente.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detracer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales. Si se tratara de dividendos o utilidades en especie, el ingreso de la retención indicada será efectuado por el sujeto que realiza la distribución o el agente pagador, sin perjuicio de su derecho a exigir el reintegro por parte de los beneficiarios y de diferir la entrega de los bienes hasta que se haga efectivo el régimen."*

7°) Que esta Corte no encuentra motivos para alterar la respuesta afirmativa que a la cuestión indicada se ha dado —de modo coincidente— en las anteriores instancias.

En tal sentido cabe destacar que, respecto a la interpretación de las leyes tributarias, sustanciales y formales, la exégesis debe efectuarse mediante una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo con miras a discernir la voluntad legislativa (Fallos: 258:149; 304:203), lo cual conduce a reconocer que los beneficios de carácter fiscal puedan resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia (Fallos: 296:253; 310:177), siempre y cuando los claros términos de la

ley no obstan a una interpretación judicial que les atribuya un alcance distinto o mayor (Fallos: 267:247).

8°) Que, con esta comprensión en cuanto al caso interesa —como se verá, en función de la naturaleza de la actora—, no puede dejar de advertirse desde el inicio que según se desprende de modo expreso e inequívoco del texto de la ley 24.196, la estabilidad fiscal por el plazo de treinta años es un beneficio que el legislador ha concedido, en tanto se trate de "*personas jurídicas*" (art. 2°), a las "*empresas*" que desarrollen las actividades comprendidas en el régimen que se establece (art. 8°).

Así, al definir el alcance y significado de tal beneficio, se alude con claridad, entre otras precisiones de idéntico sentido; "*...a todos los tributos [...] que tengan como sujetos pasivos a las empresas inscriptas...*", a que "*...las empresas que desarrollen actividades mineras en el marco del presente régimen de inversiones no podrán ver incrementada su carga tributaria total...*" y a 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...*" (art. 8° cit., puntos 1.1., 1.2. y 5.1.).

9°) Que la demandante es una sociedad anónima, por lo cual —reconocida en la base de nuestra ley la diversa personalidad jurídica de la sociedad respecto de sus socios o accionistas, con la consecuente necesidad dogmática de reconocer también autonomía entre los patrimonios de la primera y los de los segundos—, por principio debe descartarse —más allá de la posibilidad de recíprocas incidencias— cualquier interpretación que, en ausencia de expreso mandato legal,

conduzca a extender indiscriminadamente la aplicación de disposiciones destinadas a uno de esos ámbitos —claramente diferentes— al restante.

10) Que, por esa razón, con los límites del indicado análisis circunscripto a la determinación de su compatibilidad o incompatibilidad con el beneficio fiscal de que se trata, no cabe sino entender que la carga tributaria resultante de la aplicación de la norma incorporada por la ley 25.063 a continuación del art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias en el año 1998 tiene como destinatarios a los accionistas o socios, sin que la individualización de la sociedad como responsable del correspondiente pago altere esa conclusión.

11) Que, en ese mismo orden de ideas, no cabe aceptar que la nueva figura tributaria produzca, de por sí, efectos directa y necesariamente asimilables a los que hubieran resultado de la derogación de exenciones o tratamientos preferenciales en la determinación de la renta societaria.

Ello es así porque, como derivación de la distinción ya vista, no es ésta última la afectada sino la de los accionistas o socios y sólo en el supuesto en que —por voluntad del propio ente societario, corresponde poner énfasis en ello, entre otras alternativas posibles—, se haya resuelto efectuar *pagos de dividendos o, en su caso, distribuir utilidades en dinero o en especie* y en la medida en que éstos superen, según los parámetros que fija la ley, las ganancias obtenidas por aquél.

12) Que, en esas condiciones, dado que ninguna alteración de la carga tributaria de la sociedad actora se produce por directa y necesaria implicancia de la nueva disposición introducida en la ley del impuesto a las ganancias, corresponde concluir que el pretendido goce del beneficio de que

se trata por parte de los socios o accionistas hubiese requerido un expreso reconocimiento legal, ausente en la ley 24.196.

13) Que, desde este punto de vista, el inequívoco sentido del silencio del legislador en cuanto a la concesión del beneficio a otros sujetos ajenos a los expresamente contemplados se ve corroborado por el contenido de la norma del art. 14 de dicha ley.

En efecto, esta disposición, en el ámbito de las utilidades de las empresas que desarrollen actividades comprendidas en el régimen, contempla exclusivamente aquéllas *provenientes de los aportes de minas y de derechos mineros*, las cuales quedan exentas del impuesto a las ganancias en las particulares condiciones, deberes y *derechos*, que se imponen y *reconocen*, respectivamente, tanto a las empresas receptoras como, en cuanto aquí adquiere particular significado, a los *aportantes*.

Las leyes deben interpretarse evitando suponer la inconsecuencia, la falta de previsión o la omisión involuntaria del legislador (Fallos: 299:167; 312:1680; 321:2453; 331:866, entre muchos otros), de ahí es que cuando —como aquí ocurre— el legislador, para otorgar un beneficio particular, lo hace mediante una regulación expresa, en modo alguno puede admitirse por vía de interpretación que su silencio en el mismo texto, en cuanto se refiere a una prerrogativa de mayor alcance —como lo sería la de estabilidad fiscal para los socios o accionistas—, equivalga a su concesión.

14) Que, con respecto a esa misma norma —art. 14—, cabe destacar también que ella se mantuvo inalterada cuando el Régimen de Inversiones para la Actividad Minera fue modificado en el año 2001 por la ley 25.429.

Un doble orden de razones concurren para dar impor-

tancia, en cuanto aquí se debate, a tal circunstancia; a) en primer lugar, porque la ley 25.429 es largamente posterior a la entrada en vigencia de la reforma a la ley del impuesto a las ganancias que introdujo el agregado al art. 69 —ley 25.063—; y b) porque, precisamente, las modificaciones al aludido régimen tuvieron como objeto generar "...mayor precisión al conjunto normativo que lo regula, en la mayor parte de los casos con fines principalmente aclaratorios de aspectos que, con el texto actual, han suscitado diferencias interpretativas..." y, en particular, los relativos a "...la importante y compleja institución de la estabilidad fiscal, brindando así la mayor seguridad jurídica...", agregándose, más adelante, "...que cuando este Congreso sancionó la Ley de Inversiones Mineras otorgando el beneficio de la estabilidad fiscal, quiso de manera muy resumida y conceptualmente expresada, asegurarle a las empresas que no se les incrementaría la carga tributaria..." (v. discurso del senador Gioja; "Versión Taquigráfica, Cámara de Senadores de la Nación, 24° Reunión, 6° Sesión ordinaria, 3 de mayo de 2001").

15) Que, a esta altura del análisis, no cabe sino desconocer toda incidencia en la solución de la controversia a la unilateral manifestación efectuada en el punto 19.3.6 del estudio de factibilidad del proyecto "Cerro Vanguardia", máxime cuando el correspondiente certificado de estabilidad fiscal, que no hace mención alguna al respecto, "...tiene alcance exclusivamente para los gravámenes que en el mismo se detallan...", esto es, en cuanto aquí interesa; "...la empresa tributa IMPUESTO A LAS GANANCIAS. '...con una alícuota del 30%.'" (conf. copia obrante a fs. 327/328 de las actuaciones administrativas, "Instrucción N° 57/87 (DPNF)").

16) Que, sobre la base de las consideraciones ex-



puestas, corresponde confirmar lo decidido sobre el punto en las instancias anteriores dado que la aplicación a la actora de la norma incorporada por la ley 25.063 a continuación del art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias, al no alterar la limitación que se impuso el Estado mediante la ley 24.196 —asegurando a las empresas que encaren emprendimientos mineros la estabilidad fiscal por el plazo de treinta años—, no produce afectación alguna de garantías constitucionales ni de principios a los cuales esta Corte ha reconocido esa jerarquía.

17) Que los planteos vinculados al error en que habría incurrido el organismo recaudador en la liquidación no pueden merecer admisión ya que son el fruto de una reflexión tardía en tanto no integraron las cuestiones que se debatieron al trabarse la litis ante el Tribunal Fiscal de la Nación (Fallos: 327:870).

Al respecto, corresponde advertir que, aun en cuanto pueden guardar relación con aquéllos, bajo el título "VI.4. Vigencia de la normativa" y en sólo dos breves párrafos de difícil comprensión —entre otros motivos, por sus deficiencias de sintaxis— (conf. fs. 34/34 vta.), la actora, al deducir el recurso ante dicho tribunal, únicamente *esbozó* —ello así, según su propia calificación posterior (conf. fs. 128)—, argumentos que, de un lado —en cuanto a los que se refieren a las supuestas diferencias entre la determinación efectuada por el ente recaudador y la liquidación practicada y a "la entrada en vigencia del impuesto de igualación"—, son, estrictamente, ajenos a los esgrimidos en esta instancia y, del otro —respecto al que alude a los quebrantos— hasta podría ser interpretado como de sentido contrario a la posición que se sostiene ante esta Corte, lo cual no parece sino el reflejo del cambio de postura de la apelante sobre ese punto de

acuerdo con el contenido de las resoluciones dictadas en la causa, en particular, la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (Fallos: 326:2468).

18) Que, al igual que en las instancias anteriores, el memorial de agravios que se presenta al Tribunal debe contener una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que el apelante considera equivocadas, aportando nuevos argumentos de convicción que justifiquen una solución distinta, sin que la mera reedición de los ya expuestos en anteriores oportunidades o la mera discrepancia respecto de los criterios de apreciación del sentenciante puedan servir como fundamentación suficiente. Dichas exigencias son, precisamente, las que corresponde considerar incumplidas en el caso con relación a las quejas de la apelante dirigidas a cuestionar lo resuelto respecto a la multa impuesta y a la procedencia de los intereses de la deuda. Ello conduce a declarar la deserción del recurso intentado en los aspectos indicados (arts. 265 y 266 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

19) Que, finalmente, la crítica relativa al modo en que el a quo impuso las costas correspondientes a ambas instancias tampoco puede ser admitida pues, en ese punto, la decisión no hizo más que aplicar el principio rector en la materia que consagra el art. 68 del código citado y que encuentra su razón de ser en el hecho objetivo de la derrota, sin que las circunstancias invocadas por la apelante alcancen para justificar un apartamiento de aquel principio.

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **Cerro Vanguardia S.A., representado por el Dr. Fabián Orlando Cainzos, con el patrocinio en el memorial de agravios de la Dra. María Mercedes Premrou.**

Traslado contestado por **la Administración Federal de Ingresos Públicos, represen-**

C. 3378. XLII.

R.O.

Cerro Vanguardia S.A. (TF 22.172-I)c/ DGI.

tada por el Dr. Alejandro Agustín Schiavone.

Tribunal de origen: **Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**