Informe firma conjunta

Número: IF-2025-134083906-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 3 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 30.932-I; Esmeralda S.R.L.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente N° 30.932-I caratulado "Esmeralda S.R.L. s/apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Esmeralda S.R.L. interpone el recurso de apelación previsto en el inc. b) del art. 76 de la ley 11.683 contra la Resolución N° 11/07 dictada en la Agencia Trelew de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos que la intimó a ingresar $2.262.245,55 en concepto de Impuesto a la Transferencia de Combustibles y Gas Natural por los períodos fiscales enero a diciembre de 2002, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

En su presentación ante este Tribunal, se agravia de dicha decisión acusando que está viciada en su causa al desconocer la exención que detenta. Se queja que se le impute que estaba mal inscripta en el Registro de Operadores Exentos por Destinos Geográficos y que se la haya encuadrado como distribuidora porque las ventas se hicieron como mayorista a estaciones de servicio en Trelew, Puerto Madryn, Rawson, Comodoro Rivadavia y Esquel, ciudades ubicadas en la zona exenta de ITC según el inc. d) del art. 7 de la ley del gravamen.

Dice, además, que Esmeralda S.R.L. no reunía los requisitos dispuestos por la Secretaria de Energía para ser distribuidora, es decir, no tenía tanques de almacenaje aéreos, ni oleoductos al puerto y no había comercializado el mínimo de 100.000 metros cúbicos de combustible líquido en el año anterior.

Aporta prueba documental, que obra agregada en este Expediente en 7 cuerpos, ofrece informativa al Juzgado Federal de Rawson y prueba pericial contable.

Por todo ello, solicita que se deje sin efecto la Resolución N° 11/07, con costas.

II. A fs. 1831/1840 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso. Opone, en primer término, la excepción de incompetencia en virtud de lo dispuesto en el art. 7 de la ley 23.966 y, por las razones allí esgrimidas solicita la confirmación de la Resolución N° 11/07, también con costas.

A fs. 1912/1915 obra la sentencia de este Tribunal en la que se hizo lugar a la excepción de incompetencia, que fue revocada a su turno por la Cámara que ejerce como alzada a fs. 1965/1966, con costas.

A fs. 1990 Esmeralda S.R.L. denuncia como hecho nuevo la declaración de nulidad en sede penal del Informe practicado por el Fisco Nacional en cumplimiento al art. 18 de la ley 24.769 en actuaciones previas al dictado de la Resolución N° 11/07 - causa “Sánchez Esteban Daniel s/ denuncia”-. Además, desiste de la prueba pericial contable ofrecida en su escrito de inicio. A fs. 2017/2018, la representación contesta el traslado de la presentación de fs. 1990 en la que rechaza la aplicación de las actuaciones penales sustanciadas en relación a otra Resolución a la Resolución recurrida en este Expediente.

A fs. 1996 se abre la causa a prueba, admitiéndose la informativa al Juzgado Federal de Rawson y a solicitud de Esmeralda S.R.L. se la tiene por desistida de la pericial contable.

A fs. 2028 en atención al tiempo transcurrido se clausura el período probatorio; a fs. 2060, por PV-2025-102893868-APN-VOCXI#TFN del 16 de septiembre de 2025, se eleva el Expediente a la Sala y a fs. 2065 queda en estado de dictarse la sentencia.

III. Que corresponde resolver en primer lugar sobre el planteo de nulidad por falta de causa de la Resolución N° 11/07 que debe ser rechazado por infundado. Ello así, toda vez que dicho acto se encuentra motivado en los antecedentes de hecho y de derecho que llevaron al Jefe de Agencia a dictar la intimación, resumidos en detalle en el “Informe Especial Art. 18 de la ley penal tributaria”, obrante en las act. adm., esto es en las normas que consideró aplicables por el tipo de actividad y operaciones llevadas a cabo, por lo que más allá del acierto o error de dicha decisión que a continuación se analizará, no se advierten los vicios que Esmeralda S.R.L. le imputa para desconocer su validez. La Resolución, además, contiene en planillas anexas el detalle de las operaciones que fueron objetadas y los motivos.

Cabe agregar que en forma reiterada y constante la Cámara ha dicho que “… cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa “Cooperativa de Trabajo AEI “Colonia Barraquero” LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)”, pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa “EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI”, “Cachape SRL c/ DGI” y “Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI”, pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)” -conf. ”Bringas Raul”, sentencia del 1.10.2020, entre otros-.

Por ello, debe ser rechazada esta defensa, sin costas (Fallos 336:70, “Bolland”).

IV. En cuanto a la legitimidad de la Resolución N° 11/07, surge de sus Considerandos que el origen de la fiscalización fue la documentación secuestrada en un allanamiento ordenado en sede penal a partir de una denuncia de un ex empleado de la empresa respecto del lugar de comercialización del combustible exento por parte de Esmeralda S.R.L. Concretamente, en dicho procedimiento se obtuvieron las facturas de compras, las planillas de playeros y las planillas de descargas del combustible en diferentes ciudades de la Provincia de Neuquén que daban cuenta que actuó como mayorista sin haberlo denunciado a la Administración Tributaria.

Su fundamento, entonces, es no haber podido acreditar Esmeralda S.R.L. las ventas que hizo en el período comprendido en la intimación, especialmente los tres tipos de operaciones con combustibles que allí se indican y que se resumen con mayor detalle en el Informe más arriba aludido obrante en las act. adm.: a) por trasbordo, en cuanto se le imputa que una vez que llegaba el combustible de la destilería no se almacenó en depósitos previos sino que se trasbordó en camiones; b) ventas a granel, en surtidores de estaciones propias imputándosele que se detectaron facturas a otros estacioneros, y c) como distribuidora mayorista, operación en la que según la fiscalización el combustible se entregaba directamente en los clientes de Esmeralda S.R.L.

En definitiva, el juez administrativo fundó su objeción en que la forma de comercializar el combustible por parte de

Esmeralda S.R.L. impedía constatar la venta para consumo del combustible en la zona geográfica beneficiada, según lo exigido por el art. 7, inc. d) de la ley para gozar de la exención en el gravamen.

A la hora de resolver, cabe recordar que dicha norma disponía que “Quedan exentas de impuesto las transferencias de productos gravados cuando: … d) Tratándose de los productos indicados en los incisos a) y b) del artículo 4°, se destinen al consumo en la siguiente área de influencia de la República Argentina: provincias del Neuquén, La Pampa, Río Negro, Chubut, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, el Partido de Patagones de la Provincia de Buenos Aires y el Departamento de Malargüe de la Provincia de Mendoza”.

Surge claro del texto de las normas que el beneficio se otorgó al consumo y no en cualquier lugar, sino en determinada zona geográfica, por lo que ante las objeciones específicas de la fiscalización ello era lo que en el caso Esmeralda S.R.L. tenía que probar.

Por su parte, el art. agregado a continuación del art. 7 de la citada ley, disponía que “La exención dispuesta en el inciso d) del artículo 7° de la presente ley se controlará mediante el siguiente sistema: El Poder Ejecutivo Nacional establecerá un Régimen de Registro y Comprobación de Origen y Destino para el combustible exento según el inciso d) del artículo 7° de la presente ley, el que tendrá por objeto realizar el control sistemático de dichos combustibles identificando todas las etapas: origen, transporte, puestos de control, descarga y auditoría externa de todo el procedimiento.”

Interesa especialmente destacar que, a continuación, dispuso que el control final del cumplimiento del régimen estaba a cargo de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos (inc. d) para lo cual “Las empresas responsables pondrán a disposición de la AFIP la información estadística probatoria de los movimientos de combustible y toda documentación respaldatoria que identifique los productos exentos por el inciso d) de la presente ley” (inc. d).

Esa documentación es, precisamente, la que en el caso Esmeralda S.R.L. no exhibió.

En efecto, la voluminosa prueba documental aportada al expediente, consistente en: 1) copias de mapas de la República, 2) de declaraciones juradas del IVA, 3) de una certificación contable de ingresos y egresos según los libros IVA Ventas e IVA Compras presentada también antes en la instancia administrativas, 4) piezas de las actuaciones penales y 5) las copias extraídas de sus sistemas del Libro IVA Compras, agregadas en casi 1700 fojas, en 7 cuerpos, en el Expediente en trámite ante este Tribunal, no cumplen con dicho propósito, ya que de allí nada surge para refutar las concretas objeciones de la fiscalización referidas al destino del combustible comercializado.

Tampoco la recurrente ofreció la producción de una prueba pericial contable que acredite la forma de comercializar, los sujetos intervinientes en la operatoria y, finalmente, el destino del combustible. Pudo recurrir, inclusive al testimonio de los receptores del combustible para que dieran cuenta de su condición y su localización, pero tampoco obra prueba rendida en dicho sentido.

La prueba informativa al juzgado federal de Rawson no tenía dicho propósito, sino la remisión de actuaciones penales respecto de actuaciones diferentes a las que tramitaron previamente al dictado de la Resolución recurrida, ni tampoco lo tenía la pericial contable que de cualquier modo Esmeralda S.R.L. desistió antes de su producción.

Como ya se dijo, lo que Esmeralda S.R.L. tenía que probar era que las ventas de combustibles objetadas por el Fisco Nacional fueron realizadas en cumplimiento a los requisitos para gozar de la exención prevista en el art. 7, inc. d) del Título III de la ley 23.966, tanto por el tipo de operación como por el destino de la carga, pero no lo hizo. Por ello, corresponde confirmar la pretensión fiscal.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar el capital y los intereses intimados en los arts. 1 y 2 de la Resolución N° 11/07, que se devengan en forma automática por la demora en el ingreso de la obligación debida, con costas.

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto de la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar la Resolución N° 11/07, con costas

2°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrente, en las sumas de $66.360 por la representación procesal y $165.898 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, las etapas cumplidas, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Se deja constancia de que las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos, y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.03 14:34:19 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.03 14:38:36 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.03 14:43:29 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.03 14:43:30 -03:00