República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-92828488-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 22 de Agosto de 2025

Referencia: EX-2024-113719901- -APN-SGAI#TFN; TERNIUM ARGENTINA SA; 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 EX-2024-113719901- -APN-SGAI#TFN, caratulado “TERNIUM ARGENTINA SA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2024-113715768-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación por retardo de la Administración, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del art. 81 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif), con el fin de obtener la restitución del monto de $ 27.784.152,22, señalado como abonado en concepto del Impuesto al Dióxido de Carbono creado a través de la Ley 27.430 con más intereses hasta el momento de su efectivo pago, aplicando la tasa de interés que corresponda según las Resoluciones Generales N° 598/19, 559/22 y 04/24.

En tal sentido, plantea su legitimación para repetir en los términos del artículo 81 de la ley de rito fiscal, haciendo notar que el reclamo de repetición en sede administrativa fue interpuesto el 18 de diciembre de 2019 y denegado por el Fisco en forma tácita al agotarse el plazo de tres (3) meses estipulado para que el organismo se expidiera y que la acción no se encuentra prescripta. Además, resalta que la falta de protesto o disconformidad al abonar el tributo reclamado como repetido, en ningún caso puede ser inferida como un sometimiento al régimen legal objeto de debate.

Pone de manifiesto que canceló el gravamen, poniendo de relevancia los nueve (9) despachos de importación y las noventa y ocho (98) facturas aportados como prueba documental, todos ellos vinculados a operaciones de compra (coque de petróleo o carbón, en el mercado local y externo) de productos gravados con el Impuesto al Dióxido de Carbono. Relata que ello comprende los periodos que van desde la entrada en vigencia del tributo, esto es el 1 de enero de 2019 hasta el 13 de mayo de 2019, momento en el que la recurrente quedó exceptuada del mentado gravamen conforme el inc.c) del artículo sin número a continuación del 13 de la Ley N° 23.966, al ser ingresada en el Registro de Operadores de Hidrocarburos Beneficiados por Destino Industrial.

Trae a colación el marco legal que origina el debate. Expone que a través del dictado de la Ley 27430 se creó el Impuesto al Dióxido de Carbono, reemplazando el Capítulo II del Título III de la Ley N° 23.966, cuyo hecho imponible es la importación definitiva, refinamiento, producción, elaboración, fabricación u obtención de los productos gravados y detallados en el artículo 11 (incluido el coque de petróleo). Por su parte, señala que el artículo 12 identifica a los sujetos pasivos como quienes realizan las citadas importaciones de importación definitiva o sean productores y/o elaboradores de carbón material y los demás sujetos allí enumerados. A su vez, aduce que en esta última disposición se prevé que el gravamen se ingresa no sólo con la importación de productos gravados, sino con el monto del impuesto liquidado y facturado por otro sujeto pasivo del tributo, importe que se computa como pago a cuenta.

Por su parte, remarca que -en lo que interesa a la acción de repetición-, el inciso c) del artículo sin número agregado a continuación del 13° establece una exención para aquellos productos que tengan como destino el uso como materia prima en procesos químicos y petroquímicos, siempre que quienes efectuaran tales procesos acrediten ser titulares de las plantas industriales donde se realicen, además de demostrar en qué consisten, capacidad instalada, especificación sobre la materia prima utilizada y demás condiciones. En virtud de ello, la recurrente precisa que el Registro de Operadores de Hidrocarburos Beneficiados por Destino Industrial dependiente de la Secretaría de Energía comprobó el encuadre de aquella como empresa industrial beneficiaria de la exención y expidió la constancia correspondiente con vigencia desde el 13 de mayo de 2019 al 31 de diciembre 2019.

En este contexto, la actora plantea que la circunstancia de que el mentado certificado de exención haya sido entregado con fecha 13 de mayo de 2019 y no desde la vigencia de la ley del Impuesto al Dióxido de Carbono, esto es el 1° de enero de 2019, no puede resultar en que la actividad de Ternium Argentina S.A. por los períodos comprendidos entre esa fecha y el 13 de mayo de 2019 se encuentre gravada, máxime cuando los trámites para obtener el beneficio tributario se iniciaron ante la Secretaría de Energía el 13 de diciembre de 2018, siendo plenamente reconocida en su oportunidad que los productos adquiridos eran para afectarlos a un proceso industrial, de acuerdo a la norma exentiva. Subraya en tal sentido, su actitud diligente ante el trámite realizado, invocando el cumplimiento de los requerimientos cursados el 21 de enero, 22 de febrero y 1 y 15 de abril de 2019.

Con sustento en el principio constitucional de legalidad, sostiene que la sola circunstancia que su actividad encuadre en los supuestos de exención previstos por ley torna procedente la devolución peticionada, pues el beneficio concedido debe comprender el tiempo transcurrido entre el inicio del trámite de exención hasta la expedición del certificado correspondiente. Además, respecto a esa constancia destaca que tiene efectos declarativos (y no constitutivos), toda vez que sólo validó el destino industrial que sustenta el goce del privilegio legamente concedido, con lo cual –dice la recurrente- no puede limitarse o condicionarse la exención por las operaciones concertadas desde el 1 de enero de 2019 hasta la emisión del mentado certificado. Puntualiza que el tiempo transcurrido entre el inicio del trámite y la entrega del certificado de exención, se vinculó a controles internos y requerimientos de la Secretaría de Energía.

Manifiesta que la interpretación que pudiera realizarse de la Resolución 4311/18, complementarias y modificatorias, que llevara a rechazar la acción intentada, resultaría improcedente, irrazonable y violatoria del principio de legalidad. En esta esta línea, la recurrente concluye que la ley del gravamen no limita ni condiciona en forma alguna la exención por destino industrial en la que se encuadra su actividad, bastando que eso sea acreditado, tal como fuera cumplido en el caso.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable en subsidio y solicita que haga lugar a la devolución

de los montos repetidos con más los intereses que por derecho correspondan hasta el efectivo pago, imponiéndose las costas al organismo recaudador. Hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2024-139920985-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Contrariamente a lo sostenido por la actora, el organismo recaudador considera que el reclamo pretendido resulta infundado teniendo en consideración la Ley 27.430, el Decreto 501/2018 y la RG 4311/2018, ello en lo que atañe a la regulación del Impuesto al Dióxido de Carbono y a la exención a las empresas beneficiarias.

En tal sentido, manifiesta que de acuerdo con lo establecido en los artículos 11 y 13 de la Resolución General N° 4311/2018 (AFIP), la condición de operador exento sólo surte efectos durante el tiempo de vigencia del respectivo certificado, en el caso concreto desde el 13 de mayo de 2019 al 31 de diciembre de 2019, por lo que el Impuesto al Dióxido de Carbono por el período anterior no resultaría viable de repetición. Agrega que la recurrente no aportó elementos que permitieran probar sus dichos, ni documentación fehaciente que así lo demostrara.

En cuanto a los intereses resarcitorios y no obstante dejar sentado que corresponde que sigan la suerte del rechazo de repetición, la representación fiscal destaca que el cómputo de los mismos en materia de repetición procede desde que se ha constituido en mora al Fisco, teniendo ello lugar en el momento en que se ha efectuado un concreto reclamo de devolución o reintegro. Aduce que eventualmente la tasa de interés que debiera aplicarse, es la fijada a través de las resoluciones emanadas de la Secretaría de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía de la Nación.

Se opone a la producción de la prueba y peticiona que se dicte sentencia rechazando el recurso por retardo de repetición interpuesto, con expresa imposición de costas a la parte actora y se tenga presente la reserva del caso federal.

III- Que por PV-2024-141334688-APN-VOCX#TFN se le requirió al Fisco Nacional que aportara la certificación de pagos que se repiten en autos (cfr. art. 178 in fine de la ley 11.683, t.o. según ley 27.430 y modif),ello en los términos que establece la ley de rito fiscal; lo que fue cumplido mediante IF-2025-16518612-APNDTD# JGM, adjuntos al IF-2025-32128731-APN-DTD#JGM e IF-2025-32128826-APN-DTD#JGM

Que cumplido ello, mediante PV-2025-34897823-APN-VOCX#TFN se dispuso tener como monto objeto de la presente repetición la suma de $ 27.411.425,89 (Pesos veintisiete millones cuatrocientos once mil cuatrocientos veinticinco con 89/100), según surge de la certificación de pagos acompañada por el Fisco Nacional con sus aclaraciones correspondientes (ver también fs. 1212/1232 del cuerpo de antecedentes anexo al IF-2024-139927090-APN-DTD#JGM) y atento lo expresado por la recurrente en el RE-2025-33808415-APN-DTD#JGM, haciendo notar que por ello la producción de la prueba pericial contable ofrecida en subsidio deviene abstracta. Asimismo, y dado que los datos que se pretendían obtener con la producción de la prueba informativa ofrecida por la recurrente, surge de las constancias agregadas en los antecedentes administrativos, como así también de la documental oportunamente acompañada con el recurso incoado, se decidió que la producción del mentado medio probatorio no resultaba necesaria y se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "D".

A través del IF-2025-92606677-APN-VOCX#TFN se pasaron los autos a sentencia.

IV- Las presentes actuaciones tienen su origen en el reclamo de repetición interpuesto por la actora el día 18 de diciembre de 2019 – Actuación Sigea N° 19144- 17981-2019- ante el Fisco Nacional (vide RE-2024-113761673-APN-DTD#JGM.); mediante el cual pide la devolución del monto abonado por el Impuesto al Dióxido de Carbono creado por la Ley N° 27.430 e incorporado a la Ley N° 23.966, Título III, -hoy Ley de impuesto sobre

los combustibles líquidos y al dióxido de carbono (t.o. en 1998 y sus modificaciones), por el período comprendido entre el 1° de enero y el 13 de mayo de 2019, con más los intereses que correspondan hasta el momento de su efectivo pago. Dado el tiempo transcurrido sin que el organismo se expidiera, la recurrente consideró que el reclamo fue denegado tácitamente e interpuso recurso ante este Tribunal en los términos del art. 81 de la ley de rito fiscal.

Que previo a todo corresponde señalar que conforme la certificación de pagos acompañada por el Fisco Nacional con sus aclaraciones correspondientes (vide IF-2025-16518612-APN-DTD#JGM, adjuntos al IF-2025-32128731-APN-DTD#JGM e IF-2025-32128826-APN-DTD#JGM y fs. 1212 a 1232 del cuerpo de antecedentes anexo al IF-2024-139927090-APN-DTD#JGM) la suma repetida en esta causa asciende a $ 27.411.425,89, originados en montos percibidos por el organismo en concepto de operaciones en el mercado local ($ 10.838.010,96) y operaciones de importación ($16.573.414,93), lo que ha sido avalado por la recurrente en su presentación obrante en el RE-2025-33808415-APN-DTD#JGM.

Sentado ello y a los fines de delimitar el objeto de la litis, cabe aclarar que no resulta controvertido que a la actora le fue concedida por el Fisco Nacional la exención en el Impuesto al Dióxido de Carbón, con vigencia desde el 13 de mayo de 2019 al 31 de diciembre de 2019, en virtud de resultar alcanzado por el supuesto exentivo previsto en el inciso c) del artículo sin número agregado a continuación del 13° (vide documental acompañada por la actora obrante en el RE-2024-113760591-APN-DTD#JGM).

En efecto, la discusión transita en dilucidar si a la recurrente le correspondía el beneficio desde la entrada en vigor de la ley del gravamen, esto es el 1° de enero de 2019, tal como se sostiene en el recurso incoado (vide punto V.1); o como postula el Fisco, la pretensión resulta infundada teniendo en consideración que de acuerdo a lo normado por la Ley 27.430, Decreto 501/2018 y RG 4311/2018, la exención es operativa a partir de la expedición de la constancia correspondiente, esto es desde el 13 de mayo de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2019.

VI- En este punto, corresponde dar cuenta del marco normativo relativo a la cuestión debatida.

La Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) modificó la Ley N° 23.966, a través de su artículo 139, realizando adecuaciones en el impuesto sobre los combustibles líquidos e introduciendo un nuevo impuesto al dióxido de carbono.

Ello así, el artículo 10° establece en todo el territorio de la Nación, de manera que incida en una sola etapa de su circulación, un impuesto al dióxido de carbono sobre los productos detallados en el artículo 11° de esa norma, también aplicable a los productos gravados que fueran consumidos por los responsables, excepto los que se utilizaran en la elaboración de otros productos sujetos a este impuesto. En lo que aquí interesa, el artículo 11 efectuó especificaciones acerca de los combustibles y minerales alcanzados por el gravamen disponiendo que “El impuesto establecido por el artículo 10 se calculará con los montos fijos en pesos que a continuación se indican para cada producto: (…) k) Coque de petróleo 0,557 kilogramo l) Carbón Mineral 0,429 kilogramo (…)”.

Además, el artículo 12° define como los sujetos pasivos del impuesto: i) quienes realicen la importación definitiva; ii) quienes sean sujetos en los términos del inciso b) del artículo 3° del Capítulo I de este Título III (esto es las empresas que refinen, produzcan, elaboren, fabriquen y/u obtengan combustibles líquidos y/u otros derivados de hidrocarburos en todas sus formas, directamente o a través de terceros); iii) quienes sean productores y/o elaboradores de carbón mineral. Finalmente, se dispone que los sujetos pasivos, podrán computar como pago a cuenta del impuesto al dióxido de carbono que deban abonar por sus operaciones gravadas, el monto del impuesto que les hubiera sido liquidado y facturado por otro sujeto pasivo del tributo de acuerdo a las previsiones

fijadas.

En materia de exenciones, la citada ley establece en el primer artículo s/n incorporado a continuación del artículo 13° que: “Quedan exentas del impuesto las transferencias de productos gravados cuando: (…) c) Los productos que 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, incluyendo aquellos que tengan como destino su utilización en un proceso industrial 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; siempre que 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, petroquímico o industrial declarado, como así también los alcances de la exención que se dispone.(…)”.

Por su parte, surge del artículo 14° del Decreto Reglamentario N° 501/2018 que “Quedan comprendidos en las exenciones previstas en el inciso c) del artículo 7º del Capítulo I, y/o en el inciso c) del primer artículo sin número incorporado a continuación del artículo 13, ambos del Título III de la Ley N° 23.966, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, según el caso, los productos que se utilicen en los procesos químicos, petroquímicos o industriales que les corresponden de acuerdo con el siguiente cuadro: (…)

Destilación en Seco para la producción en coque siderúrgico. Coque de petróleo y Carbón mineral

Afinación Química de Acero Coque de petróleo y Carbón mineral

Calcinación en Atmósfera Controlada de Oxigeno Coque de petróleo

Reducción de Mineral de Hierro en Alto Horno Coque de petróleo y Carbón mineral”

“Las exenciones a las que se refiere este artículo serán procedentes en tanto se cumplimenten los recaudos técnicos y normativos del régimen de control que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

En tanto, el artículo 20° del mentado decreto precisa que “Las operaciones que tengan el tratamiento previsto (…) en el inciso c) del primer artículo sin número incorporado a continuación del artículo 13, (…) del Título III de la Ley N° 23.966, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, gozarán de los respectivos beneficios siempre que los sujetos intervinientes – productores, importadores, exportadores, distribuidores, transportistas y adquirentes- cumplan con los requisitos del régimen de control que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos con intervención de la Autoridad de Aplicación”.

A su turno, la Resolución General N° 4311/2018 (AFIP), crea el “Régimen de Operadores de Hidrocarburos Beneficiados por Destino Industrial”, a la vez que se efectúan previsiones en cuanto al control, seguimiento y análisis pertinente, así como los requisitos, formas y plazos que debieran cumplir los responsables a fin de inscribirse de su inscripción y, según los términos de la mentada resolución, gozar de las exenciones en él previstas.

En ese orden, conforme su artículo 1° el citado Régimen alcanza a los operadores de hidrocarburos, de origen

nacional o importado, cuyos destinos resultaren exentos y/o susceptibles de reintegro ante los Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono, según las previsiones contenidas en la ley, individualizando en lo que aquí atañe: “f) Coque de petróleo y/o carbón mineral que se utilicen en las actividades y/o procesos que les correspondan, (…)” reproduciendo los detallados en el Decreto N° 501/2018.

En tanto, el artículo 2° prevé la inscripción en el Régimen, de los sujetos que produzcan, utilicen, importen, exporten, distribuyan, almacenen, transporten o intervengan en cualquier etapa de la cadena de comercialización de los productos –en este caso- comprendidos en las previsiones del primer artículo agregado a continuación del Artículo 13 inciso c), del Título III de la Ley N° 23.966 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), conforme a los usos o destinos enumerados en el artículo 1° referido precedentemente, a efectos de acceder a los beneficios previstos en la norma legal. A su vez, los sujetos alcanzados deben solicitar, en función de la actividad que desarrollen, la inscripción o renovación en el Régimen.

A continuación, se fijan los requisitos para acceder a la solicitud de alta en el citado Régimen, las inconsistencias que impiden dicha incorporación, las evaluaciones efectuadas por organismos técnicos para verificar el cumplimiento de condiciones para ingresar a aquel (artículos 4°, 5°, 7°, 9° y 10° de la citada Resolución General)

Una vez resuelta la aprobación de la incorporación al Régimen, el Fisco emite un certificado donde además de los datos de la empresa se prevé desde que fecha y hasta la cual tendrá validez la incorporación -habilitación en los términos del Artículo 2°, indicando indicará el/los impuesto/s y los insumos, de corresponder, amparados por el beneficio otorgado (art. 11°).

Finalmente y conforme el artículo 13°: “La publicación dispuesta en el Artículo 11 -que acreditará la incorporación al “Régimen” y la habilitación de los operadores en la cadena de comercialización a que se refiere el Artículo 2°-, se efectuará y tendrá la validez que se indica a continuación: b) Para las “solicitudes de alta” en el “Régimen” aprobadas durante el año calendario al que se refiere la misma: por el lapso comprendido entre la fecha de aprobación de la solicitud y el día 31 de diciembre del año de la referida solicitud, ambas inclusive…”

VI- Cabe señalar, que el 24 de octubre de 2018 la actora presentó el formulario F.340/B ante el Fisco Nacional en los términos de la Resolución General N° 4311/2018 (AFIP) para solicitar la inscripción en el “Régimen de operadores de hidrocarburos beneficiados por destino industrial”, describiendo los siguientes procesos que realiza con coque petróleo: destilación en seco, afinación química de acero y agente reductor de hierro en siderurgia (vide fs. 1072/1073 del archivo adjunto IF-2024-139926542-APN-DTD#JGM).

Posteriormente, mediante nota fechada el 14 de diciembre de 2018, acompaña la presentación mencionada en el párrafo precedente,y solicita la inscripción en el “Régimen de Registro de Operadores de Productos Exentos por Destino y/o susceptibles de Reintegro. Res. SE 885/2005” ante la Subsecretaria de Combustibles de la Secretaría de Energía de la Nación. Tal petición fue efectuada en el marco del artículo 7° de la Resolución General 4311 en relación con el “Impuesto sobre combustibles líquidos y al dióxido de carbono”, a través del cual se creó el “Régimen de operadores de hidrocarburos beneficiados por destino industrial (fs. 1055/vta. Cuerpo de antecedentes anexo al IF-2024-139926542-APN-DTD#JGM)

En este contexto, informó que las instalaciones de Ternium Argentina S.A. se encuentran en la localidad de Ramallo y la actividad desarrollada fue descripta como fabricación en industrias básicas de productos de hierro y acero, recalcando que dentro del proceso de producción de acero a través de la ruta de alto horno y acería con convertidores al oxígeno, utilizando como materias primas principales del proceso el carbón y coque de petróleo. Por último, se resaltó que los procesos se correspondían con los previstos en el punto 12 del registro e indicados

como: destilación en seco, afinación química de acero, agente reductor de hierro en siderurgia, aclarando que en el proceso de Alto Horno se utiliza el coque metalúrgico producido internamente en la coquería mediante carbón mineral y coque de petróleo.

Luego de haber cumplido en tiempo y forma con varios requerimientos de información cursados, el 13 de mayo de 2019 fue expedido el respectivo Certificado de Exención en el que surgen consignados tres ítems en los que se aprueba la exención en el Impuesto al Dióxido de Carbono, a saber: Sección 7- Empresa importadora; Subsección 7.3- De coque de petróleo y/o carbón mineral; Sección 12- Empresa que utiliza coque de petróleo y/o carbón mineral en los procesos químicos, petroquímicos o industriales: Subsección 12.1- Destilación en Seco para la producción de coque siderúrgico y Subsección 12.2- Afinación química de Acero en Horno Eléctrico. En el mismo certificado se deja expresa constancia que la vigencia del beneficio operaba desde el 13 de mayo de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2019 (vide documental acompañada por la actora obrante en el RE-2024-113760591-APN-DTD#JGM, fs. 28 del Cpo. anexo al IF-2024-139924146-APN-DTD#JGM y lo expuesto por el Fisco Nacional a fs. 12 del escrito de contestación del recurso, IF-2024-139920985-APN-DTD#JGM).

VII- Corresponde poner de resalto que en materia de exenciones fiscales, es conocida la regla según la cual éstas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (CSJN, Fallos: 277:373; 279:226; 283:61, entre otros) y que su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973).

No puede perderse de vista a la hora de resolver en el presente reclamo la particularidad que en el caso el nuevo gravamen comenzó a regir el 1° de enero de 2019 y que la reglamentación para tramitar el empadronamiento como adquirente de los productos gravados y el reconocimiento como sujeto exento, recién fue publicada en el Boletín Oficial el 24 de septiembre de 2018 –RG 4311/2018-.

No se encuentra en discusión que Ternium Argentina S.A. inició el trámite en cuestión el 13 de diciembre de 2018, oportunidad en la que acreditó debidamente su actividad, su capacidad operativa y el destino de la materia prima para determinados procesos químicos y petroquímicos, no se advierte ningún requisito adicional previsto en la letra de la ley del Impuesto al Dióxido de Carbono para que pudiera gozar de la mentada exención tributaria. En tal sentido, considero que lo que erróneamente pretende el Fisco Nacional es otorgarle a los trámites y requisitos previstos en la Resolución General 4311/2018 un alcance temporal que la ley 27.430 no le otorga, especialmente en lo que atañe a la validez de “solicitudes de alta” en el “Régimen de operadores de hidrocarburos beneficiados por destino industrial” (artículo 13 inciso b de dicha resolución), además de remarcar que en todo caso fue la propia administración la que demoró el reconocimiento de la exención.

En el efecto, el tratamiento fiscal consolidado a partir de mayo de 2019 sólo pudo tener fundamento en la consideración de tales elementos presentes al momento de presentarse las notas ante el Fisco y la Subsecretaría de Combustibles, de fecha 24 de octubre y 14 de diciembre de 2018, respectivamente, y sin que se haya invocado que entre ese momento y la expedición del certificado se hubiesen producido modificaciones de las circunstancias justificantes de la exención (cfr. Fallos 320:58). De tal manera, si se ajusta de forma inequívoca –como en el caso- al supuesto exentivo desde el inicio del trámite debidamente impulsado y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, definitivamente no acreditadas por el Fisco Nacional en estas actuaciones, ese beneficio debe ser reconocido temporáneamente (cfr. CSJN in re “Cámara de Propietarios de Alojamientos c/Dirección General Impositiva”, sentencia del 26 de noviembre de 2002).

En tal sentido, el carácter restrictivo de la interpretación que ha de darse a las exenciones tributarias no debe

alcanzar a negar el beneficio, cuando de la propia ley no surge el impedimento de su concesión. En estos autos no resulta controvertido el encuadre de la actora en el supuesto exentivo ya desde el inicio del trámite administrativo para obtener su certificación, resultando que no pueden significar un obstáculo para gozar del beneficio en la forma pretendida, ni requisitos adicionales solamente previstos en normas reglamentarias ni tampoco la demora incurrida por la administración para expedir el reconocimiento pertinente (cfr. Sala IV de la Alzada in re "Fundación Hastinapura", sentencia del 1° de junio de 2006).

En esta línea, esta juzgadora ha dicho que si bien no puede soslayarse que el organismo recaudador se encuentra debidamente facultado para establecer determinadas formalidades, que en estas actuaciones respondieron a un trámite de alta en un Registro especial y al cumplimiento de diferentes requerimientos, no caben dudas que las mismas deben propender a facilitar las tareas de seguimiento y fiscalización y no a establecer restricciones que la propia ley no dispone, tal como sucede en el caso concreto donde se vislumbra una interpretación excesivamente rigorista del Fisco respecto al goce de la exención, máxime cuando nunca estuvo cuestionada la actividad de la recurrente (cfr. Supermercados Norte S.A. s/recurso de apelación- Impuesto a las Ganancias", sentencia de esta Sala D de fecha 26 de junio de 2013, criterio confirmado por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sentencia del 27 de marzo de 2014).

Que ello así corresponde hacer lugar a la repetición en efectivo de la suma de $ 27.411.425,89 conforme la certificación de pagos aportada y las aclaraciones efectuadas por el ente fiscal, monto avalado por la repitente.

Que a la suma indicada en el párrafo que antecede se le deberán adicionar los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo hasta la de su efectivo pago, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa "Dálmine Siderca S.A.I.C." del 27/12/93 (Expte.Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley de rito fiscal.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato efectuado en el voto de la Dra. Gómez, como así también los argumentos desarrollados en el mismo para admitir la repetición de la suma de $ 27.411.425,89 pretendida por la recurrente.

II.- Que para arribar a dicha solución cabe tener en cuenta que el reconocimiento del beneficio y la emisión del certificado que le otorga la utilización inmediata en cada operación de importación y/o de compra en el mercado interno, de una manera interactiva, no elimina el derecho que le cabe al repitente por los meses anteriores del año 2019, en la medida que no existan razones concretas que justifiquen la pérdida del beneficio. En el caso no se han reportado incumplimientos, ni mora, ni alcanzado por exclusiones en los términos de la Resolución 4311/2018, sino que el organismo ha hecho uso de un plazo implícito que esta última resolución estableció para el funcionamiento normal y permanente del régimen. De hecho, el artículo 14 prevé un plazo hasta el 31 de agosto para presentar la solicitud para el año siguiente y consecuentemente con ello el artículo 13 prevé que las autorizaciones que en el resto del año se otorguen –previendo un plazo tácito máximo de 4 meses- tendrán vigencia para el próximo año. Esta medida encuentra razonabilidad para que el organismo fiscal evalúe, considere y eventualmente apruebe la procedencia de la emisión del certificado. Sin embargo, esa norma de carácter general encuentra un primer escollo en que la resolución data del 21 de septiembre de 2018, publicada en el Boletín Oficial el 24 de septiembre de 2018. Esto está generando una transición en la implementación de la

reglamentación y del propio impuesto que comenzaría a regir el 1/1/2019. En el primer período de aplicación se tornaba de imposible cumplimiento ya que la fecha del 31 de agosto, tanto para el control por parte del organismo como para el cumplimiento por parte del contribuyente resultaría inaplicable, ya que además de las fechas a las que se hizo referencia la implementación del régimen requería de plazos prudenciales y razonables para su instrumentación efectiva.

Esa implementación y puesta en funcionamiento entiendo que no puede acotar un beneficio, ya que ello al mismo tiempo estaría implicando decidir sobre la generación o no del hecho imponible, más allá que para la transición no existía ningún plazo que fuera denunciado por el organismo recaudador como incumplido. Una interpretación que no contemplara los hechos concretos producidos en el presente caso implicaría que a través del ejercicio de una facultad reglamentaria el organismo recaudador pueda decidir sobre la producción efectiva del hecho imponible.

III.- Por las razones expuestas, propicio que las costas sean impuestas por su orden.

IV.- Que en lo que hace a los intereses aplicables a los montos que se repiten, estimó oportuno efectuar las siguientes consideraciones, teniendo en cuenta que la parte actora en su recurso peticiona la aplicación de la tasa de interés que corresponda según las resoluciones que sobre la materia ha emitido el Ministerio de Economía de la Nación:

a) Se encuentra vigente un plenario -con integración impositiva- de este Tribunal Fiscal que data del 7 de diciembre de 1993 –Dalmine Siderca S.A.- en el que se aplica, para los casos de repetición, en forma ininterrumpida la tasa de interés pasiva promedio, publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina. Dicha resolución fue consagrada en un contexto económico-financiero, post convertibilidad, que lleva 32 años de aplicación, para un lapso en el que han existido innumerables coyunturas que no habrían implicado la necesidad de receptar sus circunstancias y que permitieran modificar o ratificar el criterio expuesto.

b) Paralelamente el Ministerio de Economía de la Nación en orden a las facultades que le otorga la ley N° 11.683 y el Código Aduanero ha fijado oportunamente las distintas tasas de interés aplicables al sistema tributario, por mora, punitorias e inclusive las aplicables para la devolución, reintegros o compensación a favor de los contribuyentes. Dichas normas se han ido adecuando y lo siguen haciendo con relación al contexto financiero de cada momento y a las demás consideraciones monetarias y económicas. Tomando un punto de referencia inmotivado se aprecia que la máxima autoridad en materia económica dictó las Resoluciones 314/04, 598/2019, 559/2022, 3/2024, 199/2025 y 823/2025. De las mismas se puede apreciar la existencia, en determinados períodos, de diferencias sustanciales entre estas últimas y las que surgen por aplicación del Plenario citado.

c) Es de destacar la gran divergencia que se produce en la práctica respecto de aquellas repeticiones que tramitan directamente dentro del Organismo Recaudador –ARCA- donde se aplica en forma incuestionable las decisiones que emanan del Ministerio de Economía, mientras que aquellas en las que se desencadena su resolución en el ámbito del Tribunal Fiscal, se reconoce una retribución financiera que excede a lo resuelto por el Ministerio regulador.

d) A modo de acercarse a un tratamiento justo y acorde con la política económica, monetaria y fiscal se verificó, para el período en trato -7/2019 a 7/2025-, la carga financiera que fija la ley de procedimiento fiscal en sus intereses resarcitorios encontrándose sensiblemente por debajo de la tasa pasiva promedio

del Banco Central, siendo que aquellos tienen un carácter moratorio en favor de la Hacienda Pública. Al mismo tiempo se aprecia una diferencia también importante entre esta última y la Tasa pasiva del Banco de la Nación Argentina, como marco de referencia. Ambas comparaciones alertan sobre la necesidad de unificar el tratamiento y utilización de una única normativa que no permita arbitrajes según sea el ámbito de resolución de la solicitud de repetición.

e) En ese orden es de destacar que en el mismo sentido ya se ha expedido la Alzada de este Tribunal en sus 5 Salas, avalando la vigencia de las Resoluciones dictadas el Ministerio de Economía (vg. Fallos de la CCAF, Sala I, “Spirax Sarco S.A.” del 30/06/2022; Sala II, “Tagliaferro, Susana Norma” del 25/02/2022; Sala III, INC. S.A. del 06/06/2023; Sala IV, “Sánchez, Oscar Alejandro” del 15/12/2022 y Sala V, “Sagrera, Karina Roxana” del 26/02/2020) y respecto de la N° 199/2025 la Sala III lo hizo en el caso “BAPRO MANDATOS Y NEGOCIOS S.A.” (TF 48.037-I) del 06/05/2025.

V.- Por lo expuesto entiendo que habiendo un organismo que, con la asistencia de la autoridad monetaria, regula periódicamente con un carácter especializado las tasas de interés aplicables, en el presente caso deben ser de aplicación las Resoluciones 598/19, 559/22, 3/2024, 199/2025, 823/2025 y la que eventualmente rija al momento de la efectiva devolución.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1°) Hacer lugar a la repetición intentada debiendo el Fisco Nacional devolver en efectivo la suma de $ 27.411.425,89 con más intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo hasta la de su efectivo pago, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina. Con costas al Fisco Nacional.

2°) Regular los honorarios del Dr. Sofanor Novillo Corvalán, en su doble carácter de apoderado y letrado patrocinante en la suma de $3.179.909 (pesos tres millones ciento setenta y nueve mil novecientos nueve) equivalente a 42,76 (cuarenta y dos con 76/100) UMA; todo lo cual queda a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas, conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 1687/2025 (5/08/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.22 11:55:54 -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: 2025.08.22 12:16:19 -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: 2025.08.22 12:48:17 -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: 2025.08.22 12:48:17 -03:00