República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-126204681-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Noviembre de 2022

Referencia: Expte. N° 48.738-I- AXION ENERGY ARGENTINA S.A. SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el Expte. N° 48.738-I, caratulado “AXION ENERGY ARGENTINA S.A s/recurso de apelación -impuesto a la transferencia de combustibles líquidos y gas natural”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que a fs. 26/35vta se interpone recurso de apelación contra el acto de fecha 27 de marzo de 2018 firmada por el Jefe (int) de la División Recaudación de la Dirección de Operaciones Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP –DGI (agregada a fs. 13/13vta de autos), por la que se le intima a la firma recurrente el ingreso del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural-Ley 23.966-, con más los intereses resarcitorios y la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, correspondientes a los períodos de setiembre, octubre y noviembre de 2015, enero , febrero, marzo, mayo y junio de 2016.

Relata que el impuesto intimado responde a dos conceptos bien diferenciados: a) las ventas a la empresa Carboclor SA de solventes y aguarrás en condición de exentos en los términos del inciso c) del art. 7 de la ley del gravamen y b) la venta a la citada empresa de aguarrás ansol X intermedio alifático al amparo del Decreto 1016/97.

Sobre el primero de ellos, esto es las ventas consideradas exentas, se agravia que, sobre la base del informe técnico de fecha 21 de diciembre de 2016 emitido por la Subsecretaría de Refinación y Comercialización perteneciente a la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos, el Fisco consideró que no procede la exención argumentando que si bien Carboclor SA se encuentra inscripta en el Registro de Exentos, no estaría habilitada para comprar dichos solventes y Aguarrás -exentos del impuesto de marras- en tanto no habrían sido utilizados en ningún proceso productivo, sino que fueron comercializados en el mercado interno en el mismo estado en que fueron comprados, haciendo notar que la resolución es confusa al explicar el decaimiento de la citada exención.

En cuanto a las ventas amparadas por el Decreto antes referido, se queja que el Fisco -apoyándose en el

análisis de las especificaciones técnicas comerciales del Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático vertidas en el informe antes aludido-, sostiene que no sería un producto intermedio sino final y que se comercializa en el mercado interno como Destilado base insecticida de uso doméstico, secantes para pinturas, estabilizante de pvc, concluyendo que resulta gravable con el tributo, mientras que el recurrente destaca que para comercializarlo no resulta necesario efectuar proceso químico alguno sino que se revende en el mismo estado químico que fue comprado.

Destaca que el Decreto N° 1016/97 permite la transferencia de productos intermedios entre sujetos pasivos sin liquidarse el impuesto bajo trato, indicando que el presupuesto objetivo es que al tratarse de un impuesto monofásico de etapa industrial, será liquidado y reemplazado en oportunidad de la transferencia o consumo de los productos obtenidos de los cortes intermedios, aclarando que, en este caso no se trata de una exención propiamente dicha, sino de un supuesto de improcedencia de facturación del gravamen por diferimiento o sustitución.

Subraya que Axion aplicó correctamente el mecanismo de sustitución de impuesto previsto en el citado Decreto, haciendo hincapié en que en el art 1 de dicha norma se establece que están comprendidas en el inciso c) del art. 3 de la ley del gravamen “las empresas que partiendo de productos intermedios efectúen procesos de refinación secundaria, consistente en mezclar, elaborar o producir productos gravados directamente o a través de terceros”. Además el art. 2 del decreto establece que los contribuyentes incluidos en los incisos b) y c) del art. 3 de la ley del tributo que cumplan con los requisitos técnicos establecidos por la Ex Secretaría de Energía y que cuenten con la respectiva autorización, “podrán tomar a su cargo el pago del impuesto que imponga la comercialización de los productos intermedios, que utilicen en la elaboración, producción u obtención de productos gravados, en cuyo caso el pago se considerará sustituido por el que deban tributar a raíz de la comercialización de estos últimos productos”

Explica que si ambos sujetos se encuentran empadronados en el Registro de Operadores de productos intermedios, el vendedor podrá no facturar el Impuesto ya que el mismo se considerará ingresado al comercializarse los productos obtenidos a partir del proceso de refinación secundaria. Dice que técnicamente no se trata de una exención sino de un mecanismo de sustitución de impuesto y que lejos de tratase de una diferenciación meramente dogmática la distinción entre exención y sustitución o diferimiento de impuesto es significativa como pauta orientativa de la cuestión aquí planteada teniendo en cuenta que el art 1 de la ley 11683 establece el principio de la realidad económica.

Expresa que el art. 7 de la ley define aquellos supuestos en los cuales configurándose el hecho imponible el legislador ha establecido una exención en función del destino de las operaciones, los destinos exentos serían los siguientes : a) exportaciones (inciso a), rancho de embarcaciones pesqueras, de ultramar y aeronaves en vuelos internacionales (inc b), industrial (inc c) y geográfico (inc d).

Asimismo, señala que la Resolución General (AFIP) 3044 establece las formalidades y un procedimiento común para el reconocimiento de las exenciones por destino previstas en el art. 7 de la ley del impuesto, así como el mecanismo de sustitución del impuesto a los combustibles amparado por el decreto.

Dice que Axion Energy Argentina SA cumplió y verificó el cumplimiento por parte de Carboclor SA de todas las formalidades exigidas (empadronamiento, marcación, documentación, entre otras) a fin de considerar al momento de la venta y liquidación de las operaciones: a) exenta la venta de 380.180 litros de solventes y aguarrás en los términos del inc c) del art. 7 de la ley ITC y b) amparada por el mecanismo de sustitución de ITC previsto por el Decreto N° 1016/97 la venta de 940-870 litros de aguarrás Ansol X intermedio Alifático.

Explica que constató la vigencia de la inscripción de Carboclor SA en el "registro de operadores de productos exentos por destino y/o susceptibles de reintegro (art. 7 inc. c) y art agregado a continuación del art. 9 de la ley 23.966", creado por Resolución General N° 1104/2001, trámite que implica el control de la capacidad de almacenaje, productos intermedios vendidos en los últimos 12 meses, procesos que deben someterse para lograr los productos finales, mermas normales, proporciones de cada producto que se utiliza en el proceso, productos finales que obtiene, y la informacion técnica necesaria para evaluar la solicitud (conf. Art. 5 de la RG AFIP 1576/2003). Dice que también controló la declaración de acreditación de destino con carácter previo al perfeccionamiento de cada operación (conf. RG AFIP 3044/2011) y demás requisitos formales exigidos para considerar sustitiuido y a cargo de Carboclor la liquidación del ITC. Remarca que en los términos del art. 4 de esa resolución la Ex Secretaría de Energía y Minería debía emitir un informe técnico advirtiendo la aptitud técnica para el desarrollo de la actividad respecto de la cual se requiere la inscripción, la capacidad instalada y los productos utilizados como materia prima o insumos, los volúmenes de productos con destino exento, y toda otra información técnica que fuera necesaria para evaluar a efectos de la solicitud.

Por ese motivo, dice que el supuesto desvío del destino industrial declarado por el adquirente respecto de los 380.180 litros de solventes y aguarrás, así como la hipotética no utilización de los 940.870 litros de aguarrás Ansol X intermedio Alifático en el proceso de refinación secundaria informado, serían circunstancias ajenas a la recurrente que obligarían a Carboclor en su carácter de sujeto pasivo a ingresar el Impuesto derivado de las operaciones.

Dice también que desconoce la realidad o no del supuesto desvío realizado por Carboclor SA del destino industrial declarado respecto a los 380.180 litros de solventes y aguarrás así como la existencia o no de la supuesta no utilización de los 940.870 litros de aguarrás Ansol X intermedio alifático en el proceso de una verificación posterior y ajena a los controles que según la normativa específica debe efectuar en cada caso Axion a efectos de considerar al momento de su venta, exenta legalmente una operación o amparada por el mecanismo de sustitución del decreto, por lo que la comercialización en el mercado interno de los bienes adquiridos es una circunstancia ajena a ella.

Sostiene que la firma recurrente no es el sujeto pasivo responsable del ingreso del impuesto reclamado, dice que tanto respecto del reclamo derivado del desconocimiento de la exención legal así como con relación al impuesto que surgiría de la supuesta inaplicabilidad del mecanismo de sustitución previsto en el Decreto N° 1016/97 y así considera que Carboclor SA en su carácter de adquirente es el sujeto responsable a quien la AFIP debió atribuirle subjetivamente las deudas reclamadas. Es así que manifiesta que el Fisco cometió un error al identificar como sujeto pasivo responsable en las operaciones analizadas.

Se agravia que el Fisco, basándose en las conclusiones volcadas en el informe técnico a partir de las especificaciones técnicas comerciales del aguarrás Ansol X intermedio linfático, AFIP consideró que no se trata de un producto intermedio sino de un "producto final que se comercializa en el mercado interno como destilado base insecticida como insumo para la producción de pinturas, agroquímicos, insecticida de uso doméstico, secantes para pinturas, estabilizante de PVC, etc y por lo tanto la AFIP consideró que no era aplicable el mecanismo de sustitución previsto en el decreto dado que para comercializar el producto en cuestión "no resulta necesario efectuar proceso químico alguno, sino que se revende en el mismo estado químico en que fue comprado". Hace notar que ni de la resolución apelada ni de los antecedentes surge que la AFIP hubiera indagado concretamente si Carboclor SA efectivamente sometió al producto en cuestión a un proceso de refinación secundaria. A fin de demostrar si se trata de un "producto intermedio", es decir que una vez adquirido podía ser sometido a un proceso de refinación secundaria, que consiste en mezclar, elaborar o producir productos gravados, es que ofrece una pericia técnica, lo que convalidaría que se da en el caso el presupuesto esencial del mecanismo

de sustitución cuestionado por el organismo.

Por las razones que expone pide que se revoque el acto apelado en todas sus partes, con costas y hace reserva del caso federal.

II – Que a fs. 45/58 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Manifiesta que a partir de la verificación realizada a la firma recurrente, en virtud de la solicitud de reinscripción en el Registro creado por la Resolución General 1104/01 y el informe técnico emitido por la Subsecretaría de Refinación y Comercialización perteneciente a la Secretaría de Recuros Hidrocarburíferos de fecha 21 de diciembre de 2016, durante el período comprendido entre el 1/7/2015 y el 30/6/2016 observaron que Axion Energy Argentina SA le vendió a Carboclor SA 380.180 litros de solventes y aguarrás en condición de exentos del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural.

Al respecto, aclara que si bien la empresa compradora está inscripta en el Registro de exentos, no se encuentra habilitada para comprar dichos solventes y aguarrás exentos del gravamen, dado que los mismos no fueron utilizados en ningún proceso productivo de la misma, sino que por el contrario fueron comercializados en el mercado interno en el mismo estado en que fueron comprados, por lo que considera que debe aplicarse el gravamen sobre los litros de los productos referidos.

Además, como consecuencia del análisis de las especificaciones técnicas comerciales del Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático, se detectó que no es un producto intermedio, sino que es final y se comercializa en el mercado interno como el destilado base insecticida, como insumo en la producción de pínturas, agroquímicos, insecticida uso doméstico, secante para pinturas, estabilizante de PVC, etc, por lo que para comercializarlo no resulta necesario efectuar proceso químico alguno sino que se revende en el mismo estado químico en que fue comprado. Es por ello que comunicó a la autoridad de aplicación AFIP (DAFE) que la operación comercial descripta no cumple con los requisitos establecidos en el Decreto 1016/97 por lo que correspondía intimar el tributo no ingresado.

En cuanto a la venta de los 380.180 litros de solvente y aguarrás se remite a lo indicado en el informe técnico y sobre la base de lo establecido en el art 2 de la ley del gravamen que precisa cuándo se perfecciona el hecho imponible, concluye que por la venta que le efectúo a Carboclor SA, el hecho imponible se perfeccionó con la entrega o factura de los 380.180 litros de solventes y aguarrás, siendo Axion el sujeto pasivo conforme surge del art. 3 inciso b) de la ley en tanto no dio cumplimiento con el art. 7 inciso c) de la ley del gravamen, dado que ni Carboclor SA ni la recurrente sometieron los productos a ningún proceso productivo.

Agrega que Carboclor SA estaba inhabilitada para la compra de los productos en cuestión, y la apelante no estaba habilitada para la venta de los mismos y por lo tanto ésta debió ingresar el tributo.

Respecto de las ventas de 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático niega que la actora haya aplicado correctamente el mecanismo de sustitución del impuesto previsto en el Decreto N° 1016/97 dado que se trata de un producto final, y por lo tanto no es factible que el comprador efectuara un proceso de refinación secundaria dada la característica de producto final constatada por la Subsecretaría de Refinación y Comercialización perteneciente a la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos.

Agrega que el decreto introduce el concepto de “producto intermedio” a la normativa complementaria del impuesto, sin aportar precisiones al respecto, por lo que consultada la Secretaría de Energía -organismo técnico de control en la materia- sobre los productos que pueden ser comercializados bajo el régimen bajo análisis, obtuvo la nómina de productos.

Remarca que la dispensa no alcanza a la reventa de productos intermedios previamente adquiridos con el beneficio en cuestión, así como tampoco a la utilización de la obtención de productos no gravados. Además, dice que la definición de productos intermedio se encuentra ligada al destino a dar al producto. Así concluye que siendo que los productos comercializados por Axion a Carboclor no se encuentran en el listado emitido por la Secretaría de Energía, es la recurrente la que debió liquidar el tributo en el momento de la venta de este tipo particular de aguarrás dado que se trata de un producto final, con independencia de la declaración que hubiere realizado la firma Carboclor SA.

Se opone a la producción de la prueba ofrecida por la contraria y por las razones que expone solicita que se confirme la intimación cursada con costas y hace reserva del caso federal.

III- Que a fs. 78/80vta obra la sentencia dictada por esta Sala por la que se rechaza la excepción opuesta por el Fisco Nacional y declarar la competencia de este Tribunal para entender en la presente causa, con costas.

Que a fs. 109 se encuentra agregada el acta de audiencia, conforme lo previsto por el art.173 de la ley de rito fiscal y a fs. 123 se abre la causa a prueba, haciendo lugar a la pericial técnica, cuyo informe obra a fs. 176/179.

Que por PV-2022-20578794-APN-VOCX#TFN se declara cerrado el período de instrucción y se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”.

Que a fs. 196/197vta (RE-2022-21383062-APN-SGAI#TFN) el apoderado fiscal impugna el informe pericial, el que por auto de fs. 199 (PV-2022-22335083-APN-VOCX#TFN) se tuvo presente y que las objeciones expuestas se tendrán en cuenta al momento de resolver la causa.

Que a fs. 204 (IF-2022-24319707-APN-VOCX#TFN) se ponen los autos para alegar, los que son presentados por las partes a fs. 209/216vta y 218/221vta. (IF-2022-2983549-APN-DTD-JGM y RE-2022-30227357-SGAI#TFN).

Finalmente a fs. 223 (IF-2022-122710351-APN-VOCX#TFN) se pasan los autos para dictar sentencia.

IV - Que en el informe final de inspección (fs. 158/160 ant. adm.) se expone que se dió intervención a la AFIP a partir de la observación realizada por la Secretaria de Recursos Hidrocarburíferos con fecha 21 de diciembre de 2016 a través de su informe técnico, en oportunidad del reempadronamiento en el Registro creado por la Resolución General 1104/01, correspondiente al período comprendido entre el 1° de julio de 2015 y el 30 de junio de 2016.

Se hace constar que a partir de un cruce de datos los actuantes verificaron que la recurrente vendió a Carboclor SA 380.180 litros de solventes y aguarrás en condición de exentos del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural y que si bien la firma compradora está inscripta en el Registro de Exentos, no se encuentra habilitada para comprar dichos productos, indicando que ellos no fueron utilizados en ningún proceso productivo, comercializándolos en el mismo estado en que fueron adquiridos, entendiendo por ello que tal venta se encuentra gravada.

Además, se constató que la actora vendió 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático a Carboclor SA al amparo del Decreto 1016/1997 y que, del análisis de las especificaciones técnicas del mismo se advirtió que no es un producto intermedio sino que se comercializa en el mismo estado -sin efectuar proceso químico alguno- en el mercado interno como Destilado Base de Insecticida, como insumo para la producción de pinturas, agroquímicos, insecticidas de uso doméstico, secante para pinturas, estabilizante de PVC, etc.,

considerando así que no cumple con los requisitos fijados por la norma citada y correspondería aplicar el impuesto bajo análisis a dicha operatoria.

Ello así,corresponde analizar: a) si las ventas realizadas a Carboclor SA de solventes y aguarrás en condición de exentos por parte de la recurrente con base en lo establecido en el art. 7 inciso c) de la ley del gravamen se ajusta o no a derecho y b) si las ventas de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático se encuentran amparadas por el Decreto 1016/1997 o se encuentran gravadas como sostiene el ente Fiscal.

V – Al respecto cabe señalar que la Ley N° 23.966 en su artículo 1° del Título III, Capítulo I, estableció el impuesto sobre la transferencia de combustibles líquidos y gas natural a título oneroso o gratuito de los productos de origen nacional o importado que se detallan en el art. 4 ° de dicho Capítulo, de manera que incida en una sola de las etapas de su circulación.

Por su parte el art. 7º -vigente a los períodos bajo análisis- disponía que quedaban exentas de impuesto la transferencia de productos gravados cuando: “c) tratándose de de solventes aromáticos, nafta virgen y gasolina natural o de pirólisis u otros cortes de hidrocarburos o productos derivados, tengan como destino el uso como materia prima en los procesos químicos y petroquímicos que determine taxativamente el Poder Ejecutivo Nacional en tanto de estos procesos derive una transformación sustancial de la materia prima modificando sus propiedades originales o participen en formulaciones, de forma tal que se la desnaturalice para su utilización como combustible y tratándose de hexano, tenga como destino su utilización en un proceso industrial para la extracción de aceites vegetales y en tanto estos productos sean adquiridos en el mercado local o importados directamente por las empresas que los utilicen para los procesos indicados precedentemente; y en tanto quienes efectúen dichos procesos acrediten ser titulares de las plantas industriales para su procesamiento. La exención prevista será procedente en tanto las empresas beneficiarias acrediten los procesos industriales utilizados, la capacidad instalada, las especificaciones de las materias primas utilizadas y las demás condiciones que establezca la autoridad de aplicación para comprobar inequívocamente el cumplimiento del destino químico o petroquímico o del destino industrial de extracción de aceites vegetales declarado, como así también los alcances de la exención que se dispone.”, estableciendo también que “quienes dispusieren o usaren de combustibles, aguarrases, solventes, gasolina natural, naftas vírgenes, gas oil, kerosene o los productos a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 4° para fines distintos de los previstos en los incisos a), b), c) y d) precedentes, estarán obligados a pagar el impuesto que hubiera correspondido tributar en oportunidad de la respectiva transferencia, calculándolo a la tasa vigente a la fecha de ésta o a la del momento de consumarse el cambio de destino, y considerando el precio vigente en uno de dichos momentos, de manera tal que la combinación de alícuota y precio arroje el mayor monto de impuesto, con más los intereses corridos desde la primera”.

Que el art. 28 del Decreto N° 74/98 establece que la inscripción en el régimen de Registro de Operadores de Productos Gravados, Exentos por Destino, tiene carácter anual, y puntualmente respecto de las operaciones que tengan el tratamiento previsto en el inciso c) del artículo 7º, o en su caso, en el artículo incorporado a continuación del artículo 9º, Título III de la Ley Nº 23.966, gozarán de los respectivos beneficios siempre que los sujetos intervinientes se encuentren inscriptos en el Registro de Operadores de Productos Gravados, Exentos por Destino.

Que a través de la Resolución General (AFIP) N° 1104/2001 (B.O. 9/10/2001), se crea el “Registro de Operadores de Productos Exentos por Destino y/o susceptibles de Reintegro (art. 7°, inc.c) y art. agregado a continuación del art. 9°, de la ley N° 23.966)” -en atención a lo normado por el art. 21 y 22 del Decreto 74/98-, de los operadores de productos cuyos destinos exentos se detallan en el art. 1° de dicha Resolución, entre los que se encuentran los involucrados en el caso de marras.

Que la citada Resolución General establece que “La incorporación en el "Registro" condiciona tanto la habilitación de los responsables para intervenir en la cadena de comercialización, como la posterior comprobación de los destinos exentos de los productos.” (art. 2° primer y cuarto párrafo); que entre los requisitos y condiciones para la inscripción establece que “...el solicitante también deberá presentar, ante la Secretaría de Energía y Minería dependiente del Ministerio de Infraestructura y Vivienda, la documentación que la misma establezca en el marco de su competencia, a efectos de acreditar el cumplimiento de las condiciones técnicas requeridas para la inscripción. La citada Secretaría emitirá un informe técnico respecto de la inscripción solicitada, que será remitido directamente a esta Administración Federal. El referido informe reseñará los antecedentes del solicitante, la aptitud técnica para el desarrollo de la actividad respecto de la cual requiera la inscripción, la capacidad instalada y los productos utilizados como materia prima o insumos, los volúmenes de productos con destino exento, y toda otra información técnica que fuera necesaria para evaluar la solicitud y, en su caso, encuadrar la inscripción en la/s Sección/es (3.1) del "Registro" que corresponda.” (art. 4°)

Que por su parte la Resolución General (AFIP) 3044 establece las formalidades exigidas por la AFIP por parte de los sujetos pasivos del impuesto sobre los combustibles líquidos, distribuidores y adquirentes, para el reconocimiento de las exenciones en función de su destino o su utilización previstas en el art. 7 de la ley del impuesto, fijando que dichas formalidades deben ser cumplidas por los distintos sujetos que intervengan en cualquier etapa de la cadena de comercialización de los combustibles líquidos aludidas precedentemente (conf. art. 1° de dicha norma). Precisa que a los fines allí dispuestos, son sujetos pasivos -en lo que aquí interesa- a los responsables comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 3 de la ley 23966, Título III de impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural y a los adquirentes (incisos a) y c) del art. 3 de la Resolución)

Además, dispone que los adquirentes (definidos en el inciso c) del art. 3, excepto los que revistan el carácter de consumidores finales), quedan obligados a informar a su proveedor -sujetos pasivos de los gravámenes mencionados en el art. 1 o "distribuidores"-, el destino o utilización que darán a los productos, con carácter previo al perfeccionamiento de la respectiva operación de transferencia (art. 4 de dicha resolución).

Que, por otro lado, el Decreto 1016/97 dispuso que están comprendidas en el inciso c) del Artículo 3° del Capítulo I del Título III de la Ley N° 23.966 y sus modificatorias, las empresas que partiendo de productos intermedios efectúen procesos de refinación secundaria, consistente en mezclar, elaborar o producir productos gravados directamente o a través de terceros (art. 1) y que los contribuyentes incluidos en los incisos b) y c) del art 3° antes aludido, que cumplan los requisitos técnicos que establezca la Secretaría de Energía del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, y cuenten con la respectiva autorización que la misma les otorgue, podrán tomar a su cargo el pago del impuesto que imponga la comercialización de los productos intermedios, que utilicen en la elaboración, producción u obtención de productos gravados, en cuyo caso el pago se considerará sustituido por el que deben tributar a raíz de la comercialización de esos últimos productos. Especificando que “Cuando corresponda la aplicación de lo dispuesto en el párrafo precedente, los contribuyentes de los incisos b) y c) del Artículo 3° del Capítulo I del Título III de la Ley N° 23.966 y sus modificatorias que comercialicen los productos intermedios a los que se refiere el mismo, no tributarán ni facturarán el impuesto. Para los adquirentes no procederá el cómputo del pago a cuenta al que se refiere el Artículo 9° del Capítulo I del Título III de la Ley N° 23.966 y sus modificatorias y los productos adquiridos se considerarán incorporados a los productos producidos, fabricados, elaborados u obtenidos”.

Sobre las cuestiones planteadas cabe recordar la antigua doctrina de esta Corte, expresada con relación a variadas materias, que las facultades de reglamentación que confiere el artículo 99, inciso 2), de la Constitución Nacional, habilitan en los casos en que los lineamientos de la "política legislativa" aparecen suficientemente determinados por la ley para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones cuando, aunque no

hayan sido contempladas por el legislador de manera expresa, se ajusten al espíritu de la norma reglamentada o sirvan razonablemente a la finalidad esencial que ella persigue (Fallos: 148:430; 200:194; 220:136; 232:287; 246:346; 270:42; 280:25; 298:609), y en tal sentido los Decretos y las Resoluciones que emanan de Organismos de administración son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley, pues es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado.(conf. Doctrina "Krill Producciones Gráficas SRL", CSJN, del 8/6/1993).

Que no puede olvidarse que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que deben entenderse y considerárselos en su ordenada estructuración, es decir evaluando la totalidad de sus preceptos de manera que se compadezcan con el ordenamiento jurídico restante. Así se ha dicho que "es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador, pues, cualquiera que sea la índole de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla (confr. Fallo: 308:215); interpretación que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador" (conf. Fallos 312:529; 319:1311; 321:1660, entre otros)

VI – Sobre las ventas realizadas a Carboclor SA de solventes y aguarrás en condición de exentos con base en lo establecido en el art. 7 inciso c) de la ley del gravamen, en su escrito recursivo la recurrente sostiene que ha cumplido con la totalidad de los requisitos exigidos por las Resoluciones Generales (AFIP) Nros 1104/01 y 3044/2011, habiendo verificado a su vez el cumplimiento por parte de Carboclor SA de todas las formalidades exigidas a fin de considerar, al momento de la venta y liquidación de las operaciones, para que resulte de aplicación la exención contemplada en el art. 7° inc. c) de la ley N° 23.966 a la venta de 380.180 litros de solventes y aguarrás. Plantea así que el Fisco sustenta la intimación del gravamen en un supuesto incumplimiento por parte de un tercero, en este caso Carboclor SA, indicando que a la fecha de las operaciones bajo examen la citada se encontraba inscripta en el Registro de Operadores de Combustibles y que la forma de comercialización en el mercado interno de los bienes adquiridos por Carboclor SA es una circunstancia ajena a Axion, y por lo tanto se encuentra fuera de su control.

De acuerdo con reseña efectuada ut supra, de las actuaciones administrativas se observa que el Fisco no objeta ni cuestiona que la recurrente haya dado cabal cumplimiento con los requisitos y formalidades fijadas en la normativa analizada en el Considerando precedente, debiendo remarcarse que es el propio ente recaudador el que reconoce que Carboclor SA se encontraba inscripta en el Registro de Operadores de Productos Gravados, Exentos por Destino, sin que surja de las constancias aportadas en autos cuáles son los motivos por los que se indica que dicha empresa no estaba "habilitada" para la operatoria en cuestión, como tampoco se hace mención alguna a la documentación que avale que los productos vendidos por Axion no fueron comercializados por Carboclor SA en el mismo estado, es decir que no fueron objeto de ningún proceso productivo.

En efecto, la intimación objeto de esta litis, se encuentra sustentada únicamente en el informe técnico brindado por la Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos, donde expresamente se dice que "Por otra parte, se informa que cuando esta Secretaría emita el informe técnico de Carboclor SA se tendrá en cuenta las mismas observaciones, a los efectos de que esa Autoridad de Aplicación AFIP (DAFE) determine la responsabilidad que le cabe a cada una de las empresas involucradas, con el fin de hacer efectivo el pago del ICLG sobre los 380.180 litros de Solverntes y Aguarras comercializados exentos del ICLG y los 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático comercializados al amparo del Decreto 1016/1997", sin que surja de las actuaciones información o documentación que aluda al informe técnico emitido con relación a Carboclor SA, ni respecto de la

decisión que tomó el Fisco acerca de la responsabilidad que le cabe a esa empresa sobre las operaciones involucradas en autos.

Por lo expuesto, y teniendo en consideración que el art. 7 de la ley del impuesto dispone que aquellos que dispusieren o usaren de combustibles, aguarrases, solventes, gasolina natural, naftas vírgenes, gasoil, kerosene o los productos a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 4, para fines distintos de los previstos en los incisos a), b), c) y d) de la norma referida, estarán obligados a pagar el impuesto que hubiera correspondido tributar en oportunidad de la respectiva transferencia, es decir que pone el pago del tributo en cabeza de aquellos que hayan incumplido con lo allí previsto y dado que no hay elementos en las presentes actuaciones que indique que el Fisco hubiera ahondado en las razones que llevaron a la Secretaría de Energía a concluir que la firma compradora no estaba "habilitada" para la operatoria analizada, ni se hace alusión a incumplimientos por parte de la firma recurrente, corresponde dejar sin efecto la intimación cursada respecto de la operatoria analizada en este punto.

En efecto la cuestión planteada en este punto no ha sido debidamente ponderada por el ente fiscal, en tanto de la reseña referida no se vislumbra que se haya dado adecuado fundamento a su pretensión fáctica.

VII- En cuanto a las ventas de 940.870 litros de Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático la recurrente alega que se encuentra amparada por el mecanismo de sustitución previsto por el decreto 1016/97 y se queja puntualmente de que el Fisco concluyó que a partir de las especificaciones técnicas y comerciales del producto Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático no se trataría de un producto intermedio, poniendo de resalto que ni de la resolución apelada ni de los antecedentes surge que la AFIP hubiera indagado concretamente si Carboclor SA efectivamente sometió al producto en cuestión a un proceso de refinación secundaria. Además expone que, de los antecedentes en los que se funda el acto atacado surge que el ente fiscal reconoce que Carboclor SA estaba registrada pero se expone que la misma no estaba habilitada para la compra del aguarrás sin dar las razones por las que se le imputa Axion el pago del tributo cuando cumplió con los requisitos fijados y eso no ha sido objetado.

Por otra parte y con relación al mecanismo de sustitución previsto por el decreto 1016/97 donde el Fisco sostiene que a partir de las especificaciones técnicas y comerciales del producto Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático, éste no se trataría de un producto intermedio, y por lo tanto no cumpliría con los requisitos para que se aplique tal procedimiento y determina el impuesto, tampoco sobre esta cuestión se evidencia que el Fisco haya realizado diligencia alguna que apoye tal afirmación.

Que además de la documental aportada por la actora en cumplimiento al requerimiento cursado en la etapa administrativa a fin de respaldar la operatoria referida, que no mereció observaciones por parte del ente fiscal, corresponde hacer mérito del informe pericial técnico realizado en autos en virtud de la prueba ofrecida ante esta instancia, esto es que sobre las especificaciones técnicas comerciales del Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático, informen si técnicamente es posible que dicho producto pueda utilizarse en un proceso de refinación secundaria en los términos del Decreto 1016/1997.

Al respecto, los expertos explican sucintamente los procesos a los tratamiento químicos que modifican la composición de la materia tratada, cómo se compone el petróleo crudo, su refinación, y sobre su destilación, cuestión ésta última sobre la que el perito de la recurrente concluye que "no es posible descartar que el Aguarrás Ansol X Inermedio Alifático pueda utilizarse en procesos de destilación secundaria posteriores". Para arribar a tal afirmación señala que este producto es una mezcla de cadenas mayoritariamente lineales -por ser un alifático-, que queda definida por su rango de destilación y que, sometida a una nueva destilación puede volverse a cortar dando otros productos también mezclas pero con rangos de destilación más acotados, indicando que mientras los destilados tengan un rango, siempre se pueden volver a destilar obteniendo dos o más productos como resultado,

remarcando que por las especificaciones del producto en análisis identifican un rango de destilación explícito, el mismo es factible de ser sometido a una o más destilaciones posteriores y encuadra por lo tanto dentro del grupo de productos intermedios.

Por su parte, el perito designado a propuesta del Fisco luego del desarrollo que también hace sobre la composición del petróleo y los procesos de transformación que realizan las refinerías, entre los que se encuentra la destilación -entre otros-,exponiendo que en su gran mayoría los productos derivados del petróleo pueden ser sometidos a procesos de refinación secundaria, sin que ello implique que no sean productos finales, agregando que “para ser más precisos, no se puede descartar en casi ningún producto derivado del petróleo la posibilidad de que sea sometido a un proceso de refinación secundaria”. Así puntualiza que “para la mayoría de los derivados del petróleo, sin ser el Aguarrás Ansol X Intermedio Alifático una excepción, no es posible descartar que puedan utilizarse en procesos de refinación secundaria posteriores”, no obstante, eso no descarta que los mismos sean considerados como un producto final; puesto que salvo muy pocas excepciones, todos los productos derivados del petróleo son susceptibles de volver a ser sometidos a procesos posteriores de refinación.

Que el apoderado fiscal impugna las manifestaciones vertidas por el perito designado a propuesta de la parte actora, en cuanto el experto dice que el producto es factible de ser sometido a una o más destilaciones y concluye en que encuadra dentro de productos intermedios, considerando que la conclusión a la que arriba excede su función. Que en este caso, no cabe dudas que la observación que efectúa el apoderado fiscal sobre lo expresado por el perito propuesto por la contraria, se traduce en una mera discrepancia que carece de un adecuado desarrollo argumental, en tanto se funda en la respuesta dada por el perito del Fisco Nacional y en la simple mención a un listado de solventes que figuraría publicado en la página web de la firma recurrente, por lo que corresponde desestimar las observaciones efectuadas sobre dicha probanza.

En tal sentido debe recordarse que “la impugnación de una pericia debe constituir una contrapericia que debe contener -como aquella- una adecuada explicación de los principios científicos o técnicos en los que se la funde, por lo que no puede ser una mera alegación de los pareceres subjetivos o de razonamientos genéricos del contenido del dictamen que ataca...” (Cám. Civil y Com. de San Martín, Sala I, causa 51.263, RSD-233-3 del 20/05/2003). Además, “cuando los datos brindados por los peritos no son compartidos por los litigantes, es a cargo de éstos la prueba de la inexactitud de lo informado, resultando insuficientes las meras objeciones, pues es necesario algo más que disentir, es menester probar, arrimar evidencias capaces de convencer al Juez que lo dicho por el especialista es incorrecto, que sus conclusiones son erradas o que los datos proporcionados como sostén de sus afirmaciones son equivocados...” (Cám. Segunda Civ. y Com. de La Plata, Sala I, causa 97.810, RSD-170-2 del 22/08/2002).

Que ello así, frente a la respuesta brindada por ambos peritos no cabe dudas que la afirmación en la que funda el ajuste el ente fiscal respecto de la venta del Aguarrás Ansol X Alifático ha quedado desvirtuada, motivo por el que le asiste razón a la actora en el planteo que formula en autos al respecto.

IX - Por lo tanto frente a la escasa documentación incorporada por el ente fiscal en las actuciones que sirven de sustento al acto apelado y la prueba producida en autos antes merituada, corresponde revocar el acto apelado en todas sus partes, con costas a cargo de la parte vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

El Dr. Martín dijo:

Adhiero a la solución, en orden a la argumentación de la Dra. Gómez plasmada en el Considerando IX de su voto.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Revocar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

2°) Regular los honorarios del Dr. César Hugo Giménez Villamil en su carácter de coapoderado de la recurrente en la suma de $188.630 (pesos ciento ochenta y ocho mil seiscientos treinta) equivalente a 18,12 (dieciocho con 12/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria-, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido en el punto 1) de la presente sentencia, como así también lo resuelto en el punto 1) del decisorio de fecha 15/04/2019, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°25/2022 (8/09/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular los honorarios de la Dra. María Inés Sola en su carácter de coapoderada de la recurrente en la suma de $377.261 (pesos trescientos setenta y siete mil doscientos sesenta y uno) equivalente a 36,27 (treinta y seis con 27/100) UMA, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido en el punto 1) de la presente sentencia, como así también lo resuelto en el punto 1) del decisorio de fecha 15/04/2019, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°25/2022 (8/09/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Regular los honorarios del Dr. Manuel María Benites en su carácter de patrocinante de la recurrente en la suma de $2.829.460 (pesos dos millones ochocientos veintinueve mil cuatrocientos sesenta) equivalente a 272,06 (doscientos setenta y dos con 06/100) UMA, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido en el punto 1) de la presente sentencia, como así también lo resuelto en el punto 1) del decisorio de fecha 15/04/2019, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°25/2022 (8/09/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

5°) Regular los honorarios del Dr. Javier Alejandro Gorbaran en su carácter de coapoderado de la recurrente en la suma de $514.447 (pesos quinientos catorce mil cuatrocientos cuarenta y siete) equivalente a 49,46 (cuarenta y nueve con 46/100) UMA, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido en el punto 1) de la presente sentencia, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°25/2022 (8/09/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

6°) Regular los honorarios del perito Eduardo Fernández por su desempeño en autos como perito ingeniero designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $909.157 (pesos novecientos nueve mil ciento cincuenta y siete) equivalente a 87,42 (ochenta y siete con 42/100) UMA la que queda a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°25/2022 (08/09/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

7°) Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Fisco Nacional y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 10:28:21 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 11:20:48 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 11:26:12 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.23 11:26:13 -03:00